ARALIK/2025

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ

RIZA CEYLAN
VERGİ MÜFETTİŞİ

V.1.0

I- MÜKELLEFİYET 25
A. VERGİNİN KONUSU:.....25
1.Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler: 25
1.1. Ticari, Sınaî, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler:.....25
1.2. İthalat: 25
1.3. Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler: 26
2. Teslim:.....27
3. Teslim Sayılan Haller:.....27
4. Hizmet:.....28
5. Hizmet Sayılan Haller:.....28
6. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması:.....28
6.1. Mal Teslimlerinin Türkiye'de Yapılması:.....28
6.2. Hizmetin Türkiye'de Yapılması:.....28
6.3. Uluslararası Taşıma İşleri:.....28
B. VERGİNİN KONUSU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ HUSUSLAR:.....29
1. Kap ve Ambalaj Maddelerinin Vergilendirilmesi: 29
2. Kamu Kurum ve Kuruluşları, Dernek ve Vakıflar ile Mesleki Kuruluşların Vergilendirilmesi: 29
2.1. Genel Olarak: 29
2.2. Genel Bütçeli İdareler:.....29
2.3. Kamu Kuruluşlarınca Personele Sağlanan Hizmetler:.....30
3. Nakil Vasıtaların Satışı:.....30
4. Avukatlık Ücretleri:.....30
5. Personele Sağlanan Menfaatler:.....30
6. Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar: 30
6.1. Genel Olarak: 30
6.2. İcra Dairelerinde Yapılan Satışlar: 31
6.2.1. Verginin Mükellefi: 31
6.2.2. Verginin Beyanı ve Ödenmesi:.....31
6.2.3. Aylık Bildirim: 31
6.3. İşlemin Gerçekleşmemesi: 31
7. Adi Ortaklıklarda Vergileme: 31
8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri: 32
8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Payı Teslimi: 32
8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi: 32
9. Yurt Dışına Düzenlenen Turlar: 33
10. Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantiyonlar:.....33
10.1. Promosyon Ürünleri:.....33
10.2. Eşantiyon veya Numune Mallar Verilmesi: 35
11. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamındaki Satışlar: 35
11.1. Satılan Malın İade Edilmesi, Başka Bir Mal ile Değiştirilmesi, Ödenen Bedelin İade Edilmesi, Değer Kaybının Bedelden İndirilmesi:.....35
11.2. Taksitli Satışlar:.....35
11.3. Kapıdan Satışlar: 36
12. Profesyonel Futbol Faaliyetleri:.....36
12.1. Spor Kulüpleri:.....36
12.2. Türkiye Futbol Federasyonu:.....37
12.3. Spor Genel Müdürlüğü: 37
12.4. Defter Tutma ve Belge Düzenleme:.....37
12.5. İndirim: 37
13. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerin KDV Karşısındaki Durumu: 37
14. Şehirlerarası Yolcu Taşımacılığı: 38

15. İlaç Bedelleri: 38
16. Kart, Şifre, Kod ve Benzerlerinin Satışında KDV Uygulaması: 38
16.1. Genel Açıklama: 38
16.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması: 38
16.3. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması: 39
16.3.1. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodların Satışında KDV Uygulaması: 39
16.3.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlar Kullanılarak Ürün veya Hizmet Temininde KDV Uygulaması: 39
16.4. Kart, Şifre ve Kod Satışları ile Diğer Satışlara Aracılık Hizmetlerinden Alınan Bedellerde KDV Uygulaması: 40
C. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU: 40
1. Mükellef: 40
1.1.Fazla veya Yersiz Uygulanan Vergi: 41
1.1.1.Fazla veya Yersiz Vergi Uygulayanlar: 41
1.1.2. Fazla veya Yersiz Hesaplanan ve Hazineye Ödenen Verginin İadesi: 41
2. Vergi Sorumlusu: 42
2.1. KDV'de Tevkifat Uygulaması: 42
2.1.1.KDV Tevkifatının Niteliği: 42
2.1.1.1. Beyan: 42
2.1.1.2. İndirim: 43
2.1.2. Tam Tevkifat Uygulaması: 43
2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler: 43
2.1.2.1.1. Genel Olarak: 43
2.1.2.1.2. Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler: 43
2.1.2.1.2.1. Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti: 44
2.1.2.1.2.2. Verginin Hesaplanması: 44
2.1.2.1.2.3. Beyan ve Ödeme: 44
2.1.2.1.2.4. Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi: 45
2.1.2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler: 45
2.1.2.3. Kiralama İşlemleri: 46
2.1.2.4. Reklâm Verme İşlemleri: 47
2.1.2.5. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması: 47
2.1.3. Kısmi Tevkifat Uygulaması: 48
2.1.3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar: 48
2.1.3.2. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler: 49
2.1.3.2.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri: 49
2.1.3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 49
2.1.3.2.1.2. Kapsam: 49
2.1.3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler: 50
2.1.3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 50
2.1.3.2.2.2. Kapsam: 51
2.1.3.2.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri: 51
2.1.3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 51
2.1.3.2.3.2. Kapsam: 51
2.1.3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri: 52
2.1.3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 52
2.1.3.2.4.2. Kapsam: 52
2.1.3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri: 52
2.1.3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 52
2.1.3.2.5.2. Kapsam: 53
2.1.3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri: 53
2.1.3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 53
2.1.3.2.6.2. Kapsam: 54

2.1.3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri: 54
2.1.3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 54
2.1.3.2.7.2. Kapsam: 54
2.1.3.2.7.3. Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri: 55
2.1.3.2.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri: 55
2.1.3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 55
2.1.3.2.8.2. Kapsam: 55
2.1.3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri:.....55
2.1.3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 55
2.1.3.2.9.2. Kapsam: 55
2.1.3.2.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri: 56
2.1.3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 56
2.1.3.2.10.2. Kapsam: 56
2.1.3.2.11. Taşımacılık Hizmetleri: 57
2.1.3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 57
2.1.3.2.11.2. Kapsam:.....57
2.1.3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri: 57
2.1.3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 57
2.1.3.2.12.2. Kapsam: 57
2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler: 57
2.1.3.2.14. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifat Uygulaması: 58
2.1.3.2.15. Ticari Reklam Hizmetleri:.....59
2.1.3.2.15.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 59
2.1.3.2.15.2. Kapsam: 59
2.1.3.3. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler: 59
2.1.3.3.1. Külçe Metal Teslimleri: 59
2.1.3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 59
2.1.3.3.1.2. Kapsam: 59
2.1.3.3.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi:.....59
2.1.3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 59
2.1.3.3.2.2. Kapsam: 60
2.1.3.3.3. Hurda ve Atık Teslimi:.....60
2.1.3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 60
2.1.3.3.3.2. Kapsam: 60
2.1.3.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi:.....61
2.1.3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 61
2.1.3.3.4.2. Kapsam: 61
2.1.3.3.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri: 61
2.1.3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 61
2.1.3.3.5.2. Kapsam: 61
2.1.3.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi:.....61
2.1.3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 61
2.1.3.3.6.2. Kapsam: 62
2.1.3.3.7. Diğer Teslimler: 62
2.1.3.3.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi:.....62
2.1.3.3.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı: 62
2.1.3.3.8.2. Kapsam: 62
2.1.3.4. Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar:.....62
2.1.3.4.1.Tevkifat Uygulamasında Sınır: 62
2.1.3.4.2. Belge Düzeni:.....63

2.1.3.4.3. Beyannamenin Düzenlenmesi:.....63
2.1.3.4.3.1. Alıcıların Beyanı:.....63
2.1.3.4.3.2. Satıcıların Beyanı:.....64
2.1.4. Düzeltme İşlemleri:.....64
2.1.4.1. Mal İadeleri:.....64
2.1.4.2. Matrahta Değişiklik:.....65
2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi:.....65
2.1.5. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi:.....66
2.1.5.1. Genel Açıklamalar:.....66
2.1.5.2. İade Uygulaması:.....67
2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri:.....67
2.1.5.2.2. Nakden İade Talepleri:.....68
2.1.5.3. İade Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar:.....69
2.1.6. Bildirim Zorunluluğu ve Müteselsil Sorumluluk:.....69
2.1.6.1. Bildirim Zorunluluğu:.....69
2.1.6.2. Müteselsil Sorumluluk:.....70
Ç. VERGİYİ DOĞURAN OLAY:.....70
1. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi:.....70
II. İSTİSNALAR:.....71
A. İHRACAT İSTİSNASI:.....71
1. Mal İhracı:.....71
1.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracı:.....71
1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyanı:.....71
1.1.2. İstisnanın Tevsiki:.....72
1.1.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi:.....73
1.1.4. İade:.....73
1.1.4.1. Genel Olarak:.....73
1.1.4.1.1. Mahsuben İade:.....74
1.1.4.1.2. Nakden İade:.....74
1.1.4.2 İmalatçılar Tarafından Yapılan Mal İhracında İhracat Bedeline Göre İade:.....74
1.1.4.2.1. Kapsam:.....74
1.1.4.2.2. İade:.....74
1.1.4.2.2.1. Mahsuben İade:.....75
1.1.4.2.2.2. Nakden İade:.....75
1.2. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti):.....75
1.2.1. İstisna Belgesi:.....75
1.2.2. İstisnanın Şartları:.....75
1.2.3. İstisnanın Beyanı:.....76
1.2.4. İade:.....76
1.2.4.1. Mahsuben İade:.....76
1.2.4.2. Nakden İade:.....76
2. Hizmet İhracı:.....76
2.1. İstisnanın Kapsamı:.....76
2.2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı:.....78
2.3. İade:.....78
2.3.1. Mahsuben İade:.....79
2.3.2. Nakden İade:.....79
3. Roaming Hizmetleri:.....79
3.1. Kapsam:.....79
3.2. İstisnanın Beyanı:.....79
3.3. İstisnanın Tevsiki:.....79

3.4. İade:....79
3.4.1. Mahsuben İade:....79
3.4.2. Nakden İade:....80
4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler:....80
4.1. İstisnanın Kapsamı:....80
4.2. İstisnanın Beyanı:....80
4.3. İstisnanın Tevsiki:....80
4.4. İade:....80
4.4.1. Mahsuben İade:....81
4.4.2. Nakden İade:....81
5. Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar):....81
5.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar:....81
5.2. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar:....81
5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Asgari Tutar:....81
5.4. Satıcının Uyacağı Esaslar:....81
5.5. Alıcının Uyacağı Esaslar:....82
5.6. Verginin Alıcıya İade Edilmesi:....82
5.6.1. İadenin Gümrükten Çıkarken Banka Şubesinden Alınması:....82
5.6.2. İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması:....82
5.6.3. Verginin Elden İadesi:....82
5.6.4. İadenin Avans Olarak Ödenmesi:....82
5.6.5. Yetki Belgesine Sahip Aracılar Tarafından İade:....82
5.7. Aracı Firmalar ve Yetkilendirilmeleri:....83
5.7.1. Yetki Belgesi İçin Aranacak Şartlar:....83
5.7.2. Başvuru Dilekçesine Eklenecek Belgeler:....83
5.7.3. Yetki Belgesinin Verilmesi:....83
5.7.4. Belge Düzeni:....83
5.7.5. Alıcıya İadenin Yapılması:....84
5.8. Satıcının Yükümlülükleri:....85
5.9. İstisnanın Beyanı:....85
5.10. İstisnanın Tevsiki:....85
5.11. İade:....85
5.11.1. Mahsuben iade:....86
5.11.2. Nakden İade:....86
6. Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna:....86
6.1. İstisnanın Kapsamı:....86
6.2. İade:....86
6.2.1. İade Talebinde Aranılacak Belgeler:....86
6.2.2. İade Uygulaması:....87
7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna:....87
7.1. İstisnanın Kapsamı:....87
7.2. İade:....87
8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması:....88
8.1. Kapsam:....88
8.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler:....88
8.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar:....89
8.4. Uygulama Kapsamına Giren Mallar:....89
8.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini:....90
8.6. İhracat İçin Ek Süre Verilmesi:....91
8.7. İhracatın Gerçekleşmemesi Hali:....92
8.8. İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik:....92
8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik:....93

8.10. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması:....93
8.11. İhraç Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi:....93
8.12. İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı:....93
8.13. İade:....95
8.13.1. Mahsuben İade:....95
8.13.2. Nakden İade:....95
9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması:....95
9.1. Kapsam:....95
9.2. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler:....95
9.3. Uygulama Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar:....96
9.4. Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar:....96
9.5. Tecil-Terkin Uygulaması:....96
9.6. İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılmaması:....97
9.7. Satıcıların KDV Beyanı:....98
9.8. İade:....98
9.8.1. Mahsuben İade:....98
9.8.2. Nakden İade:....98
B. ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA:....98
1.1.Araç ve Tesislerin Tesliminde İstisna:....98
1.2. Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde İstisna:....100
1.3. Faaliyetleri İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetler:....101
1.3.1. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler:....101
1.3.2. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Sipariş Üzerine İmal ve İnşa Edilmesi:....102
1.3.2.1. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal veya İnşa Ettirenler:....102
1.3.2.2. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler:....102
1.3.3. Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlere Yönelik İstisna:....103
1.4. İstisnanın Beyanı:....104
1.5. İade:....104
1.5.1. Araç ve Tesislerin Tesliminde:....104
1.5.2. Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde:....105
1.5.3. Araç ve Tesislerin İmal ve İnşasıyla İlgili Teslim ve Hizmetlerde:....105
1.5.3.1. Faaliyetleri Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşasıyla İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlerde:....105
1.5.3.1.1. Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler :....105
1.5.3.1.2. Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine İmal veya İnşa Edenler:....105
1.5.3.1.2.1. Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal ve İnşa Ettirenler:....105
1.5.3.1.2.2. Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler:....106
1.5.3.2. Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Teslim ve Hizmetler:....106
1.6. Müteselsil Sorumluluk:....106
2. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna:....106
2.1. İstisnanın Kapsamı:....107
2.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Alanlar:....107
2.1.2. İstisna Kapsamında Yer Alan Araçlar:....107
2.1.3. İstisna Kapsamında Yer Alan Hizmetler:....107
2.2. İstisna Uygulaması:....108
2.3. Beyan:....108
2.4. İade:....108

2.4.1. Mahsuben İade:.....109
2.4.2. Nakden İade:.....109
3. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna:.....109
3.1. Türk Petrol Kanunu Hükümlerine Göre Petrol Arama Faaliyetlerini Yürütenlere Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna:.....109
3.1.1 Kapsam:.....109
3.1.2. İstisnanın Uygulanması:.....109
3.2 Boru Hattıyla Taşımacılık Yapanlara Bu Hatların İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna:..110
3.2.1. Kapsam:.....110
3.2.2. İstisnanın Uygulanması:.....110
3.3.Beyan:.....111
3.4. İade:.....111
3.4.1. Mahsuben İade:.....111
3.4.2. Nakden İade:.....111
3.5. Müteselsil Sorumluluk:.....111
4. Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna:.....112
4.1. Kapsam:.....112
4.2. İstisnanın Uygulanması:.....112
4.3. Beyan:.....113
4.4. İade:.....113
4.4.1. Mahsuben İade:.....113
4.4.2. Nakden İade:.....113
5. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Yazılım ve Gayri Maddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna:...113
5.1. Kapsam:.....113
5.2. İstisna Uygulaması:.....114
5.3.Finansal Kiralama Yoluyla Makine-Teçhizat Alımlarında Uygulama:.....115
5.4. Bildirim Zorunluluğu:.....116
5.5. Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi:.....116
5.6. İstisnanın Beyanı:.....116
5.7. İade:.....116
5.7.1. Mahsuben İade:.....116
5.7.2. Nakden İade:.....116
6. Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna:.....117
6.1. Kapsam:.....117
6.2. İstisna Uygulaması:.....117
6.3. İstisnanın Beyanı:.....118
6.4. İade:.....118
6.4.1. Mahsuben İade:.....118
6.4.2. Nakden İade:.....118
6.5. Müteselsil Sorumluluk Uygulaması:.....118
7. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna:.....119
7.1. Kapsam:.....119
7.2. İstisnanın Uygulanması:.....120
7.2.1. Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde:.....120
7.2.2. Yüklenici Firmalara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde:.....120
7.3. Bildirim Zorunluluğu:.....121
7.4. İstisnanın Beyanı:.....121
7.5. İade:.....121
7.5.1. Mahsuben İade:.....121
7.5.2. Nakden İade:.....121
7.6. Müteselsil Sorumluluk:.....122

8. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna:....122
8.1. Kapsam: 122
8.2. İstisnanın Beyanı:....122
8.3. İade:....122
8.3.1. Mahsuben İade:....122
8.3.2. Nakden İade: 122
9. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi: 123
9.1. Kapsam: 123
9.2. İade:....123
9.2.1. Mahsuben İade:....123
9.2.2. Nakden İade: 123
10. Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna:....123
10.1. Kapsam: 123
10.2. İstisnanın Uygulanması:....124
10.3. Müteselsil Sorumluluk:....124
10.4. Beyan: 124
10.5. İade:....124
10.5.1. Mahsuben İade:....125
10.5.2. Nakden İade: 125
11. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna: 125
11.1. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübre Teslimleri: 125
11.2. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimi:....125
11.3. Yem Teslimleri: 126
11.4. İstisnanın Beyanı:....126
11.5. İade:....127
11.5.1. Mahsuben İade:....127
11.5.2. Nakden İade: 127
11.6. Müteselsil Sorumluluk:....127
12. Konut veya İş Yeri Teslimlerinde İstisna: 128
12.1. Kapsam: 128
12.1.1. İstisna Kapsamına Giren Taşınmazlar:....128
12.1.2. Konut veya İş Yerinin İlk Teslimi:....128
12.1.3. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar: 128
12.2. Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi:....130
12.2.1. Bedelin Türkiye'ye Getirilme Zamanı:....130
12.2.2. Bedelin Türkiye'ye Getirildiğinin Tevsiki:....130
12.3. Konut veya İş Yerinin Üç Yıl İçerisinde Elden Çıkarılması:....130
12.4. İstisnanın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi: 131
12.5. İstisnanın Beyanı:....131
12.6. İade:....131
12.6.1. Mahsuben İade:....131
12.6.2. Nakden İade: 131
13. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna: 131
13.1. İstisnanın Kapsamı:....132
13.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar: 132
13.1.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemler:....132
13.2. İstisnanın Uygulanması:....132
13.3. İstisnanın Beyanı:....133
13.4. İade:....133
13.4.1. Mahsuben İade:....133

13.4.2. Nakden İade: 133
13.5. Müteselsil Sorumluluk: 133
14. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna: 134
14.1. Kapsam: 134
14.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar: 134
14.1.2. İstisna Kapsamına Giren Teslimler: 134
14.2. İstisnanın Uygulaması: 134
14.3. Makina ve Teçhizatın Üç Yıl İçinde Belirlenen Faaliyetler Dışında Kullanımı veya Elden Çıkarılması: 135
14.4. İstisnanın Beyanı: 135
14.5. İade: 135
14.5.1. Mahsuben İade: 135
14.5.2. Nakden İade: 135
14.6. Müteselsil Sorumluluk: 135
15. Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna: 136
15.1. İstisnanın Kapsamı: 136
15.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Tesisler: 136
15.1.2. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar: 136
15.1.3. İstisna Kapsamına Giren İşlemler: 136
15.2. İstisnanın Uygulanması: 137
15.2.1. Genel Olarak: 137
15.2.2. KDV Ödenerek Yapılan Alımlarda Uygulama: 138
15.3. İstisnanın Beyanı: 138
15.3.1. Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamında Satış Yapanların Beyanı: 138
15.3.2. KDV Ödeyerek Mal ve Hizmet Alan Bağışçıların Beyanı: 138
15.4. İade: 139
15.4.1. Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamında Satış Yapanlara İade: 139
15.4.2. KDV Ödeyerek Mal ve Hizmet Alan Bağışçılara İade: 139
15.4.3. Mahsuben İade: 139
15.4.4. Nakden İade: 139
15.5. Müteselsil Sorumluluk: 139
16. Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna: 139
16.1. Kapsam: 140
16.1.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler: 140
16.1.2. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar: 140
16.2. İstisnanın Uygulanması: 140
16.3. İstisnanın Beyanı: 141
16.4. İade: 141
16.4.1. Mahsuben İade: 141
16.4.2. Nakden İade: 141
17. Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna: 141
17.1. Kapsam: 141
17.2. İstisnanın Uygulanması: 142
17.3. İstisnanın Beyanı: 142
17.4. İade: 142
17.4.1. Mahsuben İade: 142
17.4.2. Nakden İade: 142
18. Milli Savunma ve İç Güvenlik İhtiyaçlarında Kullanılmak Üzere Taşıt Teslimi: 142
18.1. Kapsam: 143
18.2. İstisnanın Uygulanması: 143
18.3. İstisnanın Beyanı: 143
18.4. İade: 143

18.4.1. Mahsuben İade: 143
18.4.2. Nakden İade: 144
18.5. Müteselsil Sorumluluk: 144
19.İstisna Uygulamalarında Alt Sınır: 144
C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI: 144
1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna: 144
1.1. Kapsam: 144
1.2. İstisnanın Beyanı: 145
1.3. İade: 145
1.3.1. Mahsuben İade: 146
1.3.2. Nakden İade: 146
2. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna: 146
2.1. Kapsam: 146
2.2. İstisnanın Beyanı: 147
2.3. İade: 147
2.3.1. Mahsuben İade: 147
2.3.2. Nakden İade: 147
Ç. DİPLOMATİK İSTİSNALAR: 147
1. Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna: 147
1.1. Kapsam: 147
1.2. İstisnanın Beyanı: 148
1.3. İade: 148
1.3.1. Mahsuben İade: 148
1.3.2. Nakden İade: 148
2. Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna: 148
2.1. Kapsam: 148
2.2. Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programları Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlemlerine İlişkin İstisna Uygulaması: 149
2.3. Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşması Gereğince, Ortak Savunma Amacıyla Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarında İstisna Uygulaması: 149
2.4. İstisnanın Beyanı: 149
2.5. İade: 150
2.5.1. Mahsuben İade: 150
2.5.2. Nakden İade: 150
3. Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslararası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna: 150
3.l. Kapsam: 150
3.2. İstisna Uygulaması: 151
3.3. İade: 151
D. İTHALAT İSTİSNASI: 152
1. Yurtiçi Teslimleri KDV'den İstisna Olan Mal ve Hizmetler: 152
2. Gümrük Kanununa Göre Gümrük Vergisinden Muaf veya Müstesna Olan Eşya: 152
2.1. Gümrük Kanununun 167. Maddesi Kapsamında Yer Alan Mallar: 153
2.2. Geçici İthalat Yoluyla Getirilen Mallar: 153
2.3. Hariçte İşleme Rejimi Kapsamındaki Mallar: 153
2.4. Geri Gelen Eşya Kapsamındaki Mallar: 153
3. Bazı Gümrük Rejimlerinin Uygulandığı Mallar: 154
E. İNDİRİM VE İADE HAKKI TANINAN DİĞER İSTİSNALAR: 154
1. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna: 154
1.1. Kapsam: 154
1.2. İstisnanın Beyanı: 154
1.3. İade: 154

1.3.1. Mahsuben İade: 154
1.3.2. Nakden İade: 155
2. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna: 155
2.1. Kapsam: 155
2.2. İstisna Uygulaması: 155
2.2.1. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşları Bakımından: 155
2.2.2. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarının Yönetici Kadrolarında Görev Yapan Mensuplar Bakımından: 156
2.3. Beyan: 156
2.4. İade: 156
2.4.1. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşları Bakımından: 156
2.4.1.1. Mahsuben İade: 156
2.4.1.2. Nakden İade: 156
2.4.2. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarının Yönetici Kadrolarında Görev Yapan Mensuplar Bakımından: 157
3. 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası: 157
3.1. Kapsam: 158
3.1.1.İstisnadan Yararlanacak Projeler: 158
3.1.2.İstisna Kapsamına Giren İşlemler: 158
3.1.3.İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler: 158
3.2.İstisnanın Uygulanması: 158
3.3.Beyan: 159
3.4. İade: 159
3.4.1. Mahsuben İade: 159
3.4.2. Nakden İade: 159
3.5. Müteselsil Sorumluluk: 160
4. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna: 160
4.1. Kapsam: 160
4.2. İstisnanın Uygulaması: 160
4.3. İstisnanın Beyanı: 160
4.4. İade: 161
4.4.1. Mahsuben İade: 161
4.4.2. Nakden İade: 161
5. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna: 161
5.1. Kapsam: 161
5.2. İstisna Uygulaması: 162
5.3. İstisnanın Beyanı: 162
5.4. İade: 162
5.4.1. Mahsuben İade: 162
5.4.2. Nakden İade: 162
6. Milletlerarası Andlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV'den İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna: 162
6.1. İstisnanın Kapsamı: 162
6.2. Müteselsil Sorumluluk: 163
6.3. 01/01/2014 Tarihinden İstisna Belgesinin Alındığı Tarihe Kadar KDV Ödenerek Yapılan Alımlar: 163
7. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşlerine İlişkin 01/05/2022 Tarihinden Önce Yapılan Mal ve Hizmet Alımları: 164
7.1. Kapsam: 164
7.2. İstisnanın Uygulaması: 165
7.3. İstisnanın Beyanı: 165

7.4. İade:....165
7.4.1. Mahsuben İade:....165
7.4.2. Nakden İade:....165
7/A. İmalat Sanayii ile Turizme Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri:....166
7/A.1. Kapsam:....166
7/A.2. İstisnanın Uygulaması:....166
7/A.3.Yatırım Teşvik Belgesine Konu Yatırımın Tamamlanmaması:....167
7/A.4. İstisnanın Beyanı:....167
7/A.5. İade:....167
7/A.5.1. Mahsuben İade:....167
7/A.5.2. Nakden İade:....167
7/A.6. Müteselsil Sorumluluk:....168
8. Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi Kapsamında Milli Eğitim Bakanlığına Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna:....168
8.1. Kapsam:....168
8.2. İstisnanın Uygulaması:....168
8.3. İstisnanın Beyanı:....168
8.4. İade:....169
8.4.1. Mahsuben İade:....169
8.4.2. Nakden İade:....169
9. İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna:....169
9.1. Kapsam:....169
9.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar:....169
9.1.2. İstisna Kapsamına Giren Teslimler:....169
9.2. İstisnanın Uygulaması:....169
9.3. Makina ve Teçhizatın Üç Yıl İçinde Belirlenen Faaliyetler Dışında Kullanımı veya Elden Çıkarılması:....170
9.4. İstisnanın Beyanı:....170
9.5. İade:....170
9.5.1. Mahsuben İade:....170
9.5.2. Nakden İade:....170
9.6. Müteselsil Sorumluluk:....171
10. 2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakası Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna:....171
10.1. İstisnanın Uygulanması:....171
10.2. Müteselsil Sorumluluk:....171
10.3. İstisnanın Beyanı:....171
10.4. İade:....172
10.4.1. Mahsuben İade:....172
10.4.2. Nakden İade:....172
11. Elektrik Motorlu Taşıt Araçlarının Geliştirilmesine Yönelik Verilen Mühendislik Hizmetlerinde İstisna:....172
11.1. Kapsam:....172
11.2. İstisnanın Uygulaması:....173
11.3. Yatırım Teşvik Belgesine Konu Yatırımın Tamamlanmaması:....173
11.4. İstisnanın Beyanı:....173
11.5. İade:....173
11.5.1. Mahsuben İade:....173
11.5.2. Nakden İade:....173
11.6. Müteselsil Sorumluluk:....174
12. Afetzedelere Bağışlanacak Konutların İnşasına İlişkin İstisna:....174
12.1. İstisnanın Kapsamı:....174
12.1.1. İstisna Kapsamına Giren İşlemler:....174
12.1.2. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar:....174
12.2. İstisnanın Uygulanması:....175

12.3. İstisnanın Beyanı:.....175
12.4. İade:.....176
12.4.1. Mahsuben İade:.....176
12.4.2. Nakden İade:.....176
12.5. Müteselsil Sorumluluk:.....176
13. Afet Bölgesi Olarak Kabul Edilen Yerlerde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimine İlişkin İstisna:.....176
13.1. İstisnanın Kapsamı:.....177
13.1.1. Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetler:.....177
13.1.2. Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimi:.....177
13.2. Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılan Bağışlar:.....177
13.3. İstisnanın Uygulanması:.....177
13.3.1. Genel Olarak:.....177
13.4. İstisnanın Beyanı:.....178
13.5. İade:.....178
13.5.1. Mahsuben İade:.....178
13.5.2. Nakden İade:.....178
13.6. Müteselsil Sorumluluk:.....178
F. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR:.....179
1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:.....179
2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:.....179
2.1. Belli Kurum ve Kuruluşların Kanunda Sayılan İşleri Yapmak veya Yönetmek Suretiyle İfa Ettikleri Teslim ve Hizmetlerde İstisna:.....179
2.2. Özel Okullar ve Üniversiteler Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Eğitim ve Öğretim Hizmetleri ile Öğrenci Yurtları Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Yurt Hizmetlerinde İstisna:.....180
2.3. Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna:.....180
2.4. Belli Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna:.....180
2.5. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Bazı Malların Tesliminde İstisna:.....180
2.5.1. Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar:.....181
2.5.2. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği:.....181
2.5.3. Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belge:.....181
2.5.4. Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge:.....181
2.5.5. Kayıt Düzeni ve Beyan:.....181
2.6. Yabancı Devletlerin Türkiye'deki Diplomatik Temsilcilik ve Konsoloslukları ile Yabancı Hayır ve Yardım Organizasyonlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna:.....181
2.7. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Kapsamındaki İşlemlerde İstisna :.....182
2.7.1. İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler:.....182
2.7.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde Alt Sınır:.....183
2.7.3. İstisna Uygulaması:.....183
2.8. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının, Kanunlarla Kendilerine Verilen Görev Gereği ve Kuruluş Amaçlarına Uygun Ruhsat, İzin, Onay ve Benzeri Hizmetlerde İstisna:.....183
3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar:.....183
4. Diğer İstisnalar:.....184
4.1. Vergiden Muaf Esnaf, Çiftçi ve Serbest Meslek Erbabı:.....184
4.2. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler:.....184
4.3. Gelir Vergisi Kanununun 81. Maddesi Kapsamındaki İşlemler, Adi Ortaklıkların Sermaye Şirketine Dönüşmesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Yapılan Devir ve Bölünme İşlemleri:.....184
4.4. İktisadi İşletmeye Dâhil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması:.....185

4.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Kapsamına Giren İşlemler: 186
4.5.1. Banka ve Bankerlik İşlemleri: 186
4.5.2. Sigorta Aracılık İşlemleri: 186
4.5.3. Reasürans İşlemleri: 186
4.6. Darphane ve Damga Matbaası Tarafından Yapılan İşlemler: 186
4.7. Değerli Madenler, Kıymetli Taşlar, Değerli Kâğıtlar, Para, Döviz, Menkul Kıymetler, Damga Pulu ile Hurda ve Atık Teslimleri: ..186
4.7.1. Değerli Maden, Değerli Kâğıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimleri: 186
4.7.2. Metal, Plastik, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarının Teslimi: 187
4.7.3. Kıymetli Taş Teslimleri: 187
4.8. Zirai Amaçlı Su Teslimleri ile Arazi Islahına Ait Hizmetler: 187
4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri: 187
4.10. Boru Hattı ile Yapılan Akaryakıt Taşımaları: 188
4.11.Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi: 188
4.12.Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Mal ve Hakların Teslimi: 188
4.13. Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne Verilen Haber Hizmetleri: 188
4.14.Gümrüklü Alanlarda Yapılan Bazı Hizmetler: 188
4.15. Hazinenin Taşınmaz Teslimi ve Kiralamaları, İrtifak Hakkı Tesisi, Kullanma İzni ve Ön İzin Verilmesi İşlemleri, Kentsel Dönüşüm Başkanlığı ile Toplu Konut İdaresi (TOKİ) Başkanlığının Arsa ve Arazi Teslimleri, Belediye ve İl Özel İdarelerinin Taşınmaz Satışları ile Vakıflar Genel Müdürlüğünün Yönettiği ve Temsil Ettiği Mazbut Vakıfların Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Satışları: 189
4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı: 189
4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması: 190
4.16.1.1. 15/07/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması: 190
4.16.1.2. 15/07/2023 Tarihinden İtibaren Kurumların Aktifine Kaydedilen Taşınmazların Satışı: 192
4.16.2. İştirak Hisselerinin Satışında İstisna Uygulaması: 192
4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması: 192
4.17. Konut Finansmanı Amacıyla Teminat Gösterilen veya İpotek Konulan Konutların Teslimi (Mortgage - Tutsat): 193
4.18. Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemler: 193
4.18.1. Kapsam ve İşleyiş: 193
4.18.2. Ürün Senetlerinin, İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi: 194
4.18.3. Ürün Senetlerinin İlk Tesliminden Sonraki Teslimleri: 194
4.18.4. Ürün Senetlerinin Ürünü Depodan Çekecek Olanlara Teslimi ve Sorumluluk Uygulaması: 194
4.19. Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Yapılan Devir ve Kiralama İşlemleri: 195
4.20. Sigorta Tahkim Komisyonu Tarafından Verilen Hizmetler: 195
4.21. Finansal Kiralama Şirketleri, Katılım Bankaları ile Kalkınma ve Yatırım Bankalarınca, 6361 sayılı Kanun Kapsamında, Taşınır veya Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi: 195
4.22. Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşa İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması İşlemleri: 195
4.23. Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerine Tanınan İstisna: 196
4.24. Varlık ve Hakların Türkiye Varlık Fonu ve Alt Fonlara Devri ile Bu Varlık ve Hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi Tarafından Yönetilmesi Suretiyle Yapılan Teslim ve Hizmetler: 196
4.25. Yurt Dışından Alınan Roaming Hizmetlerinde İstisna: 196
4.26. Sosyal İçerik Üreticiliği, İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Sunulan Hizmetler ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği İstisnası: 196
G. GEÇİCİ MADDELERDE YER ALAN İSTİSNALAR: 197
1. Özelleştirme Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Teslim ve Kiralanması İşlemleri: 197
2. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler: 197
3. Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri: 198
3.1. İstisnanın Kapsamı: 198
3.2. İstisnanın Uygulanması: 198
3.2.1. İstisna Belgesinin Düzenlenmesi: 198
3.2.2. KDV Mükelleflerince Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya İfalarda İstisna Uygulaması: 198

3.2.3. KDV Mükellefi Olmayanlarca Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya İfalarda İstisna Uygulaması:.....199
3.2.4. Nakdi Bağışlarla Alınacak Bilgisayarlarda İstisna Uygulaması:.....199
3.3. İndirim:.....199
4.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri ile Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri:.....199
4.1.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri:.....199
4.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması:.....200
4.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması:.....200
4.4.İstisna Kapsamındaki İşlemlerde İndirim:.....201
5.Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemine Taşınmaz ve İştirak Hissesi Devri:.....201
6. Şehir İçi Ulaşım Sistemleri ve Bunlara İlişkin Tesislerin Devir ve Teslimleri:.....201
7. Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri:.....201
8. Belediye ve İl Özel İdarelerinin 27/01/2017 Tarihinden Önce Yaptıkları Taşınmaz Satışları:.....202
9. Doğal Gaz Piyasası Kanununun Ek 1. Maddesi Kapsamında Yapılan Devirler:.....202
Ğ. İSTİSNADAN VAZGEÇME VE İSTİSNALARIN SINIRI:.....202
1. İstisnadan Vazgeçme:.....202
1.1.Uygulama:.....203
1.2. İstisnadan Vazgeçmenin Mümkün Olmadığı Durumlar:.....203
III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM:.....203
A.MATRAH:.....203
1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah:.....203
1.1. Genel Açıklama:.....203
1.2. Tarifeli İşler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Hallerde Matrah:.....204
2. İthalatta Matrah:.....204
3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah:.....205
4. Özel Matrah Şekilleri:.....205
4.1. Şans Oyunları, Profesyonel Gösteriler ve Açık Artırmalar:.....205
4.2. Altın ve Gümüşten Mamul Eşya Teslimleri:.....205
4.2.1. Altından Mamul Eşya:.....205
4.2.2. Gümüşten Mamul Eşya:.....206
4.3. Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar:.....206
4.4. Tütün Mamulü Teslimleri:.....206
4.5. Belediyeler Tarafından Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı:.....206
4.6. Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri:.....206
4.7. Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Teslimi:.....207
4.8. Kıymetli Taş Teslimleri:.....207
4.9. İkinci El Araç ve Taşınmaz Ticareti:.....207
5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar:.....208
5.1. Boş Kaplara Ait Depozitolar:.....208
5.2.Vade Farkları:.....208
5.3.Kur Farkları:.....209
6. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar:.....209
6.1. İskontolar:.....209
6.2. Hesaplanan KDV:.....209
6.3. Özel İletişim Vergisi:.....210
7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti:.....210
B. ORAN:.....210
1. Genel Açıklama:.....210
1.1. Perakende Teslimin Tanımı:.....210
1.2.Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Oranı:.....210
1.2.1. Vade Farkları:.....210

1.2.2. Kur Farkları:.....211
1.2.3. Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemden Vazgeçilmesi:.....211
1.3. İndirimli Orana Tabi Mallar ile Genel Orana Tabi Malların Birlikte Satılması Halinde Fatura Düzeni:.....211
2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar:.....211
2.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri:.....211
2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı:.....211
2.1.2.Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oran Uygulaması:.....213
2.1.3. Net Alan:.....213
2.2. Finansal Kiralama İşlemleri:.....213
2.3. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler:.....213
2.4. Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Oran Uygulaması:.....213
2.4.1. Kapsam:.....213
2.4.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri:.....214
2.4.3. Yemek Çeki, Kuponu ve Kartlarının Kullanıldığı Yemek Hizmetlerinde Organizatör Firmaların Durumu:.....215
2.5. Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulaması:.....215
2.5.1. Kapsam:.....215
2.5.2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV:.....215
2.5.3. Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri:.....216
2.6. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşleri:.....216
2.7. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde KDV Oranı Uygulaması:.....216
2.8. Yenilenmiş Cep Telefonu Teslimlerinde KDV Oran Uygulaması:.....217
2.8.1. Kapsam:.....217
2.8.2. İndirimli Oran Uygulaması:.....217
2.8.3. Yenilenmiş Cep Telefonu Teslimleri Dolayısıyla Yüklenilen KDV:.....218
2.8.4. Bildirim Zorunluluğu:.....218
3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması:.....218
3.1. İade Tutarının Hesaplanması:.....219
3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması:.....219
3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması:.....220
3.1.3.İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV:.....220
3.1.3.1.Genel Olarak:.....220
3.1.3.2.Stoklarda Yer Alan Mallar:.....221
3.1.3.3. Amortismana Tabi İktisadi Kıymetler:.....221
3.1.3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgeler:.....221
3.1.3.5. İndirimli Orana Tabi İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Alımlar ve İskontolar:.....221
3.2.Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi:.....221
3.2.1. Genel Olarak:.....221
3.2.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar:.....222
3.2.3. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade:.....223
3.2.4.Mahsup İşlemi:.....223
3.2.5. :(Mülga Bölüm).....224
3.3.Yılı İçinde İade Edilemeyen Vergilerin İadesi:.....224
3.4.Diğer Hususlar:.....225
3.4.1. İndirimli Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemleri Bulunan Mükellefler.....225
3.4.2.İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi:.....226
3.4.3. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması:.....226
3.4.4.Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması:.....226
3.4.5. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler:.....226
3.4.6.Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri:.....228
3.4.7.Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları:.....228
3.4.8. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade:.....228

3.4.9. Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade:....228
3.5. İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi: 228
3.5.1. Yılı İçinde İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi: 228
3.5.2.Yıllık İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi: 228
3.5.3.Yılı İçerisinde Mahsup Edilemeyen Tutarların Beyannamede Gösterilmesi:....229
3.6.Açıklamalı Örnek:....229
C. İNDİRİM:....231
1. Vergi İndirimi:....231
1.1. (Ek) Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilerek Ödenen KDV'nin İndirimi:....232
2.İndirilemeyecek KDV: 234
2.1. Genel Açıklama:....234
2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması: 236
2.3. Sigorta Aracılarında KDV İndirimi: 236
2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi: 236
2.5. İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İştigal Eden Mükelleflerin Binek Otomobil Alımlarında KDV İndirimi: 237
3. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim:....237
4. Kısmi Vergi İndirimi: 238
5. İndirimin Belgelendirilmesi:....238
5.1. Fatura ve Benzeri Belge:....239
5.2. Liste ve Etiketlerde Fiyatların KDV Dâhil Olarak Gösterilmesi:....239
5.3. Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilme Usulü:....239
5.4.Verginin Hesaplanması: 239
5.5. Verginin İndirimi:....240
5.6. İndirimin Zamanı: 240
6. Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi:....241
6.1. Genel Açıklama:....241
6.2. Sadece BSMV Kapsamındaki İşlemleri Yapanların Satın Aldıkları Malları İadesinde ve Gerçekleşmeyen Hizmetlerde KDV Uygulaması: 241
IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR:....241
A1. GENEL AÇIKLAMA: 241
A2. İADELERİ VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR:....242
1. Kapsam ve Tanımlar: 242
1.1. Kapsam: 242
1.2. Belge Kavramı: 242
1.3. İade Talepleri Vergi İnceleme Raporuna Göre Yerine Getirilecek Mükellefler:....243
1.4. Olumlu Rapor: 243
1.5. Olumsuz Rapor: 243
2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirilmesi: 244
2.1. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler:....244
2.2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere Mal Teslimi ve Hizmet İfasında Bulunanlar:....244
3. Sahte Belge Düzenleyen veya Kullananlar:....245
3.1. Sahte Belge Kavramı: 245
3.2. Haklarında Sahte Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar:....245
3.3. Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar:....245
3.4. Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar: 246
3.5. Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar: 246
4. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullananlar:....247
4.1. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kavramı: 247
4.2. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar:....247
4.3. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar:....247
4.4. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar: 248

4.5. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar: 248
5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat: 248
6. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri: 249
6.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların İade Talepleri: 249
6.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanların İade Talepleri: 250
7. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Tespiti Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri: 250
7.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanların İade Talepleri: 250
7.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların İade Talepleri: 251
8. İadeye Esas Diğer Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Olması: 251
9. Diğer Tespitler: 251
9.1.Adresinde Bulunamama: 251
9.2. Defter ve Belge İbraz Etmeme: 252
9.3. Beyanname Vermeme: 252
10. Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanların Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortağı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler: 252
11. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar: 253
12. Geçiş Hükümleri: 254
A3. İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER: 254
1. İadesi Talep Edilebilecek KDV: 254
1.1. Kapsam: 254
1.2. İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar: 255
1.3. Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması: 255
1.4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait KDV: 257
1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Teslîminde İade Edilecek KDV: 258
1.6. İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra İşleme İlişkin Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Kur Farkları: 258
1.7. İade Talebinde Bulunulabilecek Asgari Tutar: 258
2. Mahsup Yoluyla İade: 259
2.1. Genel Açıklama: 259
2.1.1. Mahsup Edilebilecek Borçlar: 259
2.1.2. Mahsuben İade Talebi: 260
2.2. Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi: 261
3. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler: 261
4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler: 261
4.1. Genel Olarak: 261
4.2. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması: 262
5. Teminat Karşılığı İade: 262
5.1. Genel Açıklama: 262
5.2. Teminat Türleri: 262
5.3. Teminat Miktarları: 262
5.4. Teminat Mektuplarının ve Sigorta Şirketi Kefalet Senetlerinin İadesi: 263
5.5. Teminat Mektuplarının ve Sigorta Şirketi Kefalet Senetlerinin Teyidi: 263
5.6. Artırımlı Teminat Uygulaması: 263
6. Vergi İnceleme Raporu ile İade: (Mülga) 263
7. İade Talebinde Aranan Belgeler: 263
7.1. İade Talep Dilekçesi: 264
7.2. İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi: 264
7.3. İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi: 264
7.4. İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu: 265
7.5. Satış Faturaları Listesi: 265
8. İade Talep Süresi: 265
8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi: 265

8.2. Tam İstisna Kapsamındaki İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi: 265
8.3. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi: 266
B. İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ (İTUS):....266
1. İTUS Sertifikası Kapsamına Giren Mükellefler: 266
1.1. Genel Şartlar: 266
1.2. Özel Şartlar: 267
1.2.1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından:....267
1.2.1.1. İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:....267
1.2.1.2. Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç):....267
1.2.2. Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından: 267
2. İTUS Sertifikası Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi:....268
3. İTUS Sertifikasının İptal edilmesi: 268
C. HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ (HİS):....268
1. HİS Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler: 268
2. HİS Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi:....269
3. HİS Sertifikasının İptal Edilmesi:....269
D. DİĞER HUSUSLAR: 270
1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması:....270
2. Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade:....270
3. Kamuya Ait Kuruluşlara İade: 271
4. İstisna Kapsamında Yapılan Teslim ve/veya Hizmetin Matrahının Değişmesi ve Düzeltme İşlemleri:....271
5. İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleştiği Dönemden Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler:....271
6. İade Taleplerinde, Sadece Listesi Gönderilen Belgelere İlişkin Saklama ve İbraz Yükümlülüğü: 271
7. Yoklama ve Değerlendirme:....272
8. Kayıt Düzeni: 273
E. ÖZEL ESASLAR: (Mülga Bölüm) 273
V. VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ:....273
A. VERGİLENDİRME USULLERİ: 273
1. Gerçek Usulde Vergilendirme:....273
2. Hasılat Esaslı Vergilendirme:....274
2.1. Kapsam: 274
2.2. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler: 274
2.3. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Uygulanması:....274
2.4. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünden Vazgeçilmesi: 275
2.5. Uygulama Kapsamına Alınanlar:....275
B. VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN ESASI: 276
1. Vergilendirme Dönemi:....276
2. Beyan Esası:....277
2.1. Genel Açıklama:....277
2.2. Şahıs Şirketlerince Verilecek Beyannameler: 277
2.3. Sigorta Aracıları Tarafından Verilecek Beyannameler:....277
3. Beyanname Verme Zamanı:....277
4. Beyanname Çeşitleri:....278
C. TARH İŞLEMLERİ: 278
1. Tarh Yeri:....278
2. Tarhiyatın Muhatabı:....279
3. Tarh Zamanı:....279
D. VERGİNİN ÖDENMESİ:....279
VI. USUL HÜKÜMLERİ VE ÇEŞİTLİ HUSUSLAR:....279
A.USUL HÜKÜMLERİ: 279
1. Kayıt Düzeni:....279

B. ÇEŞİTLİ HUSUSLAR:....280
1. Verginin Gider Kaydedilemeyeceği:....280
2. Müteselsil Sorumluluk:....280
2.1. Kapsam:....280
2.1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar:....280
2.1.2. İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar:....280
2.2. Uygulama:....281
C. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN TEBLİĞLER:....281
Ç. GEÇİCİ HÜKÜMLER:....281
1. KDV İade Alacağının 4760 sayılı ÖTV Kanunundan Doğan Borçlara Mahsuben İadesi:....281
2. 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği İle İlan Edilen Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması:....281
3. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Kahramanmaraş'ta Meydana Gelen Depremden Etkilenen İller İçin İlan Edilen Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması:....283
4. Proje Uygulaması Getirilen İstisnalara İlişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin Yürürlüğünden Önce Başlanılmış ve Halen Devam Eden İşler:....285
D. YÜRÜRLÜK:....285
EKLER DİZİNİ....285
EKLER....287
EK1: İCRA DAİRELERİNCEYAPILAN SATIŞLARA AİT KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ....287
EK 2:İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT BİLDİRİM....287
EK3: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ ÖRNEĞİ....288
EK 4: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT ÖZEL FATURA....289
EK 5: YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İLE TAŞIMACILARIN İADE TALEP FORMU....290
EK 6: 3065 SAYILI KANUNUN (13/a) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER....291
EK 6A: ARAÇLARIN TESLİMİNE VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNABELGESİ ÖRNEĞİ....291
EK 6B: ARAÇLARIN TADİL, ONARIM VE BAKIMINA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....292
EK: Araçların Onaylanmış Tadil, Onarım ve Bakım Projesi Kapsamında Yapılacak Hizmet İfalarına İlişkin Liste....293
EK 6C: ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN İMAL/İNŞA EDENE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (Bizzat İmal ve İnşa Edenler ile Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler)....294
EK: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....295
EK 6D: ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN İMAL/İNŞA ETTİREN FİRMAYA VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....296
EK: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....297
EK 6E:FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olanlar İçin)....298
EK: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....299
EK 6F:FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALANMAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar İçin)....300
EK: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....301
EK 7: 3065 SAYILI KANUNUN (13/c) BENDİNDE DÜZENLENEN PETROL ARAMA FAALİYETLERİ İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER....302
EK 7A: PETROL ARAMA ŞİRKETİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....302
EK 7B: PETROL ŞİRKETİ MÜTEAHHİTLERİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....303
EK 7C:İTHALAT İSTİSNASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ....304
EK 7D: BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....305

EK: Transit Boru Hattı Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri Ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste 306
EK 7E: BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar İçin)....307
EK: Transit Boru Hattı Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri Ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste 308
EK 8:ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNDE İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER....309
EK 8A:ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞINCA VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ 309
EK 8B: ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....310
EK: Altın, Gümüş ve Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....311
EK 9: 3065 SAYILI KANUNUN (13/d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER 312
EK 9B:YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ İSTİSNA BİLDİRİM FORMU 313
EK 10: 3065 SAYILI KANUNUN (13/e) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....314
EK: Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine ilişkin Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste 315
EK 11: 3065 SAYILI KANUNUN (13/f) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER 316
EK 11A: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ASIL YÜKLENİCİYE VERİLEN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....316
EK 11B: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞLARINA KDV KANUNUNUN (13/f) MADDESİ KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLERE AİT LİSTE ÖRNEĞİ 317
EK 11C:YÜKLENİCİLERİN TESLİM VE İFALARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ 317
EK 11D: YÜKLENİCİ FİRMALARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE AİT LİSTE 318
EK 12:AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNE VEYA ONUN NAMINA ORTAK SAVUNMA AMACIYLA YAPILACAK MAL VE HİZMET ALIMLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANMASI İÇİN TALEP BELGESİ 318
EK 13: 3996 SAYILI KANUNA GÖRE YAP-İŞLET-DEVRET VEYA 3359 SAYILI KANUN İLE 652 SAYILI KARARNAMEYE GÖRE KİRALAMA KARŞILIĞI YAPTIRILAN PROJELERDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ .319
EK: 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projeler Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste 320
EK 14: 6111 SAYILI KANUNUN GECİÇİ 16 NCI MADDE UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ 321
EK 15: 3065 SAYILI KANUNUN (17/2-d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ 321
EK 16: LİSANSLI DEPO İŞLETİCİLERİ İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLÂT BELGESİ 322
EK 17: 3065 SAYILI KANUNUN GEÇİCİ 23. MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ 323
EK 18: KESİN VE SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ....324
EK 19: İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU 325
EK 20: İTUS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ 325
EK 21: HİS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ....326
EK 22: 3065 SAYILI KANUNUN (13/h) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ*....327
EK-23A: GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRELERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK HAMMADDE LİSTESİ ÖRNEĞİ 328
EK 23B: GÜBRE ÜRETİCİLERİNİN GÜBRE İÇERİĞİNDE BULUNAN HAMMADDELERİ ALIMINDA KULLANILACAK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....329
EK 24: 3065 SAYILI KANUNUN (13/i) MADDESİNDEKİ İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILAN TESLİMLERE İLİŞKİN BİLDİRİM FORMU 330
EK 25: FATİH PROJESİ KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMET ALIMLARINA İLİŞKİN MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI TARAFINDAN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ 330
Ek: Fatih Projesine İlişkin Milli Eğitim Bakanlığına İstisna Kapsamında Teslim Edilecek Mal ve Hizmet Listesi....331
EK 26: 3065 SAYILI KANUNUN (13/j) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....332
EK: Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Su, Kanalizasyon, Arıtma, Doğalgaz, Elektrik, Haberleşme, Yenilenebilir ve Diğer Enerji694 Tesisleri ile Yol Yapımı ve Küçük Sanayi Sitelerindeki İşyerlerinin İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste 333

EK 27: AR-GE, YENİLİK VE TASARIM FAALİYETLERİNDE KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN YENİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....334
EK: Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetinde Bulunanlara KDV Kanununun 13/m Maddesi Kapsamında Yapılacak Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerine İlişkin Liste....335
EK 28: İMALAT SANAYİİNE YÖNELİK YENİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....336
EK: Sanayi Sicil Belgesine Haiz KDV Mükelleflerine KDV Kanununun Geçici 39. Maddesi Kapsamında Yapılacak Yeni Makina Ve Teçhizat Teslimlerine İlişkin Liste....337
EK 29: 3065 SAYILI KANUNUN (13/k) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....338
EK: Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanmak Üzere Yapılan Tesislerin İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....339
EK 30: İMALAT SANAYİİ İLE TURİZME YÖNELİK YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....340
EK: İmalat Sanayii ile Turizme Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflere Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....341
EK 31: ELEKTRİK MOTORLU TAŞIT ARAÇLARININ GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK VERİLEN MÜHENDİSLİK HİZMETLERİNE İLİŞKİN MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....342
EK 32: AFETZEDELERE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN İNŞASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....343
EK: Afetzedelere Bağışlanacak Konutların İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....344
EK 33: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER İLE GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİMİNE İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....345
EK 33A: Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste....346
EK 33B: Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslim Edilen Konutların Bilgisini İçeren Liste....346
EK 34: MİLLİ SAVUNMA VE İÇ GÜVENLİK İHTİYAÇLARINDA KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN TAŞIT TESLİMİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ....347
EK: Milli Savunma ve İç Güvenlik İhtiyaçlarında Kullanılmak Üzere Yapılan Taşıt Teslimlerine İlişkin Liste....348

KULLANIM NOTLARI

- Türkçe yazımda kullanımı doğru olan ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde "1'inci, 2'nci, 3'üncü, 4'üncü, 5'inci, 6'ncı, 7'nci, 8'inci, 9'uncu" ve benzeri şekillerde yer alan numaralandırmalar bu belgede sayısal verilerle birlikte okuma kolaylığı sağlaması açısından "1., 2., 3., 4., 5., 6., 7., 8., 9." ve benzeri şekillerde numaralandırılmıştır/değiştirilmiştir.

- (Mülga paragraf:RG-10/2/2024-32456), (Ek paragraf:RG-10/2/2024-32456) gibi paragraf ibareleri okuma kolaylığının sağlanabilmesi için (Mülga Paragraf), (Ek Paragraf) şeklinde gösterilmiştir, atıf yapılan paragraf bütünlüğü ve sayısı korunmuştur.

- (Değişik ibare:RG-31/10/2024-3270), (Mülga ibare:RG-10/2/2024-32456), [weblink104], [weblink43] gibi ibareler okuma kolaylığının sağlanabilmesi için tamamen kaldırılmıştır.

- İçindekiler bölümünde ilgili kısım/bölüm/alan tıklanıldığında ilgili bölüme geçiş yapılabilmektedir.

- Mevzuat metninde anlam bütünlüğünün sağlanabilmesi ve sayfalar arasında okuma/takip yapılırken kopukluk yaşanmaması için "I", "A.", "B." "1." "1.1." gibi adlandırılan tüm bölümlere ait içeriklerin sayfa bitiminde sonlanması için özen gösterilmiştir. Ancak bazı bölümler çok uzun olduğundan bu bölümlerin birden fazla sayfada takip edilmesi gerekmektedir.

Bu Tebliğin konusunu, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun ilgili maddeleri ile 13/02/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunun geçici 16. ve 04/01/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde bu ve diğer Kanunlarda yapılan düzenlemeler ile 3065 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar oluşturmaktadır.

I- MÜKELLEFİYET

A. VERGİNİN KONUSU:

1.VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER:

KDV'nin konusuna giren işlemler, 3065 sayılı Kanunun 1. maddesinde sayılmış olup, mal teslimi veya hizmet ifalarının verginin konusuna girebilmesi için, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olmaları veya aynı maddede belirtildiği üzere, "diğer" faaliyetler kapsamında yapılmaları gerekir. İthalatta ise prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir.

Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında;

- Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının,

- Bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin,

- Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamalarının,

- İkametgâhı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının,

işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımı yapılmaksızın, işlemin Türkiye'de yapılması şartıyla, söz konusu işlemleri kim yaparsa yapsın vergilendirilir. Ayrıca diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu Kanuna göre geçerli değildir.

Örneğin; kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir kişi veya kuruluş, KDV'ye tabi bir işlem yapmışsa, işlemin 3065 sayılı Kanuna göre istisna edilmemiş olması şartıyla vergilendirilir.

3065 sayılı Kanunun 1. maddesine göre vergiye tabi tutulacak mal teslimleri ile hizmet ifalarının kapsam, mahiyet ve özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

1.1. TİCARİ, SINAÎ, ZİRAİ FAALİYET VE SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER:

3065 sayılı Kanunun (1/1). maddesine göre Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Kanunun 1. maddesinin ikinci fıkrasında ise bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsam ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

- Gelir Vergisi Kanununa göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de verginin konusuna girer.

-Bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabidir. Arızi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz. Ancak 3065 sayılı Kanunun 1/3-h maddesi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin teslim ve hizmetleri vergiye tabidir.

1.2. İTHALAT:

3065 sayılı Kanunun (1/2). maddesi uyarınca, her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir. 3065 sayılı Kanunun 1. maddesinin son fıkrası uyarınca ise ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

1.3. DİĞER FAALİYETLERDEN DOĞAN TESLİM VE HİZMETLER:

3065 sayılı Kanunun 1/3. maddesinde sayılan işlemler ((g) bendi hariç), ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasalar bile verginin konusuna girerler. Bunlar maddede yer alan bent numaraları itibarıyla aşağıdaki gibidir:

a) 3065 sayılı Kanunun (1/3-a) maddesine göre, PTT ile diğer posta ve haberleşme kuruluşları tarafından yapılan; posta, telefon, telgraf, teleks ve buna benzer haberleşme hizmetleri ile gazete, dergi, kitap, paket, koli taşıma ve dağıtım hizmetleri, havale işlemleri ile bunlara benzer diğer işlemler vergiye tabi tutulur.

Aynı şekilde TRT ile diğer kuruluşlar tarafından yapılan radyo ve televizyon hizmetleri de vergiye tabidir.

Bu hüküm, ticari nitelikli olmayan posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetlerle radyo ve televizyon hizmetlerini kapsamaya yöneliktir. Ticari nitelikte yapılan söz konusu hizmetler, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet olarak her halükarda 3065 sayılı Kanunun (1/1). maddesine göre vergiye tabi tutulur.

b) Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dâhil), at yarışları ve bunlara benzer diğer müşterek bahis ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması da bunları tertipleyen ve oynatanların hukuki durumlarına bakılmaksızın vergiye tabidir.

3065 sayılı Kanunun 23. maddesine göre bu türden işlemlerde matrah, oyuna ve piyangoya katılma bedeli (Spor-Toto'da doldurulan kolon başına alınan ücret ve kupon bedeli); mükellef ise 3065 sayılı Kanunun 8. maddesine göre oyunları tertip edenlerdir.

Buna göre, Spor-Toto oyununda mükellef Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı, Milli Piyangoda Milli Piyango Genel Müdürlüğüdür. Bu nedenle Spor-Toto ve Milli Piyango bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmazlar.

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi KDV’ye tabidir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere amatör nitelikli faaliyetler vergi dışında tutulmuştur. Amatör ve profesyonel ayırımının, sanatçı veya sporcunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmemesine göre yapılması gerekir.

Profesyonel terimi, bir kişinin mesleğini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla değil de kazanç sağlamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını; konser kavramı ise, genel veya özel bir toplantıda herhangi bir müzik türünde ve herhangi bir çalgıyla veya sesle veya her ikisi ile birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder.

Eğer sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Bu faaliyetini belli bir menfaat karşılığında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör ve profesyonel ayırımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri, konser, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edip etmediğine bakılmalıdır.

Ayrıca ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olduğundan, bu tür faaliyetler herhangi bir ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (1/1). maddesindeki genel hükme göre vergilendirilir.

d) 3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesine göre, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar vergiye tabidir. Müzayede yapılan yerin, münhasıran müzayede yapımına tahsis edilmiş olup olmaması durumu değiştirmez. Bu tür satışlarda vergi kesin satış bedeli üzerinden hesaplanır.

e) 3065 sayılı Kanunun (1/3-e) maddesi uyarınca, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması da vergi kapsamına alınmıştır. Bu tür taşıma işinde mükellef, petrol boru hatlarını işletenler, matrah ise taşıma bedelidir.

f) 3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girer.

g) 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi uyarınca, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri vergiye tabi tutulur.

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla, isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler de 3065 sayılı Kanunun (1/3-h) maddesinde vergiye tabi işlemler arasında sayılmıştır.

Bu bent, verginin konusuna girmeyen bazı işlemleri yapan kişilerin de diledikleri takdirde ihtiyari olarak mükellef olabilmelerine imkân tanımak amacıyla düzenlenmiştir.

Bu şekilde mükellef olanlar, belge düzenleme, saklama, ibraz, beyanname verme ve benzeri hususlarda, 3065 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen diğer ödevleri yerine getirir.

2. TESLİM:

3065 sayılı Kanunun 2. maddesine göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii de teslim hükmündedir.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdiinin alıcıya ulaşması şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeci veya sürücüye tevdii halinde de teslim gerçekleşmiş sayılır.

3065 sayılı Kanunun (2/2). maddesine göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her biri ayrı birer teslim sayılır.

3065 sayılı Kanunun (2/3). maddesine göre su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

3065 sayılı Kanunun (2/4). maddesine göre kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu veya bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi hallerinde teslim, bunlar dışında kalan şeyler itibarıyla yapılmış sayılır.

Örnek: Çiftçilerin şeker fabrikalarına teslim ettikleri şeker pancarı karşılığında fabrika, pancar bedeli dışında çiftçiye ayrıca bedelsiz küspe de veriyorsa, küspenin çiftçiye verilmesi teslim sayılmaz. Ancak teslim alınan şeker pancarı karşılığı verilmeyen (yani verilmesi mutat olmayan), diğer bir deyişle çiftçiye istihkakı dışında bir bedel karşılığı satılan küspenin, çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilir. Aynı şekilde küspe ve diğer tali maddelerin çiftçi dışındakilere teslimi de vergiye tabi olacaktır.

3065 sayılı Kanunun (2/5). maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olur. Ancak, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin matrahın tespitinde, 3065 sayılı Kanunun 27. maddesinin 6. fıkrası dikkate alınır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde, bunlar da vergiye tabi tutulur.

Malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe gibi) vergiye tabidir. Bu gibi durumlarda matrah, 3065 sayılı Kanunun 27. maddesi uyarınca emsal bedeli olur.

3. TESLİM SAYILAN HALLER:

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla 3065 sayılı Kanunun 3. maddesinde, bazı özel hallerin de teslim sayılacağı hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (3/a) maddesine göre;

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,

- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

Örnek: Akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın, satmak amacıyla aldığı bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin 3065 sayılı Kanunun 27. maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir.

3065 sayılı Kanunun (3/b) maddesine göre, vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı da teslim sayılır.

3065 sayılı Kanunun (3/c) maddesinde, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda, zilyetliğin devri de teslim sayılmıştır. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda alıcıya teslim edilen taşınır malın mülkiyeti satıcının üzerinde bırakılır. Malın zilyetliğinin devredildiği, ancak mülkiyet naklinin daha sonra gerçekleştirildiği bu tür satışlarda vergileme için genel teslim tanımındaki esaslara göre mülkiyetin devrini beklemek, verginin uzun süre alınmaması gibi bir sonuç doğurur. Bu nedenle mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda zilyetliğin devri anında teslim, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

4. HİZMET:

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet, 3065 sayılı Kanunun 4. maddesinde “teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Maddede hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış, hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmiş ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet, belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmamıştır. İleride değişik şekillerde ortaya çıkması muhtemel işlemler de genel tanım ve verilen örneklere nitelik ve mahiyet itibarıyla hizmet olarak değerlendirilebilir.

3065 sayılı Kanunun (4/2) maddesine göre, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya hizmet olması halinde, bunların her biri ayrı birer işlem sayılır ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulur.

5. HİZMET SAYILAN HALLER:

3065 sayılı Kanunun 5. maddesine göre, vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılarak vergiye tabi tutulur.

6. İŞLEMLERİN TÜRKİYE’DE YAPILMASI:

3065 sayılı Kanunun 1. maddesine göre, Türkiye’de yapılan ve maddede sayılan mal teslimleri ve hizmet ifaları vergiye tabidir. Madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin KDV’ye tabi olması için;

- İşlemlerin, Türkiye’de yapılmış olması ve

- İşlemlerin, 3065 sayılı Kanunun 1. maddesindeki şartları taşıyan mal teslimleri ve hizmet ifaları olması,

gerekir.

İthalat ise başka bir şart aranmaksızın verginin konusuna girer.

3065 sayılı Kanunun 6 ve 7. maddelerinde, hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre;

- Mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması,
- Hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması,

hallerinde işlemler Türkiye'de yapılmış sayılır.

3065 sayılı Kanun, işlemlerin Türkiye'de yapılmasını mal teslimleri, hizmet ifaları ve uluslararası taşımacılık yönünden ayrı esaslara bağlamıştır.

6.1. MAL TESLİMLERİNİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI:

3065 sayılı Kanunun (6/a) maddesi hükmü ile mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için yeterlidir.

Mal teslimlerinde, mal teslim eden şahsın uyruğuna bakılmaksızın, teslim Türkiye sınırları içinde yapılmışsa vergiye tabidir. Türkiye dışında yapılan mal teslimleri ise verginin konusuna girmez. Dolayısıyla bir Türk vatandaşının Türkiye dışındaki mal teslimleri verginin konusuna girmez, yabancı uyruklu bir şahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri ise vergiye tabi tutulur.

6.2. HİZMETİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI:

Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, 3065 sayılı Kanunun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir.

Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır.

6.3. ULUSLARARASI TAŞIMA İŞLERİ:

3065 sayılı Kanunun 7. maddesine göre, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin (taşıma işinin) iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılır.

Bu hüküm ile Kanunun 1. maddesindeki Türkiye'de yapılan işlemlerin vergiye tabi olacağı hükmü birlikte değerlendirildiğinde, uluslararası taşıma işlerinin sadece iç parkura isabet eden kısmı vergilendirilir. Uluslararası taşıma işlerinin iç parkur dışına isabet eden kısmı ise verginin konusuna girmez. İç parkur, Türkiye'nin siyasi sınırları içindeki alandır.

B. VERGİNİN KONUSU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ HUSUSLAR:

1. KAP VE AMBALAJ MADDELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ:

3065 sayılı Kanunun (2/4). maddesine göre, kap ve ambalajların geri verilmelerinin mutat olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan şeyler itibarıyla yapılmış sayılır.

Buna göre, geri verilmesi mutat olan ambalaj maddelerinin içine konuldukları maddelerle birlikte tesliminde vergi, asıl maddenin bedeli üzerinden hesaplanır. Bu durumda, ambalaj maddesi verginin kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulmaz.

Diğer bir anlatımla, kap ve ambalaj içine konulan maddelerin el değiştirmesinde, geri verilmeleri mutat olmak şartıyla kap ve ambalajlar teslim edilmiş yani mülkiyeti devredilmiş sayılmaz, kap ve ambalajlara ait tutarlar teslim bedeline dahil edilmez. Ancak kap ve ambalajların boş olarak veya içlerine konulan madde ile birlikte geri dönmeyecek şekildeki teslimleri vergiye tabidir. Geri dönmek üzere teslim edildiği halde geri dönmeyeceği kesinlik kazanan kap ve ambalajlar için de geri dönmeyeceğinin kesinlik kazandığı tarih itibarıyla KDV uygulanması gerekir.

Ambalajlanarak satılması mutat olan maddelerin tesliminde, faturada ambalaj için ayrıca bir bedel gösterilmemesi, bir diğer ifade ile teslim bedelinin ambalaj maddesine ait tutarı da içine alacak şekilde tek tutar olarak gösterilmesi gerekir. Bu durumda ambalaj malzemesi, asıl maddenin tabi olduğu şartlara göre vergilendirilir. Diğer bir anlatımla, asıl madde indirimli oranda vergiye tabi ise bu teslimin tamamı için indirimli oran uygulanır.

Örnek: Sandıklarla yapılan limon satışında, sandıkların geri alınmasının mutat olmadığı hallerde, kesilen limon faturası sandık bedelini de kapsar. Böyle bir durumda, sandık bedellerinin faturada ayrıca gösterilmesi söz konusu değildir.

Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde, satıcı bu maddeleri aktifleştirerek amortismana tabi tutar.

Örneğin; tüpgaz satışlarında boş tüpün geri verilmesi mutat bir olaydır. Çünkü boş tüpü, satıcı firma aktifleştirerek amortismana tabi tutmaktadır.

2. KAMU KURUM VE KURULUŞLARI, DERNEK VE VAKIFLAR İLE MESLEKİ KURULUŞLARIN VERGİLENDİRİLMESİ:

2.1. GENEL OLARAK:

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan; genel bütçeye dâhil idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir.

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesi kapsamına giren mal ve hakların kiralanması işlemleri Kanunun (1/3-f) maddesine göre KDV'ye tabidir. Ancak yukarıda sayılan kuruluşların, iktisadi işletmelerine dahil olmayan gayrimenkullerinin kiraya verilmesi işlemleri Kanunun (17/4-d) maddesine göre vergiden istisnadır.

Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar, iktisadi işletme olarak mütalaa edilir. Bunların ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi tutulur. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar, istisna kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olurlar.

2.2. GENEL BÜTÇELİ İDARELER:

Genel bütçeli idarelerin faaliyetleri esas olarak KDV'nin konusuna girmez. Ancak 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi hükmüne göre genel bütçeli idarelerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri vergiye tabidir.

Ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetlerine dair harcamaları genel bütçeden karşılanan idarelerin, vergiye tabi faaliyetlerine ait KDV mükellefiyetlerinin aşağıdaki şekilde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

3065 sayılı Kanunun (46/5). maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, Bakanlığımıza başvurarak izin alan genel bütçeli idarelerin vergiye tabi işlemleri sebebiyle KDV mükellefiyetleri tesis edilmez, bu işlemleriyle ilgili KDV vezne alındılarında ayrıca gösterilmek kaydıyla muhasebe birimlerince tahsil edilir.

Diğer taraftan genel bütçeli idarelere bağlı iktisadi amaçlı kuruluşların, mesela döner sermayeli işletmelerin, teslim ve hizmetleri ile ilgili mükellefiyetlerinin genel esaslara göre yerine getirileceği ve bu uygulamadan faydalanamayacakları tabiidir.

2.3. KAMU KURULUŞLARINCA PERSONELE SAĞLANAN HİZMETLER:

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir. Ancak, askeri kışlalardaki kantinler ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi tutulmaz.

Öte yandan bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının, 3065 sayılı Kanunun genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

3. NAKİL VASITALARIN SATIŞI:

KDV mükelleflerince işletmelerinde kullanılan otomobil, kamyon, minibüs, otobüs gibi nakil vasıtalarının teslimi vergiye tabidir. İşletmenin mutat faaliyetinin, bu malların işletilmesi veya alım satımı olmaması bu durumu değiştirmez. Ancak özel hizmetlerde kullanılan binek otomobilleri ile kazançları basit usulde tespit edilenler veya vergiden muaf olanlar tarafından yapılan nakil vasıta teslimleri, vergiye tabi tutulmaz.

4. AVUKATLIK ÜCRETLERİ:

Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Öte yandan, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretlerinin davayı kaybeden tarafından doğrudan ya da icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda serbest meslek makbuzunun davayı kaybeden adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dâhil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir.

5. PERSONELE SAĞLANAN MENFAATLER:

KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,

b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,

c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,

ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değerin bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir.

6. MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPILAN SATIŞLAR:

6.1. GENEL OLARAK:

3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dahil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışlar KDV'ye tabidir. Kanunun istisna ve vergi oranlarına ilişkin hükümleri bu satışlar için de geçerlidir.

Bu satışlarda vergiyi doğuran olay, satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi 3065 sayılı Kanunun (8/ç) maddesine göre, satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlar olup, 3065 sayılı Kanunun (23/d) maddesi hükmüne göre, satılan malın kesin satış bedeli KDV'nin matrahıdır. Ancak izale-i şüyu çerçevesinde yapılan satışlarda alıcının hissedarlardan biri olması halinde hissesi, bu hisse için mülkiyet devri söz konusu olmadığından matrahtan indirilir.

Bu satışlarda giderler dolayısıyla ödenen vergiler, malların kesin satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden indirilemez, ancak müzayedeyi düzenleyenin komisyonu üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Bir komisyon söz konusu değilse, yüklenilen vergiler gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Bu satışlarla ilgili beyan ve ödeme mükellefiyeti genel esaslara göre yerine getirilir. Başka faaliyetleri dolayısıyla sürekli beyanname vermek zorunda olmayan resmi kuruluşlar (icra daireleri hariç) tarafından bu şekilde tahsil edilen KDV, yetki alanı içerisinde bulunulan vergi dairelerine en geç 7 (yedi) gün içinde ödenir. Ancak tahsilât tutarının 50.000TL'yi aşması halinde, bu süre beklenilmeksizin ertesi gün mesai bitimine kadar ödenmesi zorunludur.

Müzayede suretiyle yapılan satışlarda esas olan organizasyonun düzenlenmesi olup, müzayedeye katılan sayısının birden fazla kişi olmaması, işlemin mahiyetini değiştirmez.

6.2. İCRA DAİRELERİNDE YAPILAN SATIŞLAR:

3065 sayılı Kanunun 40. maddesi ile Kanunun (17/1). maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara;

- Sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirme,

- Beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas belgeleri kabul etme,

- Bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleme,

konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki çerçevesinde, 3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca müzayede yoluyla satış yapan icra dairelerinin bu satışlarıyla ilgili KDV'nin beyan ve ödenmesi ile ilgili işlemlerini aşağıdaki şekilde yürütmeleri uygun görülmüştür.

6.2.1. VERGİNİN MÜKELLEFİ:

İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, 3065 sayılı Kanunun (8/ç) maddesine göre, satışı gerçekleştiren icra daireleridir.

6.2.2. VERGİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ:

İcra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV, ilgili mevzuatı uyarınca en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenir.

Satışa ait KDV'nin bu süre içinde beyan edilerek ödenmemesi halinde, teslim gerçekleştirilmez.

Bu işlem sırasında her bir satışa ait bilgileri içeren ve bu Tebliğ ekinde örneği yer alan (EK:1) 5 No.lu KDV Beyannamesi kullanılır. Bu beyanname, satışı gerçekleştiren icra dairesi yetkilisi tarafından imza, tarih ve mühür kullanılmak suretiyle onaylanır. Her bir satışa ait KDV'nin tahakkukuna esas olmak üzere düzenlenen bu belgenin bir örneği ile vergi dairesi makbuzu, mükellef tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

6.2.3. AYLIK BİLDİRİM:

İcra dairelerince bir ay içinde yapılan satışlarla ilgili olarak vergi dairesine beyan edilerek ödenen KDV'ye ait bilgiler, ertesi ayın sonuna kadar, örneği bu Tebliğ ekinde yer alan (EK:2) bildirim ile vergi dairesine ayrıca bildirilir. Bu bildirim, satışın olmadığı dönemlerde de vergi dairesine verilir. Bildirimin vergi dairesine verilmemesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (352/II–7). maddesine göre usulsüzlük cezası uygulanır.

Beyanname ve bildirim, mükellefler tarafından bu Tebliğin ekinde yer alan örneklere göre çoğaltılıp kullanılabilir.

6.3. İŞLEMİN GERÇEKLEŞMEMESİ:

Müzayede mahallinde yapılan satışlarda, satışın herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi halinde vergi tahakkuk ettirilmez, tahakkuk ettirilen vergi terkin edilir. Buna göre, müzayede suretiyle yapılan satışlarda herhangi bir nedenle malların alıcıya tesliminin gerçekleşmemesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmez.

Bu durumda teslimi gerçekleşmeyen mallar için KDV'nin ödenmiş olması halinde, bu vergi tahakkuktan terkin edilerek, alıcıya ödenmek üzere satışı yapan kurum veya kuruluşa iade edilir.

7. ADİ ORTAKLIKLARDA VERGİLEME:

KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir.

Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri KDV'ye tabi değildir. Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanır.

Buna göre bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmaz.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekir. Vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır.

Ortaklardan biri veya birkaçının hisselerinin diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi, ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilerek beyan edilir. Devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.

8. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ:

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. ARSA SAHİBİ TARAFINDAN MÜTEAHHİDE ARSA PAYI TESLİMİ:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızi bir faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. MÜTEAHHİT TARAFINDAN ARSA SAHİBİNE KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİ:

3065 sayılı Kanunun 27. maddesinin 6. fıkrasında, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasına göre, maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payının karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde, konut veya işyerinin 213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanır. 3065 sayılı Kanunun 27. maddesinin 4. fıkrasına göre, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğundan, genel idare giderleri ve genel giderlerden konut veya işyerine düşen hissenin arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedele dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1: KDV mükellefiyeti bulunmayan Bay (A), müteahhit (B) A.Ş. ile 20/05/2020 tarihinde Kastamonu'daki arsası için arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamış ve bu sözleşmeye ilişkin yapı ruhsatı 27/05/2020 tarihinde alınmıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilen 20 konuttan 8'ini ve 5 işyerinden 2'sini 20/05/2022 tarihinde teslim almıştır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için perakende satış olması nedeniyle maliyet bedeline %10 ilave etmek suretiyle sırasıyla 4.400.000 TL ve 1.650.000 TL olmak üzere toplam 6.050.000 TL bedel hesaplamıştır.

İnşa edilen konutların 150 m2'nin altında olduğu varsayımıyla, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin (4.400.000x%1) 44.000 TL KDV, işyerlerine ilişkin (1.650.000x%18) 297.000 TL KDV olmak üzere toplam 341.000 TL KDV hesaplanacaktır.

Bay (A)'nın müteahhit (B) A.Ş.ye arsa tesliminde ise KDV hesaplanmayacaktır. Söz konusu arsanın KDV mükellefiyeti bulunmayan Bay (A) yerine (C) Ltd. Şti.ye ait olması durumunda, arsa payı karşılığı konut ve işyerlerinin arsa sahibine teslim tarihi olan 20/05/2022 tarihinde, (B) A.Ş.nin bağımsız bölümler için 213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci sırasındaki maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle bulacağı bedel (4.200.000 + 1.575.000= 5.775.000 TL) üzerinden, (C) Ltd. Şti. tarafından arsa payı için %8 oranında KDV hesaplanması gerekecektir.

Örnek 2: (D) A.Ş. aktifinde kayıtlı arsa için, müteahhit (B) A.Ş. ile 17/05/2022 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamış ve bu sözleşmeye ilişkin yapı ruhsatı 24/05/2022 tarihinde alınmıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi (D) A.Ş. inşa edilecek 20 konuttan 8'ini (4 adedinin net alanı 140 m2, 4 adedinin net alanı 160 m2 olmak üzere) ve 5 işyerinden 2'sini alacaktır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için toptan satış olması nedeniyle maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle konutlar için sırasıyla 2.000.000 TL ve 2.400.000 TL, işyerleri için 1.000.000 TL olmak üzere toplam 5.400.000 TL bedel hesaplamıştır.

Bu durumda (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ve işyerlerine ilişkin;

- 4 adet 140 m2'lik konut için: (2.000.000x%8)=160.000 TL,

- 4 adet 160 m2'lik konut için (her bir konutun 150 m2'lik kısmına isabet eden bedel üzerinden %8, 150 m2'yi geçen kısmına ise %18 KDV):

(2.400.000x150/160x%8)+(2.400.000x10/160x%18)=180.000+27.000=207.000 TL,

- 2 adet işyeri için: (1.000.000x%18)=180.000 TL

olmak üzere 5.400.000 TL bedel için toplam (160.000+207.000+180.000)=547.000 TL KDV hesaplanacaktır.

KDV mükellefi arsa sahibi (D) A.Ş.nin aldığı konut ve işyerlerinin karşılığı olarak (B) A.Ş.ye yapmış olduğu arsa payı tesliminde konut ve işyerlerinin 213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle bulunan 5.400.000 TL üzerinden %8 oranında (5.400.000x%8) 432.000 TL KDV hesaplanacaktır.

9. YURT DIŞINA DÜZENLENEN TURLAR:

Türkiye'de yerleşik seyahat acentelerince organize edilerek yurt dışına düzenlenen turlara katılanlara, yurt dışında verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık vb. hizmetler yurt dışında verildiğinden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dışında yararlandığından, bu hizmetler Türkiye'de ayrıca KDV'ye tabi tutulmaz. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Bu nedenle tur faaliyetiyle ilgili olarak yurt dışından satın alınan hizmet bedellerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde belgelenmesi koşuluyla, bu hizmetlere ait masraf ve belgelerde gösterilen tutarlara KDV uygulanmaz.

Seyahat acentesi tarafından müşterilere kesilecek faturada hizmet karşılığını teşkil eden tüm bedel gösterilir. Ancak, KDV yurt dışında verilen hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır.

Diğer taraftan, yurt dışına yapılan yolcu taşımacılığına ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımacılık karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmiş olması halinde, bu bedel 3065 sayılı Kanunun 14. maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Örnek:(A) seyahat acentesinin Nisan/2013 döneminde düzenlediği tur faaliyetleri nedeniyle elde ettiği bedellerin toplamı 50.000 TL'dir. Firmanın bu seyahat sırasında müşterileri için yurt dışından satın aldığı konaklama, yeme-içme, rehberlik gibi hizmetlere ait giderler 213 sayılı Vergi Usul Kanununa uygun belgelerle tevsik edilmiştir. Bu tür giderler toplamı 15.000 TL, taşımacılığa ait bilet bedelleri toplamı ise 20.000 TL'dir. Bu işlemde,

15.000 + 20.000 = 35.000 TL KDV'ye tabi tutulmaz.

50.000 – 35.000 = 15.000 TL üzerinden ise KDV hesaplanır.

Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için firmanın müşterilerine keseceği faturalarda; yurt dışında yapılan masraf tutarını ve taşımacılık bedelini ayrı ayrı göstermesi, kalan bedel üzerinden vergi hesaplaması gerekir.

10. PROMOSYON ÜRÜNLERİ, NUMUNE VE EŞANTİYONLAR:

10.1. PROMOSYON ÜRÜNLERİ:

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de KDV'ye konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.

Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşıdığından, bu malların alış bedelleri gider olarak kaydedilebilir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılabilir.

Bu durum, KDV sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (29/4). maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu KDV oranının;

- Satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması,

- Satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması,

uygun görülmüştür.

Her iki durumda da promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alınır.

Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak KDV açısından bir önem taşımaz.

Promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

- Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde, bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alınmış olan KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, "indirilecek KDV" hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilir.

- Promosyon ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de daha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde "indirilecek KDV" olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilerek beyan edilir ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınır.

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı	X	Satışı yapılan malın tabi olduğu oran Promosyon ürününün tabi olduğu oran

formülü ile hesaplanır, artan kısım gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Öte yandan, promosyon ürünü olarak verilen malların alışı sırasında yapılan diğer giderlere ilişkin yüklenilen KDV genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Örnek 1:(A) gazetecilik firması, periyodik dönemler halinde veya her gün gazetenin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetenin satışını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bu dergi, işletmede yaratılan katma değerin bir unsuru niteliğinde olduğundan tesliminde ayrıca KDV hesaplanmaz. Gazete ve derginin teslimi aynı oranda KDV'ye tabi olduğundan, dergi için yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılır.

Örnek 2: Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg deterjan alan müşterisine, ayrıca bir bedel almaksızın 1 kg daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemiştir. Deterjanların toplam bedeli 20 TL'dir. Bu işlemde satışı yapılan mal 4 kg değil 5 kg deterjandır. Dolayısıyla, satışı yapılan malın teslim bedeli olan 20 TL üzerinden KDV hesaplanması, yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması gerekir.

Örnek 3:(A) gazetecilik işletmesi, okurlarına 30 kupon karşılığında kitap vereceğini taahhüt etmiş ve Eylül/2013 döneminde (B) firmasından 80.000 adet kitap satın almıştır. Bu alış işlemi sırasında 800.000TL mal bedeli ve 64.000TL KDV ödemiştir.

Gazete işletmesinin okurlarına vereceği kitapların bedelleri gelir ve kurumlar vergisi açısından pazarlama gideri olarak kabul edilir ve ayrıca bir bedel alınmaması koşuluyla, bu ürünlerin tesliminde KDV hesaplanmaz.

Bu işlemde satışı yapılan mal gazete olup teslimi (% 1), promosyon ürünü olarak verilen kitap ise (% 8) oranında KDV'ye tabidir. Gazete işletmesi, promosyon mallarının alımı için yüklendiği KDV'nin tamamını öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alır. Promosyon mallarının tümünün aynı dönemde müşterilere verilmesi halinde, işletmenin kitaplar için yüklendiği KDV'den, sadece ana malın tabi olduğu orana (% 1) isabet eden kısmı indirim hesaplarında kalır, artan kısım gider hesaplarına alınır. Yukarıdaki formül çerçevesinde indirim konusu yapılacak KDV;

64.000 TL x (1 : 8) = 8.000 TL olarak hesaplanır.

(64.000 – 8.000 =) 56.000 TL ise gider olarak dikkate alınabilir.

10.2. EŞANTİYON VEYA NUMUNE MALLAR VERİLMESİ:

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de ayni pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da işletmede tüketilmemekle birlikte ayni pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,

- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

hallerinde KDV hesaplanmaz.

Bu şartlara ilaveten, numune malların, firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Örnek 1:Şampuan imalatı ile uğraşan (A) firması, satışını yaptığı şampuanları bir kere kullanmaya mahsus miktarlarda poşetleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle dağıtmıştır.

Ayrı bir satışa konu olmayacak şekilde tüketiciye yönelik ve reklâm mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune olduğu belirtilen bu şampuanlar için KDV hesaplanmaz, bu ürünlere ilişkin yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılır.

Örnek 2: Bir ilaç firması, piyasaya yeni çıkaracağı bir ilacın tanıtımını sağlamak amacıyla doktorlara, üzerinde "Numunedir. Satılamaz." ibaresi bulunan ilaçları numune olarak vermektedir. İlaç firması bu ilaçlar için KDV hesaplamaz, yüklendiği KDV ise indirim konusu yapılır.

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından ayni pazarlama gideri niteliğinde olan eşantiyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi KDV'ye tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malları gerçek usulde KDV mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri halinde, bu teslim işlemi KDV'ye tabi olup malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekir.

11. TÜKETİCİNİN KORUNMASI HAKKINDA KANUN KAPSAMINDAKİ SATIŞLAR:

11.1. SATILAN MALIN İADE EDİLMESİ, BAŞKA BİR MAL İLE DEĞİŞTİRİLMESİ, ÖDENEN BEDELİN İADE EDİLMESİ, DEĞER KAYBININ BEDELDEN İNDİRİLMESİ:

3065 sayılı Kanunun (8/2). maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun kapsamında, ödenen KDV'nin iadesi konusunda aşağıdaki şekilde işlem yapılır.

Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alırlar. Gider makbuzunda iade edilen malın KDV'si satış bedelinden ayrı gösterilir ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilir.

İade edilen mala ait fatura veya benzeri belgenin fiili imkânsızlıklar nedeniyle ibraz edilemediği durumlarda, aynı şekilde üzerine alış belgesinin ibraz edilemediği açıkça belirtilmek suretiyle gider makbuzu düzenlenmesi mümkündür.

İade edilen malın yerine aynı veya başka bir malın verildiği durumlarda ise, satıcı tarafından yukarıda sözü edilen işlemlerin yanı sıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenleneceği tabiidir. Dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların değerleri dikkate alınarak belge düzenleneceğinden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında değer farkının olup olmaması düzeltme işlemini etkilemez.

11.2. TAKSİTLİ SATIŞLAR:

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.
Buna göre, taksitli olarak yapılan satışlarda vade farkı ve faiz dahil toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin malın teslimi anında beyan edilip ödenmesi gerekir.
Ancak, tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirime gidilmesi halinde, indirilen faiz ve bu faize ait KDV satıcı tarafından alıcıya iade edilir ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde işlem yapılır.

11.3. KAPIDAN SATIŞLAR:

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanunun 8. maddesinde işyeri, fuar, panayır gibi satış mekânları dışında yapılan satışlar kapıdan satış olarak tanımlanmıştır. Bu tür satışlarda; tüketiciye, teslim aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde malı kabul etme veya hiçbir gerekçe göstermeden ve hiçbir yükümlülük altına girmeden reddetme hakkı tanınmıştır.

3065 sayılı Kanunun 2. maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 10/a maddesinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin ifası anında meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kapıdan yapılan satışlarda mallar üzerindeki tasarruf hakkı deneme ve muayene sonucu devredileceğinden, bu kapsamdaki satışlara ait KDV'nin, deneme ve muayene sonucu tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilip ödenmesi gerekir.

12. PROFESYONEL FUTBOL FAALİYETLERİ:

12.1. SPOR KULÜPLERİ:

Profesyonel futbol faaliyetleri, 5253 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kuruluşlar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliyle gerçekleştirilmektedir. 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun, Türkiye Futbol Federasyonu Statüsüne ilişkin (76/5). maddesine göre futbolla uğraşan bir kulüp, futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredebilir. Bunun sonucu olarak, profesyonel futbol faaliyetleri anonim şirket statüsündeki kuruluşlarca da yapılabilir.

3065 sayılı Kanunun (1/1). maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun (1/3-g) maddesinde ise, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Bu maddelerde hükme bağlandığı üzere dernekler ile kamu idare ve müesseselerinin faaliyetleri doğrudan KDV'nin konusuna alınmamış, bu kuruluşlara ait veya tabi olan müesseselerin yukarıda belirtilen nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi olduğu belirlenmiştir. Bu belirleme gereği yukarıda belirtilen idman ve spor müesseselerine sahip dernekler ile kamu idare ve müesseseleri, bu statüleri ile verginin mükellefi olmayıp, yalnızca bu müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile mükelleftirler.

Spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde KDV'nin konusuna girmektedir.

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin KDV kapsamına giren teslim ve hizmetleri aşağıda sayılmıştır:

- Maç hasılatları,
- Spor toto-loto ve iddaa isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirler.

Faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller, 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunun (1/1). maddesi gereğince vergiye tabi olduğu ise açıktır.

Söz konusu faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak uygulamada tereddüde düşüldüğü anlaşılan konular aşağıda açıklanmıştır.

Profesyonel sporcuların katıldığı futbol faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen biletler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmalı ve bilet bedeli KDV dahil olarak belirlenmelidir.

3065 sayılı Kanunun (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde vergiyi doğuran olayın, bu belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldiği hükme bağlanmıştır.

Kanunun (20/1). maddesinde ise teslim ve hizmet işlerinde KDV'nin matrahının, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, profesyonel futbol şubelerinin teberrulu, sezonluk bilet ve giriş kartlarının toplam satış bedeli KDV dahil olarak belirlenmeli ve bunların satışının yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilmelidir.

Profesyonel futbol şubelerinin yukarıda sayılan spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, spor toto-loto, iddaa, yayın hakkı, reklam ve benzeri gelirleri ile spor kulüplerinin spor okul ve kurs, lokal, sosyal tesis, otopark, spor sahaları, sağlık, plaj tesisleri işletmek gibi ticari faaliyetleri kapsamında yapacakları teslim ve hizmetlere KDV uygulanır.

Aynı Kanunun (17/2-b) maddesinde ise, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'ye tabi olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, söz konusu madde kapsamına giren profesyonel spor faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen serbest giriş kartlarına KDV uygulanmaz, ancak bunun dışında kalan kartlara ise Kanunun (27/1). maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanır.

Diğer taraftan, bu Tebliğin (I/C-2.1.2.4) bölümünde, reklâm alanların gerçek usulde KDV mükellefiyetinin olmaması durumlarında, reklâmı verenlere sorumluluk uygulaması öngörülmüştür.

12.2. TÜRKİYE FUTBOL FEDERASYONU:

05/05/2009 tarih ve 5894 sayılı Kanunla her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, teşkilatlandırmak, geliştirmek ve Türkiye'yi futbol konusunda yurt içinde ve yurt dışında temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğe sahip, özerk Türkiye Futbol Federasyonu kurulmuştur.

Türkiye Futbol Federasyonu, profesyonel futbol faaliyetlerini düzenleme hizmeti karşılığında maç hâsılatlarından, futbol müşterek ve sabit ihtimalli bahis oyunlarından, spor toto-loto, iddaa gelirlerinden pay almakta, ayrıca mal varlığı değerlerinin devir, temlik, satış ve kiralanması ve milli maç hâsılatları ile yayın ve reklâm gelirleri elde etmektedir.

Söz konusu faaliyetler iktisadi işletme kapsamına girdiğinden, bu faaliyetler için KDV hesaplanacak ve futbol federasyonu tarafından beyan edilip ödenecektir. Federasyon aldığı paylar için ilgili kuruluşlara (maç hâsılatları için kulüplere, spor toto-loto, iddaa payı için Teşkilat Müdürlüklerine vb.) fatura ve benzeri belge düzenleyecek, milli maç hâsılatlarını ise giriş biletleri ile belirleyecektir.

12.3. SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ:

Profesyonel futbol maçları genellikle mülkiyeti Spor Genel Müdürlüğüne ait olan statlarda oynanmaktadır. Kanun gereği kulüplere tahsis edilen veya kiraya verilen statlar için Spor Genel Müdürlüğüne ödenen kira veya tahsis bedelleri KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak statlardaki büfe ve benzeri yerlerin kiraya verilmesi veya işletilmesi işleminin ticari organizasyon oluşturması nedeniyle KDV'ye tabi olduğu açıktır.

12.4. DEFTER TUTMA VE BELGE DÜZENLEME:

Yukarıda sayılan kuruluşlardan vergiye tabi mal teslimi ve hizmet ifalarında bulunanlar, KDV mükellefiyetlerini tesis ettirmek ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek zorundadırlar.

12.5. İNDİRİM:

3065 sayılı Kanunun (29/1). maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin vergilerin indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, spor kulüplerinin iktisadi işletmelerinin, Türkiye Futbol Federasyonu ile Spor Genel Müdürlüğüne bağlı spor müdürlüklerinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, sadece vergiye tabi işlemler için yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkündür. Dolayısıyla adı geçen kurum ve kuruluşların vergiye tabi olmayan işlemleri nedeniyle ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması söz konusu olmayıp, bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, vergiye tabi olan veya olmayan işlemlerin birlikte yapılması ve ayrıştırılmasının mümkün olmaması durumunda, ortak harcamalara ilişkin KDV indirim konusu yapılabilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde spor kulüpleri, tamamen amatör spor faaliyetlerine ilişkin olarak yaptıkları harcamalar için ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak, şirket olarak faaliyet gösteren ve tüm faaliyetleri ticari nitelikte sayılan spor kulüpleri böyle bir ayrım yapmaksızın, amatör spor faaliyetlerine ait yüklendikleri KDV'yi de indirebileceklerdir.

Öte yandan, Türkiye Futbol Federasyonu ile Spor Genel Müdürlüğüne bağlı Spor Müdürlükleri ise tahsil ettikleri KDV'den sadece vergiye tabi işlemleri nedeniyle yüklendikleri vergileri indirim konusu yapabileceklerdir.

13. KAZANÇLARI BASİT USULDE TESPİT EDİLEN MÜKELLEFLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesi uyarınca, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiş olup bu mükellefler tarafından KDV Beyannamesi verilmeyecektir.

Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin bu Kanun kapsamındaki mal ve hizmet alımlarında ise genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacağı tabiidir.

14. ŞEHİRLERARASI YOLCU TAŞIMACILIĞI:

Otobüslerle yapılan şehirlerarası yolcu taşımacılığında, otobüs şirketleri, taşımacılık işini başka otobüs sahiplerine yaptırsalar bile, kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili KDV'yi kendileri beyan edeceklerdir. Bilet bedelleri KDV dahil olarak tespit edileceğinden, beyan edilecek vergi, iç yüzde yoluyla hesaplanır.

Öte yandan bağımsız otobüs sahipleri, otobüs şirketine yaptıkları taşıma hizmetinin bedelini tahsil ederken, tahsilât tutarı üzerinden KDV hesaplar ve düzenleyip şirkete verdikleri faturalarda KDV'yi ayrıca gösterirler. Bu şekilde hesaplanan vergi, otobüs şirketleri tarafından, yolculardan tahsil edilen KDV'den genel hükümler çerçevesinde indirilir.

15. İLAÇ BEDELLERİ:

İlaç bedelleri, KDV dahil tutar şeklinde ambalajlara yazılır, bu satışlarda ayrıca vergi hesaplanmaz, beyan edilecek vergi iç yüzde yoluyla hesaplanır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi kuruluşları ile sosyal güvenlik kurumlarının tedavi yardımından yararlananların ilaç giderleri, yararlananlarla mezkûr kamu kurum ve kuruluşları arasında paylaşılmaktadır. Bu ilaçların bedellerine ait KDV de aynı oranlara göre paylaşılır. Eczaneler, kamu kurum ve kuruluşları ile yararlanıcının paylarını vergili bedel üzerinden ayrı ayrı hesaplayıp tahsil eder.

16. KART, ŞİFRE, KOD VE BENZERLERİNİN SATIŞINDA KDV UYGULAMASI:

16.1. GENEL AÇIKLAMA:

Kart, şifre ve kodlar (aktivasyon kodu, e-pin kodu, oyun kodu, dijital ürün kodu, cüzdan kodu, hediye kartı/çeki ve benzeri mahiyette olanlar), sanal ortamda (yayın platformları, oyun siteleri, uygulama mağazaları gibi) pazarlanan bilgisayar programı, oyun, uygulama, müzik, yayın ve eğlence gibi ürün ve hizmetlerin temin edilmesinde kullanılabildiği gibi, sanal veya fiziki mağazalarda güvenli alışveriş yapılmasında da kullanılabilmekte olup, bu kart, şifre ve kodlar sanal ortamda veya fiziki olarak satılabilmektedir.

Bahse konu kart, şifre ve kodlar, belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını oluşturabildiği gibi bunları çıkaranlar nezdinde ürün veya hizmet satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü de temsil edebilmektedir.

16.2. KARŞILIĞI BELİRLİ BİR ÜRÜN VEYA HİZMET OLAN KART, ŞİFRE VE KODLARDA KDV UYGULAMASI:

Bazı kart, şifre ve kodlar belirli bir ürün veya hizmeti temsil etmekte olup, henüz aktive edilmemiş olsalar bile, bunlar ile bir başka ürün veya hizmetin temini mümkün olmamaktadır. Sanal ortamda veya fiziki olarak mağazalarda satılan bu kart, şifre ve kodların yurt dışından ithali veya Türkiye'de satışı KDV'ye tabidir.

Bu kart, şifre ve kodların;

- Türkiye'de mukim olanlar tarafından yurt dışı mukimi firmalardan temin edilmesi halinde, bu işleme ilişkin KDV'nin Türkiye'de mukim olanlar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye'de mukim olup KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler tarafından yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucularından sağlanması halinde, bu işleme ilişkin KDV'nin yurt dışı mukimi firma tarafından 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye'de satılması halinde hesaplanan KDV'nin satıcı firmalar tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi,

gerekmektedir.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Türkiye'de KDV mükellefi olan mali müşavir (B), profesyonel belge düzenleme programına erişim için yurt dışı mukimi (A) firması tarafından çıkarılan e-pin kodu satın almıştır. Sadece bu programa erişime imkan veren kodun mali müşavir (B) tarafından yurt dışı mukimi (A) firmasından satın alınması işlemi KDV'ye tabi olup, bu işleme ilişkin KDV'nin mali müşavir (B) tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Örnek 2: Elektronik ortamda yayın hizmeti sunan, Türkiye'de mukim (K) Ltd. Şti., verdiği hizmete erişim için 6 ay süreyle üyelik sağlayan kupon kodunu (C)'ye satmıştır. Karşılığı, yayın hizmetine erişim hakkı olarak belirlenen söz konusu kodun satış işlemi KDV'ye tabi olup, bu kod satışına ilişkin KDV'nin (K) Ltd. Şti. tarafından 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek 3: Bay (N), müzik platformuna üyelik için Türkiye'de bir teknoloji mağazasından 3 aylık abonelik hakkı sağlayan kart satın almıştır. Bu kartın satışı KDV'ye tabi olup hesaplanan KDV'nin teknoloji mağazası tarafından 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek 4: Elektronik kod alım/satım faaliyetiyle iştigal eden, Türkiye'de mukim (M) Anonim Şirketi, (Y) oyununa erişim hakkı sağlayan kod satmaktadır. Bahse konu kodun, belirli bir oyuna erişim hakkı sağlanmasına (aktive edilmesine) ilişkin olması nedeniyle, bu kod satışı KDV'ye tabi olup, hesaplanan KDV'nin (M) A.Ş. tarafından 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek 5: Türkiye'de mukim, KDV mükellefi olmayan Bay (Ç), yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucusu (L) film/dizi platformuna üyelik için bu platformdan 1 yıllık abonelik hakkı sağlayan kartı satın almıştır. Söz konusu abonelik kartının satışına ilişkin KDV'nin, (L) film/dizi platformu tarafından 3 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

16.3. KARŞILIĞI BELİRLİ BİR ÜRÜN VEYA HİZMET OLMAYAN KART, ŞİFRE VE KODLARDA KDV UYGULAMASI:

Bazı kart, şifre ve kodlar, ürün veya hizmetleri sağlayanlar nezdinde daha sonra yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü temsil etmektedir. Bu kart, şifre ve kodlar kullanıldığında belirli bir ürün veya hizmet temin edilmemekte, sanal veya fiziki ortamda satın alma hakkı oluşmaktadır.

16.3.1. KARŞILIĞI BELİRLİ BİR ÜRÜN VEYA HİZMET OLMAYAN KART, ŞİFRE VE KODLARIN SATIŞINDA KDV UYGULAMASI:

Sanal veya fiziki ortamda, cüzdan kodu ve benzeri adlarla satılan ancak belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını temsil etmeyen, kullanıldığında bunları çıkaran firma nezdinde bir satın alma hakkı oluşturan, ödeme aracı mahiyetinde olan kart, şifre ve kodların satışı KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu çerçevede, bu kart, şifre ve kodların yurt dışından temini veya Türkiye içerisinde satışı KDV'ye tabi olmayacaktır.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Bay (H), (A) alışveriş uygulamasının çıkardığı e-pin kodunu (Z) mağazasından satın almıştır. Bay (H), bu kodu kullandığında (A) alışveriş uygulaması bünyesinde cüzdan bakiyesine sahip olacak ve bu cüzdan bakiyesi ile uygulama aracılığıyla ürün ve hizmet satın alabilecektir. (A) alışveriş uygulamasında bir satın alma hakkını temsil eden bu e-pin kodunun (Z) mağazası tarafından Bay (H)'ye satışı KDV'ye tabi olmayacaktır.

Örnek 2: Bay (Y), (B) Ltd. Şti.'nin bir mağazasından 2.000 TL değerinde hediye çeki satın almıştır. (B) Ltd. Şti.'nin bütün mağazalarındaki ürün ve hizmetlerin temin edilmesinde kullanılabilen bu çek, belirli bir ürün veya hizmeti temsil etmediğinden, çekin satışında KDV hesaplanmayacaktır.

Örnek 3: Oyun kodları satışı yapan, Türkiye'de mukim (T) firması, Singapur mukimi oyun geliştiricisi firmanın internet sitesinde yer alan oyun veya oyunlarında cüzdan kodu olarak kullanılabilen e-pin kodlarını bu firmadan satın almıştır. Türkiye mukimi Bay (A) da (T) firmasının internet sitesine girerek bahse konu internet sitesinde kullanabileceği 500 TL tutarında cüzdan kodu satın almıştır. Gerek Singapur mukimi firmanın gerekse de (T) firmasının satmış olduğu bahse konu kodlar, oyun geliştiricisi firmanın internet sitesinde kullanılabilecek bir satın alma gücünü temsil ettiğinden, bu kod satışlarında KDV hesaplanmayacaktır. Öte yandan, satın alınan e-pin kodlarının belirli bir oyuna giriş hakkı (erişim, üyelik, abonelik) sağlaması halinde bu kodların satışında KDV hesaplanacağı tabiidir.

16.3.2. KARŞILIĞI BELİRLİ BİR ÜRÜN VEYA HİZMET OLMAYAN KART, ŞİFRE VE KODLAR KULLANILARAK ÜRÜN VEYA HİZMET TEMİNİNDE KDV UYGULAMASI:

Sanal veya fiziki ortamda satılan, ancak belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını temsil etmeyen kart, şifre ve kodların kullanılarak veya aktive edilerek bu kart, şifre ve kodlar karşılığında ürün veya hizmet temin edilmesi genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Bu ürün ve hizmetlerin,

- Türkiye'de mukim olanlar tarafından yurt dışı mukimi firmalardan temin edilmesi halinde, bu işleme ilişkin KDV'nin Türkiye'de mukim olanlar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye'de mukim olup KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler tarafından yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucularından sağlanması halinde, bu işleme ilişkin KDV'nin yurt dışı mukimi firma tarafından 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye'deki firmalardan sağlanması halinde hesaplanan KDV'nin satıcı firmalar tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi,

gerekmektedir.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Türkiye'de mukim olup, KDV mükellefiyeti olmayan Bay (D), yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucusu (V) firmasının 250 TL tutarındaki bakiye kartını satın almıştır. Bu bakiye kartı, ödeme aracı mahiyetinde olduğundan, bu satın alma işlemi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak, Bay (D)'nin bakiye kartını kullanarak anılan firmanın film/dizi platformundan film izlemesi işlemi KDV'ye tabi olup, bu işleme ilişkin KDV'nin (V) firması tarafından 3 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Örnek 2: Türkiye'de mukim olup, KDV mükellefiyeti olmayan Bay (E), Türkiye'de mukim (R) şirketinin mağazasında ve bu şirketin grup şirketlerine ait bütün mağazalarda kullanılabilecek 700 TL tutarında hediye çekini bir sanal platformdan satın almıştır. Bu hediye çeki satışı KDV'nin konusuna girmemektedir. Bay (E), hediye çekinin 500 TL'lik kısmıyla (R) şirketinin mağazasından gömlek satın almış olup bu gömlek satışına ilişkin hesaplanan KDV'nin (R) şirketi tarafından 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

16.4. KART, ŞİFRE VE KOD SATIŞLARI İLE DİĞER SATIŞLARA ARACILIK HİZMETLERİNDEN ALINAN BEDELLERDE KDV UYGULAMASI:

Uygulamada, kart, şifre ve kodlar sanal veya fiziki mağazalarda satılabilmektedir. Buna ilaveten, gerçek kişi oyuncular tarafından sanal oyunlar bünyesinde geliştirilen ürünler (oyun karakteri, güç, özellik, seviye gibi) de sanal ortamlarda satılabilmektedir.

Karşılığı belirli bir ürün ve hizmet olsun veya olmasın, sanal veya fiziki mağazalarda kart, şifre ve kodlar ile diğer ürünlerin satışı için Türkiye'de verilen aracılık hizmetleri KDV'ye tabi olup, bu satışlara ilişkin olarak hizmet bedeli veya komisyon gibi adlar altında alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV'nin aracılık hizmetini verenler tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

C. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU:

1. MÜKELLEF:

KDV'nin mükellefi esas itibarıyla vergiye tabi işlemleri yapanlardır. Ancak Kanunun 8. maddesinde özellik arz eden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre mükellef sayılanlar Kanundaki sıralamasına göre aşağıda açıklanmıştır:

a) Mal teslimi ve hizmet ifalarında mükellef, bu malları teslim edenler veya hizmeti yapanlardır.

b) Mal ve hizmet ithalatında ise mal veya hizmeti ithal edenlerdir. İthalatın kamu sektörü veya özel sektör tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması mükellefiyeti etkilemez.

c) Transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar mükelleftir. Buradaki taşımadan ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar tarafından yapılan taşımanın anlaşılması gerekir. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de olan şahıslar tarafından yapılan bu nevi taşımalarda ise mükellef genel hükümlere göre taşıma işini yapanlardır.

Gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, taşıyanın temsilcisi olabileceği gibi aracın şoförü de olabilir.

ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda mükellef, bu satışları yapanlardır.

d) PTT ve TRT Kurumlarınca yapılan hizmetlerde mükellefler PTT A.Ş. veya TRT Genel Müdürlüğüdür.

e) Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dâhil) ve benzeri her türlü şans ve talih oyunlarında, oyunları tertipleyenler veya teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı ve Milli Piyango Genel Müdürlüğü) mükelleftir.

Bu tür oyunların bayileri, bu işleri dolayısıyla mükellef sayılmazlar. Ancak bu tür oyunların mükellefi sayılan teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto ve Milli Piyangoda Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı ve Milli Piyango Genel Müdürlüğü), KDV'yi bayi karlarını da ihtiva edecek şekilde toplam bedel üzerinden hesaplarlar.

At yarışı ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında mükellef bunları tertipleyenler olup, bu oyunların bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmazlar.

g) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalarda mükellef bunları tertipleyenler veya gösterenlerdir.

h) Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde, bu mal ve hakları kiraya verenler mükelleftir.

ı) Kanunun (1/3-h) maddesine göre, isteğe bağlı mükellefiyette ise talepte bulunanlar mükelleftir.

1.1.FAZLA VEYA YERSİZ UYGULANAN VERGİ:

1.1.1.FAZLA VEYA YERSİZ VERGİ UYGULAYANLAR:

3065 sayılı Kanunun (8/2). maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe 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.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olanlar, mal ve hizmet satışları dolayısıyla KDV hesaplamazlar. Kanun hükmüne rağmen satış bedellerinde vergi gösterip müşteriden vergi tahsil edenler, bu vergiyi vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Aynı şekilde kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler de fazla tahsil ettikleri vergiyi vergi dairesine ödemek mecburiyetindedirler.

Örnek:100.000TL'lik bir satış için 8.000 TL vergi hesaplaması gerekirken, 18.000 TL hesaplayıp müşteriden tahsil edenler, fazla tahsil ettikleri bu vergiyi ilgili vergi dairesine beyan edip ödemek zorundadırlar.

1.1.2. FAZLA VEYA YERSİZ HESAPLANAN VE HAZİNEYE ÖDENEN VERGİNİN İADESİ:

3065 sayılı Kanunun (8/2). maddesi kapsamında fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen verginin iadesi aşağıdaki esaslara göre gerçekleştirilir.

Kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır.

Fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması durumunda, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptığının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde söz konusu tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini tevsik etmesi gerekir.

Satıcının, fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergiyi alıcıya ödediğini gösterir belge ve indirim hakkı bulunan alıcıların düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte, beyanlarını düzeltmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, fazla veya yersiz hesaplanan KDV tutarı, ilgili dönem beyannamesinden tenzil edilir ve sonraki dönemler de buna göre düzeltilir.

Fazla veya yersiz olarak ödendiği iddia edilen KDV'nin, satıcı tarafından iade olarak talep edilebilmesi için, KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi ve beyana konu edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında asgari söz konusu KDV tutarı kadar ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi gerekmektedir.

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında, fazla veya yersiz uygulanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi durumunda, sadece bu tutar iadeye konu edilebilecektir.

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda ise Hazineye intikal eden herhangi bir vergi bulunmadığından, sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler, 3065 sayılı Kanunun 48. maddesi hükmüne göre; indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır.

İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.

08/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1, 2 ve 3. maddelerinde, 06/06/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatta kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, ÖTV Kanununun 12. maddesinin dördüncü fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş olup, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslime konu mallar için bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmiş olan ÖTV, KDV matrahına dâhil olduğundan, bu ÖTV'nin Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde imalatçılara iade edilen kısmı üzerinden hesaplanan KDV de fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşmektedir. Bu şekilde fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşen vergi, bu bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda iade edilir.

2. VERGİ SORUMLUSU:

2.1. KDV'DE TEVKİFAT UYGULAMASI:

3065 sayılı Kanunun (9/1). maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

2.1.1.KDV TEVKİFATININ NİTELİĞİ:

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

2.1.1.1. BEYAN:

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi 3065 sayılı Kanunun 10. maddesine göre tespit edilir.

Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilir.

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense bile yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılır. İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi tevkifatın yapılıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel değildir.

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederler. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel değildir.

2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar), tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında 1015B Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar (Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları dahil) ise söz konusu verginin beyanında 9015 Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini kullanırlar.

Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermezler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Tevkifat, bu Tebliğ kapsamında olan mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, yukarıdaki belirlemeler çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecek veya doğrudan muhasebe birimlerince ilgili Bütçe hesabına gelir kaydı yapılacaktır.

KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin, 2 No.lu KDV Beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla, şubelerin bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.

Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirime ait yazının bir örneği, genel müdürlük tarafından şubelere gönderilir, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyan, şubeler tarafından yapılmaya başlanır.

2.1.1.2. İNDİRİM:

2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin indirimi konusunda, Tebliğin (III/C-1.1.) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

(Mülga Paragraf)

(Mülga Paragraf)

Örnek (Mülga)

2.1.2. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI:

Bu bölüm kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır.

2.1.2.1. İKAMETGÂHI, İŞYERİ, KANUNİ MERKEZİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYE'DE BULUNMAYANLAR TARAFINDAN YAPILAN İŞLEMLER:

2.1.2.1.1. GENEL OLARAK:

3065 sayılı Kanunun 1. maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti,

- Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

Bu bölüm kapsamında olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde, bu bölüme göre işlem tesis edilir.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan 3065 sayılı Kanunun 1. maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Teslimin vergiden müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmez.

2.1.2.1.2. KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİ OLMAYAN GERÇEK KİŞİLERE ELEKTRONİK ORTAMDA SUNULAN HİZMETLER:

28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 41. maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 9. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Maliye Bakanlığının elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV'ye tabi olup, bu hizmetlere ilişkin KDV'nin beyanı ve ödemesi bu bölümde yer alan usul ve esaslara tabidir.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

2.1.2.1.2.1. ELEKTRONİK HİZMET SUNUCULARININ KDV MÜKELLEFİYETİ:

213 sayılı Kanunun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; beyanname ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, bunların aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ya da belirlemeye, beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri elektronik ortamda tebliğ etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle beyan ederler.

Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV'yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler.

Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir.

Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirilir.

Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimi aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirenlerin, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227. maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmamaları uygun görülmüştür.

Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.

Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.

2.1.2.1.2.2. VERGİNİN HESAPLANMASI:

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının 3065 sayılı Kanunun (29/1). maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.

Bu fatura ve benzeri belgeler, 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir.

2.1.2.1.2.3. BEYAN VE ÖDEME:

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV'yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan ederler. Ancak elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 01/01/2018 tarihinden itibaren, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren 24. günü akşamına kadar verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri uygun görülmüştür.

Bu kapsamda bulunan mükelleflerin, beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur.

Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmî Gazete'de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

Bu kapsamda beyan edilen KDV'nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın 26. günü akşamına kadar ödenmesi gerekir.

Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.

2.1.2.1.2.4. YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİ:

3065 sayılı Kanunun (9/1). maddesinde yer alan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında, 213 sayılı Kanunun vergi cezalarına dair hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

2.1.2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER:

3065 sayılı Kanunun (1/1). maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutat ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızi serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutat ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

Örnek: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar: 200 / 0,83 = 240,96 TL

- GV Stopajı : 240,96 x 0,17 = 40,96 TL

- KDV : 240,96 x 0,18 = 43,37 TL

- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel: 200 + 40,96 + 43,37 = 284,33 TL

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 no.lu KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C-2.1.3)bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazıda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızi olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

belirtirler. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Öte yandan, serbest meslek mensuplarından yapılan gelir vergisi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilmekte, bunlardan Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına girenler, "Ödemeler" kulakçığında "021" kodu ile listelenmektedir. Listede "021" kodu ile yer alan serbest meslek mensuplarından KDV tevkifatı yapılanlar ve yapılmayanlar ilgili satırlara giriş yapılmak suretiyle beyan edilir.

2.1.2.3. KİRALAMA İŞLEMLERİ:

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir.

Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),

şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, kiracının;

- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez.

Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

Kiralama işleminin KDV'den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmez.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde KDV ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için verirler. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

2.1.2.4. REKLÂM VERME İŞLEMLERİ:

KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,

- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,

- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak,

suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamında reklâm hizmeti vermeleri halinde, reklâm hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır. Bu işlemlerde KDV'nin beyanı, Tebliğin (I/C-2.1.2.3) bölümünde bu konuya ilişkin açıklamalara göre yapılacaktır.

2.1.2.5. İSTEĞE BAĞLI TAM TEVKİFAT UYGULAMASI:

Mükellefler, yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.) ve (I/C-2.1.3.3.) bölümlerinde belirtilen işlemlere (Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü, (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü ile (I/C-2.1.3.3.7.) bölümündeki işlemler hariç) ilişkin alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesinin istenmesi halinde sözleşmenin aynı süreyle yenilenmesi gerekir. Bir yıllık süre dolmadan söz konusu uygulamadan vazgeçilmesi mümkün değildir.

Alıcı mükellefler, söz konusu sözleşmelerin bir örneği ile bu kapsamda işlem yapacak satıcı mükelleflerin bilgilerini (adı soyadı/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, sözleşme uygulama dönemi), işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce liste halinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Sözleşmelerin feshedilmesi, tadili vb. durumların da işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekir.

Alıcıların isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında sözleşme düzenlemediği satıcılar ile olan işlemlerinde, genel hükümlere göre işlem tesis edileceği tabiidir.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV, 2 No.lu KDV Beyannamesinin "Vergi Bildirimi" kulakçığının, "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda beyan edilir. Tablonun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. "Matrah" alanına, işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanır.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan satıcı mükellefler ilgili döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapar. Birinci kayıt, "Matrah" kulakçığında "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosuna; ikinci kayıt "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler" tablosuna yapılır.

İsteğe bağlı tam tevkifata tabi tutulan KDV ile sınırlı olmak üzere satıcıya KDV iadesi yapılabilir. Bu uygulamadan kaynaklanan KDV iade talepleri, her bir işlem için Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması vergi dairesince aranır.

Bu uygulama kapsamında işlemi bulunanlar düzeltme işlemleri bakımından Tebliğin (I/C-2.1.4.), tevkifata tabi tutulan verginin iadesi bakımından Tebliğin (I/C-2.1.5.), bildirim ve müteselsil sorumluluk bakımından Tebliğin (I/C-2.1.6.) bölümlerindeki açıklamalara tabidir.

2.1.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI:

2.1.3.1. KISMİ TEVKİFATIN MAHİYETİ VE TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR:

Tebliğin (I/C-2.1.3.2) ve (I/C-2.1.3.3) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- Sendikalar ve üst kuruluşları,
- Vakıf üniversiteleri,
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında değerlendirilmez.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunulan vergi dairesine, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenir.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamak kaydıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Örnek: KDV mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimlerine verilen özel güvenlik hizmetlerinde ya da KDV mükellefiyeti bulunmayan konut yapı kooperatiflerine verilen yapı denetim hizmetlerinde, tevkifat uygulanmayacaktır.

213 sayılı Kanuna göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz. Alıcı mükelleflerin mücbir sebep halinden çıkmak istemeleri ve buna ilişkin İdareye yaptıkları başvuru neticesinde mücbir sebep halinin sona erdirilmesi durumunda da mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulanır. Öte yandan, işleme taraf olan satıcı mükellef ile alıcı mükellefin her ikisinin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur.

2.1.3.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER:

Bu bölümde yer verilen kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle, bu bölüm kapsamında tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal alımlarında (Tebliğin (I/C-2.1.3.3) bölümü kapsamındaki mallar hariç) tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak, bu bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek; tevkifat, kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir.

Örnek: Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL + 720 TL KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 TL + 1.080 TL KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 TL tutarındaki hizmete ilişkin 720 TL KDV üzerinden ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1) bölümü gereğince tevkifat uygulanacaktır.

Banka şubesinin, bahçe duvarı yapım işini malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000 TL karşılığında ihale etmesi halinde, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000 TL ve 4.000 TL olarak ayrı ayrı gösterilse bile, 10.000 TL tutarındaki toplam bedel üzerinden hesaplanacak 1.800 TL KDV'ye, yapım işleri için geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.

2.1.3.2.1. YAPIM İŞLERİ İLE BU İŞLERLE BİRLİKTE İFA EDİLEN MÜHENDİSLİK-MİMARLIK VE ETÜT-PROJE HİZMETLERİ:

2.1.3.2.1.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin;

- (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri,

- (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri

ile bu yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Projenin genişlemesi, sözleşme bedelinin güncellenmesi ve benzeri nedenlerle iş bedelinin daha sonra 5 milyon TL'yi aşması halinde, bu durumun ortaya çıktığı tarihten itibaren tevkifat uygulanır.

2.1.3.2.1.2. KAPSAM:

Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir:

- Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır.

Örnek 1: (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

Örnek 2: DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taahhüt. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş.'den temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle, (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamındaki işin bir kısmının alt yüklenicilere (taşeronlara) devredilmesi halinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önem arz etmemektedir.

Alıcının, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar arasında yer almaması veya Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara yapılan yapım işi bedelinin 5 milyon TL'nin altında olması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b)ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılır.

Örnek 3: Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b)ayrımı kapsamına girmeyen (A) Ltd. Şti., yaptıracağı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST'te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.

Bu durumda, (B)'nin (A)'ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C)'nin (B)'ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.

Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

Tevkifata tabi olan işlerin, 3065 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat da yapılmaz. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV'den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, bu Tebliğde belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulur.

Örnek 4: Hisse senetleri BİST'de işlem gören (X) A.Ş. ne, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun (13/e) maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanır.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez. Devredilen söz konusu işler için işi devredenin durumuna göre Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanır.

Tebliğin bu bölümünde belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilir.

Tebliğin bu bölümü kapsamındaki işlerde, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmaz. ("ihale" ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmazlar. Ancak, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.

2.1.3.2.2. ETÜT, PLAN-PROJE, DANIŞMANLIK, DENETİM VE BENZERİ HİZMETLER:

2.1.3.2.2.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.2.2. KAPSAM:

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,

- Ekspertiz,

- Plan-proje,

- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim

ve benzeri hizmetler girmektedir.

Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilir.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulmaz. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır.

Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile araç, makine, teçhizat ve benzerlerinin kalite kontrol ve test edilmesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Ancak, yazılı ve görsel medya takip hizmetleri ile ilan, reklâm ve benzeri hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmez.

2.1.3.2.3. MAKİNE, TEÇHİZAT, DEMİRBAŞ VE TAŞITLARA AİT TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİ:

2.1.3.2.3.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.3.2. KAPSAM:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Örnek 1: Hisse senetleri BİST'te işlem gören (A) A.Ş. tarafından satın alınan kamyon şasisi üzerinde kasa, depo ve benzeri ilaveler yaptırmak suretiyle tadilat uygulanması halinde, tadilat bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır.

Örnek 2: (A) kamu kurumu otomasyon sisteminin oluşturulması amacıyla (X) Yazılım ve Otomasyon Şirketi ile anlaşmıştır.

Sözleşme kapsamında otomasyon sistemlerine ilişkin yazılım temini, satış sonrası güncelleme, bakım vb. hizmetler de verilmektedir.

Otomasyon sisteminin ve bilgisayarların kullanımında gerekli olan işletim sistemi yazılımlarına ilişkin olarak verilen değişiklik, sorun giderme, yenileme, bakım, güncelleme ve benzeri hizmetlere ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin 7/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü kapsamında tevkifata tabidir.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan eşyanın belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmetinde olduğu gibi onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi işin tabii bir sonucudur.

Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, Tebliğin (I/C-2.1.3.3) bölümünde yapılan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.2.4. YEMEK SERVİS VE ORGANİZASYON HİZMETLERİ:

2.1.3.2.4.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.4.2. KAPSAM:

Yemek servis hizmetleri; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Örnek: Milli Eğitim Bakanlığı'nın (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşımalı eğitim kapsamında öğrencilere verilen öğle yemeği (kumanya) alımlarında, yemeği hazırlayan ve/veya dağıtımını yapan yüklenicilere yapılacak ödemelerden KDV tevkifatı yapılacaktır

Bedelin kendi bütçe ödenekleri dışında bir kaynaktan karşılanması, mesela Sosyal Yardımlaşma Vakfı tarafından karşılanması halinde de yemek (kumanya) alımıyla ilgili olarak tevkifat yapılacaktır.

Yemeğin, tevkifat yapmakla sorumlu idare, kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dâhil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmaz. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilir.

Ayrıca otel, motel, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde, konaklama hizmetinden ayrı olarak verilen veya birlikte verilmekle beraber ayrı bir fatura ile belgelendirilen ya da aynı faturada ayrı olarak gösterilen durumlarda, yemek servis hizmeti ile ilgili olarak tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılır.

Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırladıkları yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve hazırlanan yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir.

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapıldığı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden aldıkları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir. Bu durum, organizasyonu yapan firmaların, hizmet verdikleri idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenledikleri faturalarda yer alan toplam tutar üzerinden tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Örnek: (A) Organizasyon A.Ş., (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve iki gün sürecektir. (A), bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dahil bir otelle anlaşmıştır.

Otel işletmesi tarafından (A)'ya verilen konaklama, salon kiralaması ve benzeri hizmetler tevkifata tabi olmayacaktır. (A)'nın, kutlama organizasyonu tertibi nedeniyle (B)'ye fatura edeceği toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV ise (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

2.1.3.2.5. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETLERİ:

2.1.3.2.5.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.5.2. KAPSAM:

Gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler.

Bu tür hizmetler, esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanır:

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir.

Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanır.

Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Buna göre, güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen;

- Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,

- Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,

- Arama ve kurtarma, özel eğitimli şoför,

- Güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,

- Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,

- Değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,

- İkaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması, bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.)bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanır.

PTT A.Ş.nin posta işlerinin yerine getirilmesine yönelik olarak; gönderilerin toplanması, yüklenmesi, ayrımı, sevki ve işlenmesi, gönderilerin adresten kabulü, ambalajlanması, ölçüm, tartım ve kayıt işlemleri, dağıtılacak tüm kayıtlı/kayıtsız gönderilerin grup/cihet ayrımı, dağıtım araçlarına yüklenmesi ve boşaltılması, gönderilerin dağıtım ve teslimi, tahsilatlı gönderilerin ücretlerinin tahsili, tahsil edilen ücretlerin İdareye teslimi, teslim edilen veya edilemeyen gönderilerin dağıtım alanında veya işyerinde düşüm işlemleri ve benzeri şekillerdeki hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.

2.1.3.2.6. YAPI DENETİM HİZMETLERİ:

2.1.3.2.6.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.6.2. KAPSAM:

Tevkifatın kapsamını, yapı denetim firmalarınca verilen yapı denetim hizmetleri oluşturmaktadır. Su yapıları denetim hizmeti ve benzeri hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, bedelin kamu kurumları aracılığıyla ödenmesi halinde tevkifat, hizmeti satın alan ve adına yapı denetim hizmeti faturası düzenlenen tarafından uygulanır. Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan yapı denetim hizmetlerine ilişkin bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inşaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inşaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilir. Ruhsat sahibinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümleri kapsamında olması halinde, tevkifat uygulamasına ilişkin işlem tesis edilir.

2.1.3.2.7. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ, ÇANTA VE AYAKKABI DİKİM İŞLERİ VE BU İŞLERE ARACILIK HİZMETLERİ:

2.1.3.2.7.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (I/C-2.1.3.2.7.3) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.7.2. KAPSAM:

Tevkifat kapsamına;

- Deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri (perde, halı, mobilya kumaşı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler dahil),

- Fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri (söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç)

- Bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri

girmektedir.

Terziler tarafından, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarlama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri

kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Presleme işinin yıkama ve kurutma işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak birlikte yapılması ve aynı faturada gösterilmesi halinde tevkifat uygulanırken, presleme işinin yıkama ve kurutma işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafla birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibarıyla kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür.

Örnek 1: Bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş, tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir.

Örnek 2: İmal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

Fason olarak yapılan işlerde, fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahildir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin, ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

2.1.3.2.7.3. FASON İŞLERLE İLGİLİ ARACILIK HİZMETLERİ:

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yaptıracak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,

- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yaptıracak olanları,

temin etmek suretiyle aracılık hizmeti vermektedir. Bu hizmetlerde aracı firmanın fason işle ilgili bir sorumluluğu bulunmamakta, sadece tarafları bir araya getirmektedir. Bu aracılık hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde de her iki aşamada tevkifat uygulanacaktır.

2.1.3.2.8. TURİSTİK MAĞAZALARA VERİLEN MÜŞTERİ BULMA / GÖTÜRME HİZMETLERİ:

2.1.3.2.8.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.8.2. KAPSAM:

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir.

Bu kapsamdaki komisyon ve benzeri ödemeleri yapan işletmeler tarafından komisyon tutarına ait KDV üzerinden tevkifat uygulanır.

2.1.3.2.9. SPOR KULÜPLERİNİN YAYIN, REKLÂM VE İSİM HAKKI GELİRLERİNE KONU İŞLEMLERİ:

2.1.3.2.9.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, bu Tebliğin (I/C-2.1.3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.9.2. KAPSAM:

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

- Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm gelirleri,

- Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri,

- Toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı,

geliri elde etmektedirler.

Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapları (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabidir.

Örnek 1: (A) Hazır Giyim A.Ş., şirketin reklamının futbolcuların formalarında yapılması amacıyla hem Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) spor kulübü hem de faaliyet gösterdiği ilin mahalli liginde mücadele eden (Y) spor kulübü ile anlaşmıştır.

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdiği reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklâm hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebliğin (I/C-2.1.2.4) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılan ihale sonucunda (Y) Medya A.Ş. ye vermiştir.

Futbol müsabakalarının yayın hakkı karşılığında yayın hakkı bedelinin Futbol Federasyonu tarafından Türkiye Süper Liginde mücadele eden (F) Spor Kulübüne aktarılmasına ilişkin olarak (F) tarafından düzenlenecek faturada genel oran üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV tutarının (9/10)'u Federasyon tarafından tevkif edilerek (F)'ye ödenmeyecek, ancak söz konusu vergi tutarı sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir.

Örnek 3: 2012/2013 futbol sezonunda Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca futbol müsabakaları üzerine tertip edilen "iddaa" oyununda/ müşterek bahsinde, müsabakalarının söz konusu oyun biletlerinde yer verilmesine ilişkin isim hakkı kullanımı nedeniyle Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) Spor Kulübüne Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca Eylül/2012 dönemi ile ilgili olarak aktarılacak bedele ilişkin söz konusu işlem genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

(Z) tarafından Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı adına düzenlenecek faturada hesaplanacak KDV'nin (9/10)'u adı geçen Başkanlıkça tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 4: (A) Spor Ürünleri A.Ş., 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000TL karşılığında Türkiye Basketbol Liginde mücadele eden (Y) Spor Kulübüyle anlaşmıştır.

(Y) aynı zamanda, kendi ismi kullanılarak basketbol okulu açılmasına izin verilmesi hususunda (B) Basketbol Okulu ile anlaşmıştır. (Y) bu anlaşmadan 20.000 TL gelir elde edecektir.

Her iki isim hakkı kullanımına izin verilmesine ilişkin sözleşmeler çerçevesinde isim hakkı bedelleri, faturaları düzenlenerek peşin tahsil edilmiştir. (Y)'nin, (A) ve (B)'ye verdiği isim kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye ve tevkifata tabi olacaktır.

Bu çerçevede, (A)'ya düzenlenen faturada yer alan KDV'nin [(100.000 x 0,18) x 0,90 =] 16.200 TL'lik kısmı, (B)'ye düzenlenen faturada yer alan KDV'nin ise [(20.000 x 0,18) x 0,90 =] 3.240 TL'lik kısmı, bunlar tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

2.1.3.2.10. TEMİZLİK, ÇEVRE VE BAHÇE BAKIM HİZMETLERİ:

2.1.3.2.10.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların Tebliğin (I/C-2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.10.2. KAPSAM:

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,

- Sokak temizliği,

- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,

- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,

- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,

- Haşere mücadelesi,

- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

ve benzeri işlerden oluşmakta olup, bu işler tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Bina temizliğine; binaların müştemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ile her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir.

Ayrıca havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizlettirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerinin satın alınması sırasında tevkifat uygulanmaz.

Sorumlu tayin edilenlerin park, bahçe ve mezarlık alanları ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması, haşere mücadelesi, sokak hayvanlarının toplanması-ıslahı ve benzerlerine ilişkin hizmet alımları, çevre ve bahçe bakım hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.

2.1.3.2.11. TAŞIMACILIK HİZMETLERİ:

2.1.3.2.11.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki yük taşımacılığı hizmeti alımlarında (2/10), servis taşımacılığı hizmeti alımlarında ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.11.2. KAPSAM:

Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları ile karayoluyla yapılan yük taşımacılığı hizmeti alımları (kargo işletmeciliği yetki belgesi sahibi mükellefler tarafından yapılan kargo taşıma işleri hariç) girmektedir.

Söz konusu hizmetlerin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması, ilgili birimlerden taşımacılıkla ilgili zorunlu belge ve sertifikaların alınıp alınmaması veya taşıma işinde kullanılan aracın özmal ya da sözleşmeli taşıt olup olmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

Servis hizmetinin, personel veya öğrencilerin (veya velilerin) kendi aralarında anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması/anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmaz. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilir.

Taşımacılık hizmetini yüklenen bir firmanın, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devretmesi durumunda, taşımacılık hizmetini alan tarafından bu kapsamda tevkifat yapılmaz. Ancak taşımacılık hizmetini yüklenen firma tarafından, taşımacılık hizmetini fiilen ifa eden firmadan alınan hizmet için KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.12. HER TÜRLÜ BASKI VE BASIM HİZMETLERİ:

2.1.3.2.12.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.12.2. KAPSAM:

Sorumlu tayin edilenlere verilen; kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Üretimde kullanılacak kâğıt, boya ve benzeri ham ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcı tarafından temin edilmesi veya edilmemesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Ayrıca, söz konusu işlemler hizmet niteliğinde olduğundan, baskısı yapılmış ve piyasada satışa sunulmuş hazır haldeki ürünlerin doğrudan alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Bu kapsamda, hizmetin veya faaliyetin gerektirdiği kırtasiye, basılı kağıt, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek: Milli Eğitim Bakanlığının 2011–2012 eğitim-öğretim yılında ilköğretim okullarında okutulacak ve içeriğini kendisinin belirlediği ders kitaplarının baskı işi ihalesini (A) Matbaacılık A.Ş. kazanmış ve bu işe ilişkin sözleşme imzalanmıştır.

Söz konusu iş, esas itibarıyla baskı hizmeti alımıdır ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (7/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.

Öte yandan, (Y) Yayın Evi tarafından basımı yapılarak piyasada satışa sunulmuş olan bir kitabı, Milli Eğitim Bakanlığının aynı eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadan veya yayın evinden satın alması halinde bu işlem esas itibarıyla mal alımı olması nedeniyle "teslim" niteliği taşıdığından tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.1.3.2.13. DİĞER HİZMETLER:

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri), döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.14. KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ İLE YAPTIRILAN SAĞLIK TESİSLERİNE İLİŞKİN İŞLETME DÖNEMİNDE SUNULAN HİZMETLERDE TEVKİFAT UYGULAMASI:

Kamu Özel İş Birliği Modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin olarak 21/02/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında, Sağlık Bakanlığınca işletme döneminde birtakım hizmetler alınmaktadır.

3065 sayılı Kanunun 9. maddesinin verdiği yetkiye istinaden, 6428 sayılı Kanun kapsamında yaptırılan sağlık tesislerine yönelik işletme döneminde alınan hizmetlere uygulanacak tevkifat oranları ile tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinde, bu hizmetlere aşağıdaki tabloda karşılık gelen işlem türlerinin dikkate alınması uygun görülmüştür.

Diğer taraftan, sağlık tesislerine yönelik sunulan hizmetleri bilfiil ifa etmeyen alt yükleniciler tarafından düzenlenecek faturalarda (yapım işleri hariç) tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, yüklenici firma tarafından alt yükleniciler aracılığıyla temin edilen ve Sağlık Bakanlığına sunulan hizmetlere ilişkin Sağlık Bakanlığı tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında (5/10) oranında [yapım işlerinde (4/10) oranında] KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Söz konusu hizmetlerin, alt yüklenicilerden temin edilmeksizin doğrudan yüklenici firma tarafından Sağlık Bakanlığına sunulması halinde, aşağıdaki tabloda bu hizmetlere karşılık gelen işlem türleri dikkate alınarak (işlem türü sütununda işlem türü belirlenmeyenler için Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında 5/10 oranında) tevkifat uygulanacaktır:

Tablo: Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Alınacak Hizmetlerde Uygulanacak Tevkifat Oranları

Sözleşmede Öngörülen Hizmet	Hizmeti Bilfiil İfa Eden Alt Yükleniciden Yapılacak Tevkifat		Hizmeti Bilfiil İfa Etmeyen Alt Yüklenicilerden Yapılacak Tevkifat Oranı	Yükleniciden Yapılacak Tevkifat Oranı
	İşlem Türü	Oran		
Yer ve Bahçe Bakım Hizmetleri İlaçlama Hizmetleri Çamaşır ve Çamaşırhane Hizmetleri Temizlik Hizmetleri Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Hizmetleri Atık Yönetimi Hizmetleri	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.10. bölümü)	9/10	Tevkifat Yok	5/10
Hasta Yönlendirme ve Refakat/Resepsiyon/ Yardım Masası/Taşıma Hizmetleri Güvenlik Hizmetleri Otopark Hizmetleri	İşgücü Temin Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.5. bölümü)	9/10	Tevkifat Yok	5/10
Diğer Tıbbi Ekipman Destek Hizmeti Mefruşat Hizmeti	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.3. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Yemek Hizmeti	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri (Tebliğin I/ C-2.1.3.2.4. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti Bina ve Arazi Hizmetleri	Yapım İşleri (Tebliğin I/ C-2.1.3.2.1. bölümü)	4/10	4/10	4/10
Laboratuvar Hizmeti Görüntüleme Hizmeti Rehabilitasyon Hizmeti Ortak Hizmetler Yönetimi Hizmeti Hastane Bilgi Yönetim Hizmeti	-	Tevkifat Yok	Tevkifat Yok	5/10

***** Hizmetin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara ifa edilmesi durumunda "İşlem Türü" dikkate alınarak tevkifat uygulanacaktır.

Örnek: Yüklenici (A) firması, işletmeye alınan sağlık tesisine yönelik alt yüklenici (B) firmasından temin etmek suretiyle Sağlık Bakanlığına güvenlik hizmeti vermektedir. Alt yüklenici (B) firması da bu hizmeti bir alt yüklenici (C) firmasından sağlamaktadır.

Bu durumda, hizmeti bilfiil ifa eden (C) firması tarafından aracı (B) firmasına sunulan güvenlik hizmetinin, yukarıdaki tabloya göre "İşgücü Temin Hizmetleri" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.) bölümünde yer alan şartların sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın, bu hizmete ilişkin aracı (B) firması tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Aracı konumundaki (B) firması tarafından yüklenici (A) firması adına düzenlenecek faturada tevkifat uygulanmayacaktır. Yüklenici (A) firması tarafından Sağlık Bakanlığına düzenlenecek faturada ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü uyarınca (5/10) oranında tevkifat uygulanacaktır.

2.1.3.2.15. TİCARİ REKLAM HİZMETLERİ:

2.1.3.2.15.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.2.) bölümü kapsamındaki reklam hizmeti alımlarında (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.15.2. KAPSAM:

Ticari reklam, ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışını ya da kiralanmasını sağlamak, hedef kitleyi oluşturanları bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla reklam verenler tarafından herhangi bir mecrada yazılı, görsel, işitsel ve benzeri yollarla gerçekleştirilen pazarlama iletişimi niteliğindeki duyurulardır.

Tevkifat kapsamına, mal veya hizmetlerin tanıtım ve pazarlamasına yönelik her türlü ticari reklam hizmeti alımları (reklama ilişkin danışmanlık, reklamın planlanması, reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarımı, reklamın yayımlanması gibi reklama yönelik hizmetler dahil) girmektedir. Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere devredilen ticari reklam hizmetlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır. Reklam hizmetinin, reklam ajansları üzerinden alınması, söz konusu ajansların bu kapsamda alacakları yayın, prodüksiyon gibi reklama yönelik hizmetlerin tevkifata tabi tutulmasına engel teşkil etmez.

Profesyonel spor kulüplerinin (şirketleşenler dahil) reklam hizmetleri Tebliğin (I/C-2.1.3.2.9.) bölümü kapsamında, tasarımı yapılmış olan reklamlara ilişkin baskı ve basım hizmeti alımları Tebliğin (I/C-2.1.3.2.12.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

2.1.3.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER:

2.1.3.3.1. KÜLÇE METAL TESLİMLERİ:

2.1.3.3.1.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, demir-çelik, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçılar ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.1.2. KAPSAM:

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, demir-çelik, alüminyum ve kurşun külçelerinin teslimi girmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilir.

Yukarıda belirtilen metallerin, alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.2. BAKIR, ÇİNKO, ALÜMİNYUM VE KURŞUN ÜRÜNLERİNİN TESLİMİ:

2.1.3.3.2.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.2.2. KAPSAM:

Tevkifat kapsamına bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşin, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri, çinko oksit ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri girmektedir.

Profilin boyanmış veya kaplanmış olması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir. Bu durumda, profilin boyanması veya kaplanmasına ilişkin fason eloksal işçiliği tevkifat kapsamında değildir.

Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun telin; plastik, cam, kâğıt, emaye, vernik ve benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen "izoleli iletken" teslimleri tevkifata tabi tutulmaz.

Ayrıca, söz konusu metal ve alaşımlarından imal edilen nihai ürünler ile bunların kesme, sıyırma, kıvırma, kaynak, bükme, vida yeri delme-açma ve benzeri şekillerde işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkifata tabi değildir.

Örnek: Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ve bunların alaşımı metallerden elde edilen meşrubat kutusu, otomobil parçası, havalandırma kanal borusu, pano, çerçeve, kapı, kapı kolu, mahya, alüminyum folyo, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, kepenk taşı, flanş, maşon, dirsek, bek, kanca, menteşe, aksesuar ve benzerlerinin teslimi tevkifata tabi olmayacaktır.

2.1.3.3.3. HURDA VE ATIK TESLİMİ:

2.1.3.3.3.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince KDV’den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1). maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.3.2. KAPSAM:

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir.

Hurda kavramında işaret edilen genel anlam çerçevesinde;

- Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,

- Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,

- İmalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,

- İzabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları,

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilir.

Ayrıca, hurda veya atık niteliğindeki; her türlü kâğıt, karton, mukavva, kauçuk, plastik ile bunların kırpıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları, konfeksiyon kırpıntıları teslimleri de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat uygulanmaz.

Örnek 1: "Hurda" olarak tabir edilen bir jeneratör, bobinleri sarılıp tamir ve bakımdan sonra yeniden jeneratör olarak kullanılacak hale getiriliyorsa, kullanılmış jeneratörün tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 2: (A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş. ne yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV’den istisna olacak, (A)’nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin (7/10)’u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Hurda akü ve pilin belirli bir işlemden geçirildikten sonra tekrar kullanılabilir duruma gelmesinin mümkün olması halinde, bu teslimde istisna veya tevkifat uygulanmayacaktır.

Araç-gereç ve iş makinelerinin, Kanunun (17/4-g) maddesi veya tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü doldurmuş bir şekilde satılması ve satış sonunda alıcının bunları, hurda olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumda olanların teslimi tevkifat kapsamında değerlendirilmez.

İlgili mevzuat çerçevesinde hurdaya ayrılmak suretiyle trafikten çekilmeleri nedeniyle teslimleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi uyarınca vergiden müstesna olan motorlu kara taşıtlarının tesliminde de aynı şekilde işlem tesis edilir.

Hurda gemilerden yapılan sökümler sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilir.

Buna göre, gemi söküm işlerinde hurda gemilerin sökülmesi sonunda elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo-teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılıyorsa alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmaz.

Söz konusu aksamın kullanılamaz durumda olması halinde ise bunların, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda tevkifat uygulanır.

Aynı şekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamın, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda el değiştirmelerinde de tevkifat uygulanır.

2.1.3.3.4. METAL, PLASTİK, LASTİK, KAUÇUK, KÂĞIT, CAM HURDA VE ATIKLARI İLE KONFEKSİYON KIRPINTILARINDAN ELDE EDİLEN HAMMADDE TESLİMİ:

2.1.3.3.4.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b)bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu ürünlerin teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında olmayıp, genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.4.2. KAPSAM:

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

2.1.3.3.5. PAMUK, TİFTİK, YÜN VE YAPAĞI İLE HAM POST VE DERİ TESLİMLERİ:

2.1.3.3.5.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.5.2. KAPSAM:

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin 1 ve 2. sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;

- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derilerinin,

tesliminde tevkifat uygulanır.

2.1.3.3.6. AĞAÇ VE ORMAN ÜRÜNLERİ TESLİMİ:

2.1.3.3.6.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu malların ithalatçıları veya bu malları 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alanlar tarafından yapılan teslimlerde tevkifat uygulanmaz. Bu teslimlere ilişkin düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden/temin edilerek üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." veya "Teslim edilen mal 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan temin edildiğinden/temin edilerek üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve söz konusu malların ithalatına ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine veya bu malların 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alımına ilişkin fatura bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.6.2. KAPSAM:

Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çıta ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mda, rabıta, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.3.7. DİĞER TESLİMLER:

KDV mükellefleri tarafından Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç), söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.8. DEMİR-ÇELİK ÜRÜNLERİNİN TESLİMİ:

2.1.3.3.8.1. TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI:

Demir-çelik ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin, ithalatçılar tarafından yapılan teslimleri ile münhasıran cevherden üretilenlerinin üreticiler tarafından ilk tesliminde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Bununla birlikte, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi halinde bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanır.

Ayrıca, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin Payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından tesliminde de tevkifat uygulanır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlere ilişkin düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada "Teslim edilen mal firmamızca münhasıran cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.8.2. KAPSAM:

Tevkifat kapsamına; cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşin, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir. Demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.4. TEVKİFAT UYGULAMASIYLA İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR:

2.1.3.4.1.TEVKİFAT UYGULAMASINDA SINIR:

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

Ayrıca, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve bu Kanun uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmaz.

Örnek: Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir çiftçi tarafından yapılan yün ve yapağı teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğundan, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli işlemin yapıldığı yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır.

Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır.

2.1.3.4.2. BELGE DÜZENİ:

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; “İşlem Bedeli”, “Hesaplanan KDV”, “Tevkifat Oranı”, “Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı”, “Tevkifat Dahil Toplam Tutar” ve “Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)” ayrıca gösterilir.

Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

Faturaya, borçlanılan miktar olarak rakam ve yazı ile tevkifattan sonra kalan tutar yazılır.

Örnek: KDV hariç 3.000 TL tutarındaki (% 18) oranında KDV’ye tabi bir işlem (5/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. Bu işleme ait fatura aşağıdaki şekilde düzenlenecektir:

İşlem Bedeli:	*3.000 TL*
Hesaplanan KDV:	*540 TL*
Tevkifat Oranı:	*5/10*
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV:	*270 TL*
Tevkifat Dahil Toplam Tutar:	*3.540 TL*
Tevkifat Hariç Toplam Tutar:	*3.270 TL*
Yalnız Üç Bin İki Yüz Yetmiş TL’dir.	

Tevkifata tabi tutulan işlemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde bu işlemlerin tek fatura ile belgelendirilmesi mümkündür.

Bu durumda, tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının Tebliğin (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen alt sınırı aşıp aşmadığı dikkate alınır, aşmıyorsa tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.4.3. BEYANNAMENİN DÜZENLENMESİ:

2.1.3.4.3.1. ALICILARIN BEYANI:

Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç), tevkifata tabi işlemin vuku bulduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir ve ödenir. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel olmadığından, bu durumda da genel bütçeli idareler tarafından tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenir.

2 No.lu KDV beyannamesinin "Genel Bilgiler" kulakçığında vergi sorumlusu mükellefe ait sicil bilgilerinin doldurulmasına ilişkin satırlar yer almaktadır. Tevkifat yapan mükellefler, "Vergi Sorumlusuna Ait Sicil Bilgilerini" kapsayan satırlara kendi sicil bilgilerini yazarlar.

“Kesinti Yapılan Satıcılar” kulakçığında ise her bir kesinti yapılan mükellef itibarıyla, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan (satıcı) mükellefle ilgili kimlik bilgileri, tevkifata tabi işleme ait matrah ve tevkifat tutarına ilişkin kayıt yapılır.

“Vergi Bildirimi” kulakçığının, “Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim” tablosunda, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamının alıcı tarafından tevkif edildiği işlemler beyan edilir. Tablonun “İşlem Türü” alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. “Matrah” alanına, işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren “Vergi” alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

Söz konusu kulakçığın “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim” tablosunda ise Maliye Bakanlığınca kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülen ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamının değil, alıcı tarafından tevkif edilen kısmının beyanı yapılır. “Matrah” alanına işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, “Tevkifat Oranı” alanına beyanı yapılan işlem için öngörülmüş alıcıların yapacağı tevkifat oranı yazılır. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’ye tevkifat oranının uygulanması suretiyle bulunan ve alıcı tarafından tevkif edilen tutarı gösteren “Vergi” alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (9/1). maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyaı cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş ve Hazineye ödenmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmaz. Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen ve Hazineye ödenen bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi alıcıdan aranır.

Söz konusu vergi satıcı tarafından beyan edilmiş olmakla birlikte, tahakkuk eden verginin ödenmemesi veya ödenecek KDV çıkmaması nedenleriyle Hazineye ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcıdan aranır.

2.1.3.4.3.2. SATICILARIN BEYANI:

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılır. Birinci kayıt, “Matrah” kulakçığında “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosuna; ikinci kayıt “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosuna yapılır.

Öncelikle, “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosunun “İşlem Türü” alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. “Matrah” alanına kısmi tevkifat uygulanan işleme ait bedel (KDV hariç) tam olarak yazılır. “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, “Tevkifat Oranı” alanına ise tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcı için öngörülen tevkifat oranı (alıcının uygulayacağı tevkifat oranı) yazılır.

Örneğin; özel güvenlik hizmeti verenler tevkifat oranı için (9/10), bakır külçe teslimi yapanlar ise tevkifat oranı için (7/10) oranını seçmelidir.

“Vergi” alanı, tevkifat oranının tersi alınarak beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Buna göre, “Vergi” alanında, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alır.

Daha sonra, “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda “İşlem Türü” listesinden, yapılan işleme ait “Kod” seçilir.

“Teslim ve Hizmet Tutarı” alanına, işleme ait bedelin (KDV hariç) tamamı yazılır. Bu alana yazılan tutar, beyanı yapılan işlem ile ilgili olarak “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosunun “Matrah” alanına yazılan tutarla aynı olmalıdır.

“İadeye Konu Olan KDV” alanına, alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar yazılır.

Tevkifat uygulaması nedeniyle iade almak istemeyen mükellefler bu tabloya kayıt yapmazlar.

Beyannamenin usulüne uygun olarak doldurulmasından sonra "Sonuç Hesapları" kulakçığında yer alan "İade Edilmesi Gereken KDV" satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesi halinde Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükellefe iade edilir.

2.1.4. DÜZELTME İŞLEMLERİ:

Tevkifat kapsamına alınan işlemlerde ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah değişiklikleri ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

2.1.4.1. MAL IADELERI:

Mal iadelerinde düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilir.

Örnek: (Değişik) Pamuk toptancısı (A), 14/04/2024 tarihinde tekstil firması (B)'ye 500.000 TL karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan (500.000 x 0,10 =)50.000 TL KDV’nin (50.000 x 0,10 =)5.000 TL’lik kısmı (A)’ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, (50.000 x 0,90 =) 45.000 TL’lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Nisan/2024 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiştir.

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21/04/2024 tarihinde yasal kayıtlara alınmıştır. (B), (A)’ya ödediği 5.000 TL ile sorumlu sıfatıyla beyan edip 23/05/2024 tarihinde ödediği 45.000 TL’yi Nisan/2024 dönemine ait 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu pamuğun (1/5)’i 10/06/2024 tarihinde (A)’ya iade edilmiştir.

Bu durumda (B), (A)’dan 101.000 TL geri alacak, mal iadesinin gerçekleştiği dönemde, 1.000 TL’yi 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A) ise, aynı dönemde 1.000 TL’yi 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV’nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 1.000 TL’lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiş ve indirim konusu yapılmış olan tutar için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamında bulunan hizmetlerde düzeltme, ifa edilen hizmetin iadesi söz konusu olmayacağından, faturanın hizmetin ifasından önce düzenlendiği durumlarda hizmetten tamamen vazgeçilmesi ya da hizmetin sözleşme şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmemesi nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi halinde yapılabilecektir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri dışında KDV mükellefi olmayan alıcıların tevkifat uyguladığı işlemlerde düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

Alıcı tarafından, işlem bedeli ve tevkif edilmeyen KDV kısmını ayrıca göstermek suretiyle iade amaçlı bir belge (fatura, dekont vb.) düzenlenir. Söz konusu belgede gösterilen tutarlar alıcı ve satıcı tarafından ilgili iade işlemini gösterecek şekilde mevzuata uygun olarak kayıtlara alınır. Düzeltmenin bu şekilde yapıldığının tevsik edilmesine istinaden, işleme ilişkin tevkif edilen KDV, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

Diğer taraftan, satıcının tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak yukarıda belirtilen şekilde düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

-Düzeltme yapılması gereğinin ortaya çıktığı vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde düzeltmeyi yapan mükellefin ilgili beyannamede de düzeltme yaptıktan sonra vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

-Mükellefin, bu şekilde düzeltme işlemini yapmaması halinde, tevkifat nedeniyle iade edilen KDV, değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

2.1.4.2. MATRAHTA DEĞİŞİKLİK:

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğin (I/C-2.1.4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılır.

Örnek: (Değişik) Satıcı (A) Firması, (7/10) oranında tevkifata tabi bir işlem için alıcı (B) Firmasına, 2024/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak 1.000.000 TL'lik fatura düzenlemiş, faturada gösterilen (1.000.000 x 0,20 =) 200.000 TL KDV'nin (200.000 x 0,30=) 60.000 TL'si (A)'ya ödenmiş, (200.000 x 0,70=) 140.000 TL'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiştir.

Satıcı (A), bu işin bir kısmını tamamlayamadığından bedelde 200.000 TL'lik bir azalma meydana gelmiştir.

2024/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre satıcı (A), alıcı (B)'ye 200.000 TL ile birlikte bu tutara ait (200.000 x 0,20=) 40.000 TL KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan (40.000 x 0,30=) 12.000 TL'sini (toplam 212.000 TL) iade edecek, 2024/Nisan döneminde beyan ettiği 12.000 TL'yi 2024/Mayıs dönemine ait 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Alıcı (B) ise 2024/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 12.000 TL'yi, 2024/Mayıs döneminde 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

Alıcı (B)'nin bu işlem nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan edip ödediği verginin, 200.000 TL'ye isabet eden kısmı olan (40.000 x 0,70=) 28.000 TL'si aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

2.1.4.3. FAZLA VEYA YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADESİ:

Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması halinde, gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmaz.

Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmaz.

Yapılacak iadelerde teminat, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ve Vergi İnceleme Raporu aranmaz.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi tahakkuktan terkin edilir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimleri tarafından yapılan fazla veya yersiz tevkifatlar, satıcının beyanlarını düzelttiğini gösterir vergi dairesi yazısını ibraz etmesi üzerine ödemeyi yapan muhasebe birimlerince düzeltilir ve gereken durumlarda iade edilir.

Diğer taraftan fazla veya yersiz tevkif edilen KDV'nin alıcı tarafından beyan edilip ödenmiş olması halinde, alıcı ve satıcının yazılı talebi üzerine, alıcıya fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iade edilmemesi kaydıyla, fazla veya yersiz tevkif edilen vergiye göre satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeye ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, fazla veya yersiz KDV tevkif edildiğinin, satıcıya KDV iadesi yapılmadan önce anlaşılması halinde, fazla veya yersiz tevkifata ilişkin satıcıya KDV iadesi yapılmaz. Bu durumda işlemlerin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) İnşaat A.Ş.nden almış olduğu inşaat taahhüt hizmeti nedeniyle hesaplanan 400 TL KDV üzerinden tevkifata tabi olmadığı halde (4/10) oranında tevkifat yapmış ve tevkif etmiş olduğu 160 TL KDV'yi 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve vergi dairesine ödemiştir. (B) İnşaat A.Ş. ise hesaplanan KDV'nin tevkif edilmeyen 240 TL'lik kısmını 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve tevkif edilen 160 TL KDV'nin 50 TL'sini iade almıştır. Ancak bu işlemle ilgili olarak tevkifat yapılmaması gerektiğinin sonradan anlaşılması durumunda, (A) Ltd. Şti. ile (B) İnşaat A.Ş.nin talep etmeleri halinde, (B) İnşaat A.Ş.nin KDV Beyannamesinde ve almış olduğu KDV iadesinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ayrıca (A) Ltd. Şti.ne fazla ve yersiz tevkif ederek ödediği KDV'ye ilişkin de herhangi bir KDV iadesi yapılmayacaktır.

2.1.5. TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ:

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin aşağıda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

2.1.5.1. GENEL AÇIKLAMALAR:

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şarttır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,

aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki "Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim"in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. (Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.)

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla iadeye hak kazanılır.

Mahsuben iade taleplerinde, Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde yapılan açıklamalar da göz önünde bulundurulur.

YMM Raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir.

Tebliğin (IV/A2) bölümündeki açıklamalar, tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının KDV iadesinin vergi incelemesine tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri Tebliğin (IV/A2) bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların uygulanmasına engel değildir.

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, belirlenmiş diğer usul ve esaslara göre yerine getirilir. Bu şekilde işlem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların uygulamasını gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

(Mülga Paragraf)

2.1.5.2. İADE UYGULAMASI:

2.1.5.2.1. MAHSUBEN İADE TALEPLERİ:

Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının, Tebliğin (IV/A3-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler.

(Mülga Paragraf)

(Mülga Paragraf)

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,

- İndirilecek KDV listesindeki alışların karşıt incelemesinin yapılarak doğruyu gösterip göstermediği,

hususlarının tespitine yönelik olacaktır. Bu kapsamda, KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması, indirilecek KDV listesinin doğruluğuna dayanak oluşturur.

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve eksiklik yazısının mükellefe tebliğ edildiği tarih ile mükellefin eksiklikleri giderdiği tarih arasında geçen süre için gecikme zammı uygulanır. Bu talebe ilişkin vergi dairelerinde yapılan işlemler sırasında geçen süreler için ise gecikme zammı uygulanmaz.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,

- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,

- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,

- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,

- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,

- Yapı denetim hizmeti,

- Taşımacılık hizmetleri,

- Her türlü baskı ve basım hizmeti,

-Ticari reklam hizmetleri,

- İşgücü temin hizmeti,

- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 50.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

50.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, mahsuben iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,

- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,

- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

ile ilgili 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

50.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. İadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 50.000 TL'yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Külçe metal teslimleri,

- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammadde teslimi,

- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,

- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,

- Demir-çelik ürünlerinin teslimi,

-Tebliğin (I/C-2.1.3.3.7.) bölümü kapsamındaki teslimler,

ile ilgili mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.1.5.2.2. NAKDEN İADE TALEPLERİ:

Mükellefin talebi halinde, tevkifat uygulaması kapsamına giren işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının aşağıda her bir işlem türüne ilişkin olarak yapılan belirlemeler dahilinde nakden iadesi mümkündür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,

- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,

- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,

- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,

- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,

- Yapı denetim hizmeti,

- Taşımacılık hizmetleri,

- Her türlü baskı ve basım hizmeti,

- Ticari reklam hizmetleri,

- İşgücü temin hizmeti,

- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, nakden iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir veya iade talebinin tamamı kadar verilmiş teminat, YMM raporu ile çözülebilir.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,

- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,

- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

- Külçe metal teslimi,

- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammadde teslimi,

- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,

- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,

- Demir-çelik ürünlerinin teslimi,

-Tebliğin (I/C-2.1.3.3.7.) bölümü kapsamındaki teslimler,

ile ilgili 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

50.000 TL ve üzerindeki nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir 50.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

2.1.5.3. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR:

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak, Tebliğin bu bölümünde açıklama bulunmayan durumlarda, mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara göre işlem yapılır.

Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulunduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Aynı şekilde, mükelleflerin tevkifat uygulanan tutarı beyannamede iade olarak gösterdikten sonra, iade işlemi tamamlanıncaya kadar bu tercihlerinden vazgeçmeleri mümkündür. Bu durumda da iade beyanının yapıldığı dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Her iki durumun da bir dilekçe ile bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir.

Mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade talepleri, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılır.

Mükellefin aynı dönemde diğeri iade hakkı doğuran işlemlerinin de (indirimli orana tabi işlemler hariç) bulunması ve iade edilmesi gereken KDV tutarının, tevkifat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade beyanı toplamından küçük olması halinde, iade talepleri mükellefin işlem türü bazında tercihi doğrultusunda sonuçlandırılır.

İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilir. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelemesiz nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınırın hesabında dikkate alınmaz.

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış alacağın temliki sözleşmesi ile yapılır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

İade alacağının, Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde belirtilmeyen; mükellefin kendisinin vergi dairesine olan borçlarına veya üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Üçüncü kişilerin vergi dairelerine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, önceki paragrafta yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilir.

İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemez.

İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibarıyla ayrı ayrı yer verilmek koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

İade alacağının YMM raporu ile alınmak istendiği hallerde, esas itibarıyla, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibarıyla ayrı ayrı düzenlenerek verilmesi gerekmektedir. Ancak, farklı iade hakkı doğuran işlemlerden (tam istisna kapsamındaki işlemler, indirimli orana tabi işlemler, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler gibi) kaynaklanan iade taleplerinin, aynı vergilendirme dönemine ilişkin olması kaydıyla, aynı YMM raporuna istinaden sonuçlandırılması mümkündür.

Bu durumda YMM raporu, her bir işlem türüne ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilmek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanır.

2.1.6. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK:

2.1.6.1. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU:

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, satışın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Buna göre tevkifat uygulanan her satış faturası/serbest meslek makbuzu ve benzeri itibarıyla;

- Belgenin tarih ve numarası,

- Tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı,

- İşlemin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı,

- Alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası,

ve benzeri bilgilerini içeren liste satıcı mükellefler tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilir.

Bu bildirim zorunluluğuna uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde işlem yapılır.

2.1.6.2. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Ç. VERGİYİ DOĞURAN OLAY:

1. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELMESİ:

3065 sayılı Kanunun 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki şartları, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı anda meydana gelir.

Vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde ise bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelir.

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara (konsinyatöre) verildiği anda değil, malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelir.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay malın nakliyesine başlanması veya nakliyeci veya sürücüye tevdii anında meydana gelmiş sayılır.

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Kanunun (2/3). maddesi uyarınca su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri dağıtımlar mal teslimi sayılmıştır. Ancak, bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadığından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği, yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda meydana gelmiş sayılır. Bu mükelleflerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek değişiklikler Kanunun 35. maddesi hükmüne göre düzeltilir.

İthalatta vergiyi doğuran olay Kanunun (10/ı) maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği anda meydana gelir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa payı karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada, arsa payı karşılığı alınan bağımsız birimlerin 213 sayılı Kanunun 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV hesaplanır. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz.

Birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilen hizmetlerde, hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla KDV doğmaz. Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV matrahının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifa edileceği aylık sürelere bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır.

Toplam bedel hizmet tamamlandığında alınsa dahi hizmetin gerçekleştiği vergilendirme dönemlerine isabet eden tutarın ilgili olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmekte olup, hizmet bedelinin tamamının hizmet ifasının sonunda beyan edilmesi mümkün değildir.

Bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerin taksitlere bağlanması halinde, kredi kartı ile yapılan ödemelerde, POS makinesi tarafından ilk anda düzenlenen ve hizmet bedelinin tamamını kapsayan taksit planını gösteren belge, ayrıca fatura veya benzeri belge düzenlenmemiş olması şartıyla KDV hesaplanmasını gerektirmez. Vergiyi doğuran olay, aylık taksit miktarının şirketin banka hesabına geçtiği tarihte değil, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetler için takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla doğmaktadır.

Hakedişli işlemlerde, verilen hizmet sebebiyle elde edilen hakediş bedeli için hakedişin tahakkuk ettiğini belgeleyen kabul tutanağının düzenlendiği bir diğer ifade ile hakediş raporunun onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

II. İSTİSNALAR:

A. İHRACAT İSTİSNASI:

1. MAL İHRACI:

1.1. GÜMRÜK BEYANNAMELİ MAL İHRACI:

1.1.1. İSTİSNANIN KAPSAMI VE BEYANI:

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun 12. maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

3065 sayılı Kanunun (12/2). maddesine göre yurtdışındaki müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlar Türkiye'de mukim firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarında kullanmak veya satmak üzere yurtdışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de kesin ihracat olması koşuluyla ihracat teslimi niteliğindedir.

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder.

İhracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

3065 sayılı Kanundaki istisna uygulamasında ihracat, esas itibarıyla, serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatları doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışına çıkarılmasıdır. Dış ticaret mevzuatında ihracat olarak değerlendirilen ancak, 3065 sayılı Kanunun 12. maddesi ve Tebliğin bu bölümünde belirlenen şartları taşımayan işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde ihracat istisnasının uygulanabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması şarttır. Bu durumda, yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

3065 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır. Gümrüksüz satış mağazaları ve depoları, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden 08/08/2017 tarihli ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına sadece ilgili gümrük mevzuatına göre buralarda satılması uygun bulunan mallar istisna kapsamında teslim edilebileceğinden, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına istisna kapsamında teslim edilecek malların ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olup olmadığı mükelleflerce kontrol edilir.

Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde vergiden istisnadır:

a) Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV'den istisnadır.

b) Uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklar ise "yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi" niteliği taşıdığından bu araçlara yapılan söz konusu teslimler ihracat istisnası kapsamına girer.

c) Yukarıda açıklanan ve istisna kapsamına giren teslimlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından yapılması istisnanın uygulanmasına engel değildir.

ç) Söz konusu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmesi gerektiği tabiidir.

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibarıyla istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir. İstisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yapılan teslimler ile ilgili faturaya, "3065 sayılı Kanunun 11 ve 12. maddelerine göre gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim" ibaresi şerh olarak düşülür.

İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Mal ihracına ilişkin beyan, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 301 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa ihracat tesliminin bedeli girilir. İhracat bedeli, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmış bulunan (kapanma tarihinde Resmî Gazete'de kurlar ilan edilmemiş ise kapanma tarihinden önceki ilk Resmî Gazete'de yayınlanmış bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir.

"Yüklenilen KDV" sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/A3) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır.

İstisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren verginin mahsuben veya nakden iadesinin talep edilmemesi halinde "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

1.1.2. İSTİSNANIN TEVSİKİ:

Gümrük beyannameli mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturaları, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine verilir. Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kâğıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde internet vergi dairesi liste alındısının vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

İhracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür. Verilecek listenin, gümrük beyannamesinin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, varsa imalatçının adı-soyadı veya unvanı, varsa intaç ve çıkış tarihi bilgilerini içermesi gerekir.

İhracata ilişkin yurtdışındaki alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva eden firma yetkililerince imzalı ve kaşeli bir liste ibraz edilir.

Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılan ihracat teslimleri, kargo şirketi adına düzenlenen, malı yurtdışına gönderilen mükellefin bilgisinin yer aldığı ve gümrük müdürlüğü tarafından elektronik ortamda onaylanan elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile tevsik edilir.

Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi veya listesi ile tevsik edilir. Bu durumda ayrıca, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi de ibraz edilmelidir.

NATO (Kuzey Atlantik Antlaşma Örgütü – North Atlantic Treaty Organization) ülkelerinde askeri teçhizat ve malzemenin transit-ithalat-ihracat işlemleri için düzenlenen Form 302 belgesinin, bu belge ile yapılan ihracat teslimlerinde gümrük beyannamesi yerine kullanılması mümkündür.

İhracat teslimlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ile gümrük beyannamesi arasında uyumsuzluk olması halinde vergi dairesince ilgili gümrük müdürlüğünden bilgi talep edilir ve sonucuna göre işlem tesis edilir.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde istisna, gümrük idaresi tarafından onaylanmış antrepo beyannamesiyle tevsik edilir.

Gümrüksüz satış mağazasına veya bunların depolarına konulan malın ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olarak usulsüz satışının yapıldığının tespiti halinde (hak sahipleri dışındakilere satış yapılması, hak sahibi olanlara belirlenen limitlerin üstünde satış yapılması, malın yersiz veya haksız olarak her türlü kullanımı gibi haller), malın gümrüksüz satış mağazasına konulması sırasında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcı gümrüksüz satış mağazası işleticisinden aranır. Usulsüz satış yapıldığı hususu, ilgili gümrük idaresi tarafından mağaza işleticisinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına ilgili mevzuata uygun olarak teslimde bulunan satıcının istisna ve iadeye ilişkin işlemleri belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

Gümrüksüz satış mağazaları veya bunların depolarına, belirlenen usul ve esaslara göre istisna kapsamında işlem tesis edilmemesi gerektiği halde, istisna kapsamında mal teslim edilmesi halinde, mağaza işleticisinin doğrudan sorumlu tutulduğu haller dışında, zamanında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar satıcı mükelleften aranır.

1.1.3. İHRAÇ EDİLEN MALLARIN GERİ GELMESİ:

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak; Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi gerekir. İhraç edildikten sonra geri gelen eşya için ithalat istisnasından faydalanılmak istenmemesi halinde, genel hükümler çerçevesinde KDV ödenerek eşyanın ithali mümkündür. Bu durumda, ilk ihracat kesin ihracat olarak değerlendirilir.

İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanılan miktarı tespit etmek amacıyla mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinden durumu bir yazı ile sorar. Bu yazıda geri gelen eşyanın cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı ile diğer gerekli bilgilere de yer verilir.

KDV ödenmek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi dairelerince ihracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanunun 11. maddesi ile ihracatçıya getirilen imkânlar göz önüne alınarak aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Vergi dairesince yapılacak inceleme sonunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak ihracat sırasında iade talebinde bulunmadığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanılan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapar.

b) Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmamışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödenmesi istenmez. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde "iade" olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların geri geldiği vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin 103 no.lu satırına yazılarak indirilir.

c) İhraç edilen malın, bu mala ait yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde, geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır. Dolayısıyla, geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya mahsuben iade olarak aldığının belirlenmesi halinde bu iadeden; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalanıldığı belirtilir.

ç) Vergi dairelerince, geri gelen eşyayla ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar tespit edildikten sonra ilgili gümrük idaresine durum bildirilir.

d) Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde, bu vergilere ilişkin olarak bir işlem yapılmaz.

Geri gelen eşya dolayısıyla ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına konulan malların satıcılara geri gönderilmesi halinde mağaza işleticisi tarafından KDV hesaplanmaz.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslim dolayısıyla iade talep edilmemiş olması halinde, yalnızca matrahta meydana gelen değişiklik doğrultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesi yeterlidir. Ancak, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına istisna kapsamında yapılan teslime ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran malların geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- Malların geri geldiği vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

- Mükellefin, malların geri geldiği dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, malların geri geldiği dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

1.1.4. İADE:

1.1.4.1. GENEL OLARAK:

Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Satış faturaları listesi

- Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi)

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.1.4.1.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.1.4.1.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.1.4.2 İMALATÇILAR TARAFINDAN YAPILAN MAL İHRACINDA İHRACAT BEDELİNE GÖRE İADE:

1.1.4.2.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun 32. maddesinde, imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen KDV yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Bu çerçevede, sektör ayrımı yapılmaksızın imal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılar, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yüklendikleri KDV tutarına bakılmaksızın ihracat bedelinin %10'una kadar devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak iade talep edebilirler.

Bu uygulama ihtiyari olup, uygulamadan Tebliğin (II/A-8.3.) bölümünde tanımlanan imalatçılar faydalanabilir.

Bu uygulama kapsamındaki mallara ilişkin istisnanın kapsamı ve beyanı Tebliğin (II/A-1.1.1.), istisnanın tevsiki Tebliğin (II/A-1.1.2.), ihraç edilen malların geri gelmesi Tebliğin (II/A-1.1.3.) bölümlerinde yer alan açıklamalar doğrultusunda yürütülür.

Bununla birlikte, imalatçılar bu uygulama kapsamındaki işlemlerini, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 338 kodlu "İmalatçıların Mal İhracatları [KDVGUT-(II/A-1.1.4.2.)]" satırını kullanmak suretiyle beyan ederler. Bu satırdaki "Yüklenilen KDV" sütununa, ihraç edilen mallara ilişkin yüklenilen KDV hesabı yapılmaksızın, ihracat bedelinin % 10'unu aşmamak kaydıyla iadeye konu olan KDV tutarı yazılır.

Öte yandan, ihraç edilen malların geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, bu uygulama kapsamında iade edilen tutarların gümrük idaresine ödenmesi veya bu tutar kadar teminat gösterilmesi gerekir.

İmalatçılar bu bölüm kapsamında, Tebliğin (II/A-8.3.) bölümünde belirtilen imalatçı belgelerinde yer alan üretim kapasitesinde öngörülen ve imal edip ihraç ettikleri mallara ilişkin iade talep edebilirler. İmalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirilen mallar için bu uygulamadan yararlanılabilir. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, bu kapsamda iade uygulanmasına engel değildir. İmalatçılar, piyasadan hazır olarak satın alıp ihraç ettikleri mallar için bu uygulamadan yararlanamamakla birlikte, söz konusu mallar için Tebliğin (II/A-1.1.4.1.) bölümü kapsamında yüklenilen KDV'nin iadesini talep edebilirler.

Aynı dönemde imalatçıların 3065 sayılı Kanunun 11/1-c veya geçici 17. maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslimlerinin de bulunması, doğrudan ihraç ettikleri mallar bakımından bu uygulamadan yararlanmalarına engel teşkil etmez.

İmalatçıların doğrudan ihraç ettikleri malların bünyesinde yurtiçi veya yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malların bulunması halinde, ihracat bedeline ilişkin iadenin hesabında, ihracat bedelinden bu şekilde temin edilen malların bedeli düşülür. İade edilecek KDV kalan tutar dikkate alınarak belirlenir.

Bu bölüm kapsamında iade talep eden imalatçıların, aynı ihracat teslimi ile ilgili olarak iadesini alamadığı tutar için ayrıca yüklenilen KDV tutarına göre iade talep etmeleri mümkün değildir. Ancak imalatçılar, bu uygulama yerine imal ettikleri ürünlerin ihracatına ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin iadesini Tebliğin (II/A-1.1.4.1.) bölümü kapsamında talep edebilirler. Ayrıca bir dönem bu uygulamadan yararlanan mükellefler diğer dönemlerde yüklenilen KDV'nin iadesi uygulamasından faydalanabilirler.

1.1.4.2.2. İADE:

İmalatçıların mal ihracatından kaynaklanan bu kapsamda yapacakları iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)

- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)

- Satış faturaları listesi

- Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi)

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- İhracatın beyan edildiği dönemden önceki son yirmi dört döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (Aynı dönemleri kapsayan indirilecek KDV listesinin bir defa verilmesi yeterlidir. Önceki dönemlerin herhangi birisinde ödenecek KDV beyan edilmesi durumunda, ödenecek KDV beyan edilen dönemden sonraki dönemlere ilişkin indirilecek KDV listesi verilmesi yeterlidir.)

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.1.4.2.2.1. MAHSUBEN İADE:

İmalatçıların bu bölüm kapsamındaki mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.1.4.2.2.2. NAKDEN İADE:

İmalatçıların bu bölüm kapsamındaki 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Süresinde düzenlenmiş YMM Tam Tasdik Sözleşmesi bulunan mükellefler için bu sınır 100.000 TL olarak uygulanır.

İade talebinin 50.000 TL'yi veya YMM Tam Tasdik Sözleşmesi bulunan mükellefler için 100.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.2. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE YAPILAN SATIŞLAR (BAVUL TİCARETİ):

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar, 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

1.2.1. İSTİSNA BELGESİ:

Bağlı olduğu vergi dairesinden "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna İzin Belgesi) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar.

İstisna izin belgesi almak isteyenlerin;

- Gerçek usulde KDV mükellefi olması,

- Haklarında "olumsuz rapor" yazılmamış olması,

gerekir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere, Tebliğ ekinde yer alan (EK:3) istisna izin belgesi verilir.

Haklarında yazılan olumsuz rapor nedeniyle istisna izin belgesi iptal edilenler, KDV iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından genel esaslara dönmeleri halinde tekrar istisna izin belgesi alabilirler.

1.2.2. İSTİSNANIN ŞARTLARI:

İstisna izin belgesine sahip mükellefler, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan işlem yapar:

a) Teslim, Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır.

b) Satılan malların bedelleri toplamının 10.000 TL'nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.

c) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz.

Bu kapsamdaki satışlarda, şekil ve muhtevası Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen Tebliğ ekinde yer alan (EK:4) "Özel Fatura" kullanılır.

Özel fatura beş nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası alıcıya verilir. İki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılır. Beşinci nüsha ise satıcıda kalır.

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenen gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kapılarında onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekir.

Özel faturanın gümrükte satıcılar tarafından onaylatılması mümkün olduğu gibi, alıcılar tarafından veya kargo ile yapılan ihracatta taşıyıcı firma tarafından onaylatılması da mümkündür. Dolayısıyla Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar nedeniyle ihraç edilen malların bizzat alıcı beraberinde Türkiye'den çıkış zorunluluğu bulunmamaktadır.

Özel fatura onaylamaya yetkili gümrük müdürlüklerine bağlı geçici depolama yerlerine konulan ve gümrük mevzuatı çerçevesinde tescil işlemleri yapılan özel fatura kapsamı malların transit rejimi altında taşınarak başka bir sınır gümrük kapısından fiilen yurt dışına çıkarılması ile birlikte özel fatura onaylanmış sayılır.

İstisna izin belgesine sahip satıcıların, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında vergi tahsil ederek satış yapmaları da mümkündür**.**

1.2.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu kapsamda yapılan satışlar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile tam istisna kapsamında beyan edilir. Söz konusu beyannameye onaylı özel faturanın bir nüshası veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste eklenir.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 322 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

"Yüklenilen KDV" sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/A3) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

1.2.4. İADE:

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.2.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.2.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. HİZMET İHRACI:

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

2.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2). maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek 1: Türkiye'de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün'de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, (Z) firması, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.

Örnek 2: Türkiye'de faaliyette bulunan (A) şirketi, Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL'lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, (B) A.Ş.'nin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV'ye tabidir.

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.

Örnek 4: Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.

Örnek 5: Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve bedelini Türkiye'ye getirmektedir.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurtdışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 6: Irak'ta yerleşik bir firma, Irak'taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından yeterlik araştırması yapmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmiştir.

(A) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanılmakta olup (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 7: Türkiye'de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan'da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan'da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 8: Türkiye'de mukim (Z) firması Almanya'da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontörlü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya'da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye'ye gelmiştir.

(Z) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanıldığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 9:Türkiye'de mukim (A) firması ABD'de yerleşik (B) firmasından yine ABD'de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiralamış olduğu uçakları Türkiye'ye getirmeden Rusya'da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 10: Türkiye'de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir.

(T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV'nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

2.2. İSTİSNANIN TEVSİKİ VE BEYANI:

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (bedelin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmetin bedeli girilir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A3) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez. Bununla birlikte, faturasında Türk Lirası karşılığı gösterilen hizmet ihraçlarında, bedelin Türk Lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilir.

Ancak, Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilerin tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde, geminin tersaneye giriş çıkış yaptığının Liman Başkanlığı tarafından verilecek belge ile tevsik edilmesi kaydıyla, istisna kapsamındaki hizmet nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin %50'si, hizmet bedelinin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belge aranmaksızın iade edilir. İade edilecek KDV'nin kalan kısmı, işleme ilişkin bedelin yarısının Türkiye'ye getirildiği oranda iade edilir.

Örnek: (A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti. Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı bir gemiye Mayıs/2017 döneminde vermiş olduğu bakım ve onarım hizmetine ilişkin hizmet ihracı kapsamında bedeli 100.000 ABD Doları olan fatura düzenlemiş olup, yapmış olduğu bu hizmet nedeniyle yüklenip indirim yoluyla telafi edemediği 30.000 TL KDV'nin iadesini Mayıs/2017 dönemine ilişkin KDV beyannamesinde talep etmiştir. Mükellef bakım ve onarımını yaptığı söz konusu geminin Tuzla Liman Başkanlığından giriş çıkış yaptığını tevsik eden belgeyi sunmuş, ancak hizmet bedelinin Türkiye'ye getirildiğine ilişkin herhangi bir belge ibraz etmemiştir.

(A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti.'nin söz konusu KDV iade talebine ilişkin gerekli kontroller yapıldıktan sonra herhangi bir olumsuzluk bulunmaması halinde, iade edilecek KDV'nin yarısı olan 15.000 TL, hizmet bedelinin Türkiye'ye getirildiğine ilişkin belge aranmaksızın iade edilir.

(A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti. hizmet bedeline ilişkin 40.000 ABD Dolarını Türkiye'ye getirdiğini tevsik eden belgeyi 2017 yılının Eylül ayında ibraz etmiştir. Bu durumda, hizmet bedelinin yarısı olan 50.000 ABD Dolarının %80'i (40.000/50.000) Türkiye'ye getirilmiş olduğundan, iadesi yapılmayan KDV tutarı olan 15.000 TL'nin %80'ine isabet eden 12.000 TL'nin iadesi yapılır.

2.3. İADE:

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Hizmet faturası veya listesi
- Ödeme belgesi (bedelin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)
- Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

2.3.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.3.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. ROAMİNG HİZMETLERİ:

3.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları kapsamında yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisna roaming anlaşması kapsamındaki bütün haberleşme ve iletişim hizmetleri bakımından geçerlidir.

Örnek: (A) Roaming A.Ş. kablosuz erişim sistemini dolaşıma açarak hem Türkiye'deki kullanıcıların yurtdışında, hem de yabancı kullanıcıların Türkiye içerisinde internet erişimini sağlamaktadır. Firma, İngiltere'de mukim (B)'ye Türkiye'ye geldiğinde yurtdışındaki abonelik bilgileri ile internet erişiminden faydalanmasını sağlamakta ve (B)'ye verilen erişim hizmetine ait bedeli İngiltere'deki anlaşmalı (C) Roaming Şirketine fatura etmektedir.

(A) tarafından, İngiltere'deki anlaşmalı roaming firmasına uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde Türkiye'de verilen söz konusu roaming hizmeti, karşılıklı olmak kaydıyla, KDV'den istisna olacağından (C)'ye düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

3.2. İSTİSNANIN BEYANI:

İstisna, hizmete ilişkin faturanın düzenlendiği dönem beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, beyannamenin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 303 kod numaralı satırı kullanılarak yapılır.

Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazılır.

3.3. İSTİSNANIN TEVSİKİ:

Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir. Bu belgenin alınamadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçer. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizlerin mükelleften aranacağı tabiidir.

Söz konusu belgeler, ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine verilerek işlem tevsik edilir.

3.4. İADE:

Roaming hizmeti ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Yabancı ülkede roaming hizmetlerine ilişkin istisna uygulandığına ilişkin yazı
- Roaming hizmeti faturaları veya listesi
- Roaming hizmetinin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

3.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

3.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

4. SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN FASON HİZMETLER:

4.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun (12/3). maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,

- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.

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

Fason hizmetler dışında, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Kanunun 1. maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.2. İSTİSNANIN BEYANI:

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanmış ve serbest bölgedeki müşteriye faturanın düzenlenmiş olması şartıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olduğu vergilendirme döneminde (gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belgede malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren tarihi içine alan dönemde) uygulanır ve bu vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir.

Fason hizmet faturasının malın serbest bölgeye vasıl olduğu dönemden önceki dönemde düzenlenmiş olması istisnanın fatura tarihini içine alan dönemde beyanını gerektirmez.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

4.3. İSTİSNANIN TEVSİKİ:

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir. Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı şekilde tevsik için satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür.

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

4.4. İADE:

Serbest bölgelere verilen fason hizmet ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Fason hizmet faturaları veya listesiFason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği

- Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

4.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

4.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

5. YOLCU BERABERİ EŞYA (TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE KDV HESAPLANARAK YAPILAN SATIŞLAR):

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV malın gümrükten çıkışı sırasında iade edilir.

5.1. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

İstisnadan, Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurtdışına götüren yabancı uyruklu veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılar faydalanabilir.

5.2. İSTİSNA KAPSAMINDA SATIŞ YAPABİLECEK SATICILAR:

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar, vergi dairesinden "İzin Belgesi" almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir.

İzin belgesi almak isteyen satıcılar vergi dairesine bir dilekçe ile başvurur. Vergi dairelerince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda bu tür satışları yapabilecek organizasyona sahip olduğu anlaşılan mükelleflere izin belgesi verilir. İzin belgesi işletmede görünür bir yere asılır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iadeye aracılık konusunda yetkilendirilmiş firmalarla sözleşme imzalayan gerçek usulde KDV mükellefleri de bu kapsamda satış yapabilir.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile satış yapmaya imkân sağlayan "İstisna İzin Belgesi" alan mükelleflerin bu kapsamda işlem yapabilmeleri için ayrıca "İzin Belgesi" almalarına gerek yoktur.

5.3. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN MALLAR VE SATIŞ YAPILABİLECEK ASGARİ TUTAR:

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülebilecek her türlü mal teslimi için uygulama kapsamında işlem yapılabilir. Hizmet ifalarında ise bu kapsamda işlem yapılması mümkün değildir.

Alıcının, istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 1.000 TL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dâhildir.

5.4. SATICININ UYACAĞI ESASLAR:

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurtdışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanır. Buna göre, satış sırasında düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp ayrıca gösterilir ve alıcıdan tahsil edilir. Bu vergi, ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilir, beyan edilen bu tutar nedeniyle beyannamede "Ödenmesi Gereken KDV" çıkmış olması halinde ödenir.

Satıcı, istisna kapsamındaki satışları dolayısıyla düzenleyeceği faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını,

- Alıcının banka şubesi ve hesap numarasını,

- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarasını,

yazar.

Fatura dört nüsha olarak düzenlenir ve ilk üç nüshası alıcıya verilir.

Bu satışlarda, faturada yer alan bilgileri taşımak kaydıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar tarafından üretilen belge de kullanılabilir. Bu belge, 213 sayılı Kanunun Mükerrer 257. maddesinin 1 numaralı bendi ile Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilir.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya bir çek verir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır. Çek, gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde TL tutarının karşılığı döviz (Dolar, Euro vb.) cinsinden alıcıya nakden ödenir. Alıcının kabul etmesi halinde iadenin TL cinsinden de yapılabilmesi mümkündür. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilmeyeceğine ilişkin şerh bulunur.

5.5. ALICININ UYACAĞI ESASLAR:

Alıcının istisnadan faydalanabilmesi için satın aldığı malları fatura ve benzeri belge tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarması gerekir. Çıkış sırasında mallar gümrük görevlisine gösterilir ve malların yurtdışına çıkarıldığına ilişkin fatura ve benzeri belge örneği onaylatılır. Alıcı onaylattığı üç belge örneğinden ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakır.

5.6. VERGİNİN ALICIYA İADE EDİLMESİ:

5.6.1. İADENİN GÜMRÜKTEN ÇIKARKEN BANKA ŞUBESİNDEN ALINMASI:

Satıcının iade için çek verdiği hallerde, çekte yazılı tutar, çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden alınabilir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilir.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya, sözleşme yaptıkları bankalara ait bir çek vermelidir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10. gününe kadar satıcıya her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile bildirir.

5.6.2. İADENİN GÜMRÜK ÇIKIŞINDAN SONRA ALINMASI:

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı faturayı çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya gönderir. Satıcı iade tutarını, faturayı aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale eder. Alıcı malın yurtdışına çıktığını göstermek üzere satıcıya onaylı fatura nüshasını, çek düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

İade tutarını 10 gün içinde göndermeyen satıcının izin belgesi iptal edilerek daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmez.

5.6.3. VERGİNİN ELDEN İADESİ:

Alıcının, onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya elden getirmesi halinde, iade tutarı satıcı tarafından nakden ödenir. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilir.

5.6.4. İADENİN AVANS OLARAK ÖDENMESİ:

Satıcı, istediği takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülür.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın fatura tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra üç ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur.

Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar, iade edilmiş sayılmaz ve indirim konusu yapılamaz. Avans tutarı ancak, en erken onaylı faturanın temin edildiği dönemde indirim ve iade konusu yapılabilir.

5.6.5. YETKİ BELGESİNE SAHİP ARACILAR TARAFINDAN İADE:

İadenin, Gelir İdaresi Başkanlığından "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, önceki bölümlerde belirtilen sürelere bağlı olarak, aracı firmalar tarafından alıcıya iade edilir.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurur. Yapılacak araştırma ve inceleme sonunda "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini gerçekleştirir.

5.7. ARACI FİRMALAR VE YETKİLENDİRİLMELERİ:

5.7.1. YETKİ BELGESİ İÇİN ARANACAK ŞARTLAR:

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak isteyen aracı firmalara, Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurmaları halinde, yapılacak araştırma ve inceleme sonucunda kendilerine "Yetki Belgesi" verilebilir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere "Yetki Belgesi" verilecek aracı firmaların, aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekir:

a) Bilanço esasına göre defter tutulması.

b) Asgari özkaynak tutarının 1.000.000 TL olması.

c) Ücretli statüsünde en az beş kişi istihdam edilmesi.

ç) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle “olumsuz rapor” bulunmaması.

d) Sadece bu Tebliğin (II/A-5) bölümü kapsamındaki işlemler ile ilgili aracılık faaliyetinde bulunulması.

5.7.2. BAŞVURU DİLEKÇESİNE EKLENECEK BELGELER:

Yukarıdaki şartları topluca taşıyan firmaların başvuru dilekçesine aşağıdaki belgeleri eklemeleri gerekir:

a) Ticaret Sicil Gazetesinin bir örneği veya Ticaret Sicil Gazetesinin tarih ve sayısı.

(…)

c) İşe devam etmekte olanlar için son ayrıntılı bilânço ve gelir tablosunun firma kaşesi tatbik edilerek ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanmış birer örneği.

5.7.3. YETKİ BELGESİNİN VERİLMESİ:

"Yetki Belgesi" almak için başvuruda bulunacak firmalar hakkında vergi incelemesine yetkili olanlara inceleme yaptırılır. Bu incelemede; firmanın mevcut faaliyeti, mali yapısı, eleman durumu ve benzeri hususlar dikkate alınarak, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapabilecek durumda olup olmadığı araştırılır. İnceleme raporunun Gelir İdaresi Başkanlığınca değerlendirilmesi sonucunda beş yıl süreyle geçerli olmak üzere “Yetki Belgesi” verilebilir. "Yetki Belgesi" almış olan mevcut aracı firmaların, yetki belgeleri 31/12/2015 tarihine kadar geçerlidir. Yetki belgesi beş yıllık sürenin sonunda Gelir İdaresi Başkanlığınca şartların bulunup bulunmadığı bakımından değerlendirilerek aynı süreyle uzatılabilir.

"Yetki Belgesi" alan firmalar, iade işlemlerine aracılık edecekleri satıcılar ile birer sözleşme yapar. Bu firmalar, sözleşme yaptıkları satıcıların isim/unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına ilişkin bilgileri aylık olarak bir liste halinde izleyen ayın ilk 10 günü içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderir.

"Yetki Belgesi" alan aracı firmalar tarafından, bir ay içinde yapılan iadelere ait bilgiler (mükellef bazında sadece adet ve toplam tutar olarak) izleyen ay içinde; dönem sonu ayrıntılı bilânçoları ile gelir tabloları ise gelir ve kurumlar vergisi beyanname verme süresinin bitimini izleyen ay içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilir.

"Yetki Belgesi" sahibi aracı firmalar ile satıcılar, iade işleminin yapılmasından müteselsilen sorumludur. İadenin herhangi bir nedenle yetki belgeli aracı firma tarafından yapılmaması halinde, satıcılar iadeyi yapmakla yükümlüdür. Bu husus satıcılarla yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilir.

İadenin aracı firmalarca, mücbir sebepler dışındaki nedenlerle aksatılması ve bunun tekrar etmesine rağmen makul sürede makul gerekçelerle giderilmemesi halinde, "Yetki Belgesi" iptal edilir. Takip eden beş takvim yılı sonuna kadar, hiçbir suretle tekrar "Yetki Belgesi" verilmez.

5.7.4. BELGE DÜZENİ:

Yetki belgeli aracı firmaların, sözleşme yaptıkları satıcıların 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamındaki satışlarında, fatura-çek kullanılır. Bu belgede, 213 sayılı Kanuna ilişkin genel tebliğlerdeki açıklamalar ve “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” hükümleri çerçevesinde belgelerin basım işini yapan matbaa işletmecisi, belgelerin ön yüzüne dip not şeklinde adı ve soyadını veya varsa ticaret unvanını, adresini, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası ile Vergi Dairesi Başkanlığıyla/Defterdarlıkla anlaşmasının tarihini yazar.

Anlaşmalı matbaalarda yaptırılacak işlemler için, yetki belgeli aracı firma tarafından bağlı olduğu vergi dairesinden izin yazısı alınır.

Söz konusu izin yazısının verilmesi sırasında daha önce yayımlanan 213 sayılı Kanuna ilişkin Genel Tebliğler ile “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” esaslarına uyulur.

Bu uygulama kapsamındaki satışlarda, alıcıya yapılacak iade işleminde çek kullanılması da mümkündür. Bu durumda Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda fatura ve çek prensip olarak ayrı ayrı düzenlenir. Ancak, söz konusu fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra yetki belgeli aracı firmayla sözleşmesi bulunan satıcılardan isteyenlerin fatura-çek ibareli belgeyi fatura olarak kullanmaları da mümkündür.

Faturada/çekte;

- Yetki belgeli aracı firmanın adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,

- Müşterinin adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi,

- Sözleşmeli satıcının adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,

- Düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,

- Malın nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,

bilgilerinin bulunması zorunludur.

Bu bilgilere, matbaa baskılı olarak yer verilmemiş olan fatura-çekler ise satıcının aynı bilgileri ihtiva eden kaşesi tatbik edilmek suretiyle kullanılır.

Ayrıca, bu belgede Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışında kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair bir ifadeye de yer verilir.

Bu belge aracı firma tarafından bir asıl ve üç örnek olmak üzere yurtdışında da bastırılabilir. Ancak seri ve sıra numarası ile Maliye Bakanlığının özel işareti (amblem), yurtiçinde aracı firmanın faaliyette bulunduğu il sınırları içindeki anlaşmalı matbaalardan biri tarafından basılır.

Fatura-çekin yalnızca asıllarında Maliye Bakanlığının özel işaretinin (amblem) bulunması yeterlidir. Diğer örneklerde bu işaretin bulunma zorunluluğu yoktur.

Fatura-çekler aracı firma tarafından satıcıya zimmet karşılığı teslim edilir. Her satıcıya verilen fatura-çeklerin seri ve sıra numaraları, teslim tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firma tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilir.

Yetki belgeli aracı firmanın satıcı ile yaptığı sözleşmenin iptali veya satıcının işi terk etmesi halinde, satıcıya ait bilgilerin matbaa baskılı ya da kaşe tatbiki suretiyle yer aldığı fatura/çekler vergi dairesine teslim edilir. Bu durum vergi dairesi yetkilileri ile satıcı tarafından bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın bir örneği de satıcı tarafından tutanak tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firmaya gönderilir.

Satıcıya ait bilgilere matbaa baskısı ya da kaşe tatbik edilerek yer verilmemiş fatura-çekler, yetki belgeli aracı firmaya iade edilir. Ancak bunların seri ve sıra numaraları, satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir. Vergi daireleri iptal edilen faturalara ilişkin bilgileri tutanak tarihinden itibaren 15 gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettirir.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların ayrıca vergi dairesinden izin belgesi alma zorunluluğu yoktur. Yetki belgeli aracı firmayla sözleşme yapan bu satıcıların işletmelerinin görünür bir yerine,

"İşletmemizde, ……. ile yapılan …..….tarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda KDV istisnası uygulanmaktadır. (tarih)"

ifadesinin yer aldığı bir levha asmaları gerekir. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imzası tatbik edilmiş onay kaşeleri ve istenirse logoları yer alır.

Sözleşmelerin iptal edilmesi, yenilenmemesi veya satıcının işi terk etmesi halinde Tebliğin bu bölümündeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu durumdaki satıcılar yukarıda belirtilen levhayı da vergi dairesine teslim ederler. İşe devam eden satıcıların istisna kapsamında işlem yapmak istemeleri halinde yeni bir izin belgesi veya yetki belgeli aracı firmalardan biri ile sözleşme yapmaları gerekir.

Öte yandan, yetki belgeli aracı firmalarla sözleşmesi bulunan veya ilk defa sözleşme imzalayacak olan satıcıların vergi dairesinden aldıkları izin belgesi yerine yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmiş levhayı işletmelerinde kullanmaları mümkündür. Bu durumda vergi dairesinden alınan izin belgesinin vergi dairesine teslim edilmesi gerekir.

5.7.5. ALICIYA İADENİN YAPILMASI:

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacağı satışta kullanacağı fatura-çeki dört nüsha olarak düzenleyip aslı ile iki örneğini alıcıya verir.

Alıcı gümrük çıkışında elindeki fatura-çek aslı ve örneklerini ilgili gümrük görevlisine onaylatır, aslını muhafaza eder, diğer iki örneğini görevliye bırakır.

İade, alıcıda kalan onaylı fatura-çek aslı ile yapılır. Aracı firma iade işleminden sonra fatura-çeki satıcıya göndermez ve 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar. Ancak bir ay içinde yaptığı iadeler için bir icmal düzenler, izleyen ayın ilk 15 günü içinde ilgili satıcıya gönderir. Bu icmalde; iadeye esas olan fatura-çekin tarih ve numarası, iadeye esas olan KDV tutarı ve iade tarihi yer alır, aracı firmanın kaşesi tatbik edilir ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanır.

Söz konusu icmaller, satıcı tarafından 213 sayılı Kanunda öngörülen süreler içinde defterlerine kaydedilir. KDV indirimi ise aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık olarak aracı kurum tarafından düzenlenecek olan (avans şeklinde düzenlenen icmaller hariç) ödeme belgelerine dayanılarak, ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılır.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı bu icmalleri ve kendilerinde kalan fatura-çek nüshalarını 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklar.

Yetki belgeli aracı firmaların bu hizmet karşılığı elde ettikleri komisyonlar KDV'ye tabidir. KDV, iadeye esas olan tutar ile alıcıya ödenen tutar arasındaki fark üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanır.

Bu farkın, fatura-çeklerde ayrıca gösterilmesi veya fatura-çeklerin bu farkın kolayca hesaplanmasına imkân verecek şekilde düzenlenmesi zorunludur.

5.8. SATICININ YÜKÜMLÜLÜKLERİ:

İstisna kapsamındaki satışlarla ilgili verginin beyanı ve indirimi ile indirilemeyen vergilerin iade konusu yapılmasına ilişkin beyan, Tebliğin (II/A-5.9) bölümündeki açıklamalara göre yapılır.

Satıcı, bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlar ve bir dilekçe ekinde beyanname verme süresi içinde bağlı olunan vergi dairesine verir. Satıcı, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura örneklerini, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma icmallerini ve buna benzer belgeleri 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar ve istenildiğinde ibraz eder.

5.9. İSTİSNANIN BEYANI:

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, "Matrah" sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin KDV hariç toplamı, "Vergi" sütununa ise bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılır.

Satış sırasında tahsil edilmiş olan verginin alıcıya iade edildiği dönemde ise alıcıya iade edilen vergi tutarı, 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 104 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılır.

Mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak iade almak istemeleri halinde "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 408 kod numaralı satırına kayıt yapılır. Satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisna kapsamındaki teslimin KDV hariç bedeli girilir. "İadeye Konu Olan KDV" sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar aynen aktarılır.

Teslim ve KDV'nin alıcıya iadesi, aynı dönemde gerçekleşirse, 501, 104 ve 408 kod numaralı satırlar aynı dönemde doldurulur. KDV'nin alıcıya iadesi, teslimden sonraki bir dönemde gerçekleşirse, 104 ve 408 kod numaralı satırlara kayıt KDV'nin iade edildiği dönemde yapılır.

Bu teslimlerle ilgili olarak iade almak istemeyen mükelleflerce "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosuna herhangi bir kayıt yapılmaz.

5.10. İSTİSNANIN TEVSİKİ:

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen söz konusu istisna, Türkiye'de ikamet etmeyen alıcı adına düzenlenen ve ilgili gümrük müdürlüğü tarafından onaylanan satış faturasının fotokopisi veya listesi ile tevsik edilir.

İadenin yetki belgeli aracı firmalar tarafından yapılması halinde istisna, bunların gönderdiği icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri ile tevsik edilir.

5.11. İADE:

Yolcu beraberi eşya kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplayarak yapılan satışlardan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı ya da onaylı örneği (iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)

- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

5.11.1. MAHSUBEN İADE:

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.11.2. NAKDEN İADE:

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

6. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYEN TAŞIMACILAR İLE FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği ve Maliye Bakanlığının iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

6.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesindeki bu istisnadan yararlanacakların Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve Türkiye'de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekir.

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanunun 232. maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderleri ile otoyol geçiş ücretlerini kapsamalıdır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekir.

Örnek: Türkiye'de düzenlenen fuara katılım sağlayan yabancı firmanın, fuarın yapıldığı yerdeki stant kiralama, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderler, fuara katılım nedeniyle Türkiye'deki konaklama giderlerine ilişkin olarak ödenen KDV tutarları iade konusu yapılabilir.

6.2. İADE:

Taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi/firmalar, ödedikleri KDV'nin iadesini talep edebilirler. Bunların, kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekir. Bu belge, ilgilinin ad ve soyadını/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde bağlı bulunduğu vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek şekilde düzenlenir.

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilir.

Bu işlemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilir. İade, nakden veya banka havalesi ile yapılır.

Taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılım dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekir.

6.2.1. İADE TALEBİNDE ARANILACAK BELGELER:

İade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

-Tebliğin ekinde yer alan (EK:5)iade talep formu,

-İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "vekaletname" belgesi,

-Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,

-Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek yoktur.)

-Yapılan harcamalara ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri.

Taşımacılık faaliyetinde bulunan yabancılar, bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadır:

-Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanının, transit beyannamesinin veya Transit Refakat Belgesinin onaylı örneği,

-Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

6.2.2. İADE UYGULAMASI:

1.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri, belgelerin ibraz edilmesi üzerine vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

İade edilecek tutarın, 1.000 TL'yi aşması durumunda, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde vergi inceleme raporu beklenmeden iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, vergi inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındının bir örneği eklenir.

7. YABANCI SİNEMA YAPIMCILARINA TANINAN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, "14/07/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV yapımcılara iade olunur." hükmüne yer verilmiştir.

7.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılar, Türkiye'de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetleri olmaması kaydıyla, 14/07/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlerin yapımına ilişkin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler için bu uygulamadan yararlanabilir.

İstisna, mal ve hizmet alımları ile ithalat sırasında ödenen KDV'nin vergi dairesinden iade olarak talep edilmesi suretiyle uygulanır.

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanunun 232. maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

7.2. İADE:

Türkiye'deki faaliyetin tamamlanmasından sonra bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü yetkili kılınmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapması mümkündür.

İade talebi, yabancı yapımcıların Kültür ve Turizm Bakanlığından aldıkları çekim izin süresinin dolması ve sinematografik eserlerin çekiminin tamamlanması sonrasında, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. İade talepleri üst limit aranmaksızın münhasıran YMM raporu ile yerine getirilir.

Bu raporda; öncelikle yabancı sinema yapımcıları tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığına *Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik* çerçevesinde yapılan başvuru kapsamında, bu Bakanlığa verilen bütün bilgiler ile alınan bütün izinlere, işlemlerin safhalarını da içerecek şekilde ayrıntılı olarak yer verilir.

Rapora KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ve gümrük makbuzlarının dökümünü gösteren bir liste eklenir. Bu hizmetlerin tedarikçi firmalar tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bu rapora söz konusu firmalar tarafından bu kapsamda satın alınan mal ve hizmetler ile ithalata ilişkin belgelerin listesi de eklenir. YMM'ler söz konusu listelerde yer alan, yabancı sinema yapımcılarının KDV ödeyerek yaptıkları mal ve hizmet alımlarının söz konusu yapıma ilişkin olduğunu ve belgelerin gerçek işlemleri yansıttığını göstermeleri gerekir. Bu itibarla, haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda YMM'ler, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımcı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulur.

İade talebi, vergi dairesi tarafından YMM raporunun eksiksiz olarak verildiği tarihi izleyen 30 gün içinde yerine getirilir.

8. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI:

8.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez.

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

"3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir."

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanunun 32. maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir. İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanundaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslime ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslime ilişkin şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

İhracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kaydıyla teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihracı öngörülmeyen mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir.

8.2. TECİL-TERKİN UYGULANACAK TESLİMLER:

İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda, “İstisna İzin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

İstisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshası ibraz edilir.

8.3. TECİL-TERKİN UYGULAMASINDAN YARARLANACAK SATICILAR:

Tecil-terkin uygulamasından "imalatçı" vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden(üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde "imalatçı belgesi" olarak anılacaktır.)

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,

gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılarca, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere "imalatçı belgesi" ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

İmalatçı niteliğindeki değişiklikler ve imalatçı niteliğinin kaybedilmesi halleri ayrıca vergi dairesine bildirilir.

İmalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılır. Piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: Bir Anonim Şirket, ihraç kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10.000 adet gömlekten, 6.000 adedini bizzat üretmiş, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu 6.000 adedi için tecil - terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömlek için bu uygulamadan yararlanılamaz.

Bu durumda, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı fatura da düzenleyebilirler.

İmalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirilen mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, ihraç kaydıyla teslime engel değildir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir.

İmalatçı kapsamına girmeyen mükellefler, tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Ancak, diğer şartları taşımakla beraber, sadece imalatçı belgesine sahip olmayan mükelleflerden, ilgili Kuruma başvuran ve bu Kurumdan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da bu belgelerin verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanırlar.

İlgili Kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde (ilgili kuruma başvuru tarihinden sonraki) diğer tüm şartları taşıdığının ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları mümkündür.

8.4. UYGULAMA KAPSAMINA GİREN MALLAR:

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanır. Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: (A) A.Ş. iplik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almaktadır. (A) Şirketi, almış olduğu iplikleri kumaş haline getirip ihraç etmiştir.

(A) A.Ş. ye pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tüm şartları taşımasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanununun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kumaştır.

İhraç kaydıyla teslimi yapılan malın, ihracat faturası ve gümrük beyannamesinde yer alan malla aynı olması gerekir. Aynı olmasına rağmen fatura ve/veya gümrük beyannamesinde farklı belirtilmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ihraç edilen malın aynı olduğunun, bu konuya münhasır vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespiti istenir.

İhracatçı, ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için, asıl malın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması ve yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir.

Örnek 1: İhracatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyona, (C) fabrikası tarafından da ihraç kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

İhracatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçıların ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

Örnek 2: (A) A.Ş. imalatçı firmadan satın aldığı gömlekleri, kendisi ambalajlayarak ihraç etmektedir. Ancak ambalaj maddelerini, bir başka imalatçı firmadan satın almaktadır.

Bu örnekte yer alan gömleklerin teslimlerinde hesaplanan KDV için tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır. Ayrıca ambalaj maddelerini imal edip (A) A.Ş. ne satan firma da bu işlem ile ilgili olarak tecil-terkin uygulamasından yararlanır. Çünkü ambalaj maddesi, ihracatçı firmanın ihraç ettiği malın (gömleğin) eklenti ve ayrılmaz parçası niteliğindedir.

Örnek 3: Asıl üretim konusu porselen yemek takımı üretimi olan (A) Porselen İmalat A.Ş., üretimini yaptığı porselen takımları iç ve dış piyasalara satmaktadır. Üretimini yaptığı porselen takımların kırılmasını önlemek için, bunları (B) Ambalaj Ltd. Şti. den temin ettiği özel paletlerle ambalajlayarak ihraç etmekte ve söz konusu ambalaj bedellerini ihracat faturasında ayrıca göstererek yurtdışındaki müşteriye yansıtmaktadır.

(A)'nın, mamullerin ambalajlanmasında kullandığı özel paletleri, ihracata konu mamulün ihraç kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B)'den ihraç kaydıyla satın alması mümkün değildir.

İhraç edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alımında, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

Örnek: (A) Sektörel Dış Ticaret Şirketi ihracatını yaptığı taze sebze ve meyveyi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden, ambalaj maddelerini ise KDV mükelleflerinden satın almaktadır.

İhracata konu asıl mal olan sebze ve meyvenin teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesine göre vergiden müstesnadır ve bu teslimde tecil- terkin hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu husus ihraç edeceği malların ambalajlanmasında kullanacağı ambalaj maddelerinin Şirkete tesliminde tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

8.5. TECİL EDİLECEK VERGİNİN HESABI VE TERKİNİ:

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir.

Örnek 1: Otomobil lastiği imalatçısı (A), Temmuz/2012 döneminde bir kamu kuruluşuna 5.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 7.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. (A)'nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700 TL'dir.

(A)'nın ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(5.000 + 7.000) x % 18]	2.160
Toplam Vergi İndirimi	-1.700
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	460
Tecil Edilebilir KDV (7.000 x %18)	1.260
Tecil Edilecek KDV	460
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	800
Ödenmesi Gereken KDV	0

Örnek 2: İmalatçı (A), Ekim/2012 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında yüklendiği KDV toplamı 600 TL'dir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV'si yoktur. (A)'nın Ekim ayı tecil işlemlerine ilişkin hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(8.000 + 2.000.) x (% 8)]	800
Toplam Vergi İndirimi	- 600
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	200
Tecil Edilebilir KDV (2.000 x %8)	160
Tecil Edilecek KDV	160
Ödenmesi Gereken KDV	40

Bu mükellef Ekim/2012 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 40 TL KDV ödeyecektir. 160 TL KDV ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilir.

Örnek 3: İmalatçı (B), Şubat/2012 ayında müteahhit (C) ye 500 TL, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden KDV tutarı 150 TL, Şubat/2012 dönemindeki alış ve giderleri nedeniyle yüklendiği KDV ise 450 TL'dir.

İmalatçı mükellefin, Şubat/2012 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(500 + 2.000) x (%18)]	450
Toplam Vergi İndirimi (450 + 150)	- 600
Sonraki Döneme Devreden KDV	150
Tecil Edilebilir KDV (2.000 x %18)	360
Tecil Edilecek KDV	0
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	360

İhraç kaydıyla mal teslimlerine ait beyan edilen ve tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı alarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,

- Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

- İhraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,

gösterilir.

İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15. günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine verirler.

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin işlemini yapar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkini için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkini için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

8.6. İHRACAT İÇİN EK SÜRE VERİLMESİ:

İhraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen ihracatçıların ek süre talepleri ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilir.

Buna göre, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçılar tarafından en geç üç aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile istenir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslime ait faturanın bir örneğini ekler. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından mükelleflerden ek süre talebine dayanak olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep edilmez.

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapılıp yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanunun 13. maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. İhracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılır.

Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş ertelemesi/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyebilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde öngörülen ek süre üç ay ile sınırlıdır. Bu nedenle üç aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, üç aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine Kanunen imkan yoktur. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür.

8.7. İHRACATIN GERÇEKLEŞMEMESİ HALİ:

İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.

Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur.

Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılını takip eden takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

Örnek: İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/01/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemeden satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV'yi Ocak 2019 dönemi veya 2020 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurtdışı bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir.

Örnek: (B) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine (B) firması 15/01/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. Ödeme sırasında vergi dairesinin yaptığı sorgulamada (B) firmasının imalatçı vasfını taşımadığı ortaya çıkmıştır.

Sonrasında (B) firması vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (Z) firmasına rücu etmiş, (Z) firması da KDV ödemeden satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firmasının, (B) firmasına ödediği KDV'yi en geç 2019 takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması gerekmektedir.

8.8. İMALATÇI LEHİNE MATRAHTA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİK:

İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

İhracatçılar tarafından, ihraç kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanımı destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanunun 20. maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir.

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

8.9. İMALATÇI ALEYHİNE MATRAHTA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİK:

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir.

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir. Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz.

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz.

8.10. BEDELSİZ İHRACATTA TECİL-TERKİN UYGULAMASI:

Bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların 3065 sayılı Kanunun (12/1). maddesindeki şartlar çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Ekonomi Bakanlığı, Gümrük İdaresi, İhracatçı Birlikleri gibi) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu malların imalatçıları tarafından ihracatçılara tesliminde 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanabilir.

8.11. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİM EDİLEREK İHRAÇ EDİLEN MALLARIN GERİ GELMESİ:

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olur.

Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın bahse konu madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilir.

İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılarına, tedarikçilerine ya da yurtiçindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

8.12. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİN BEYANI:

İhraç kaydıyla teslimin beyanı için teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinde şu kayıtlar yer alır.

"Matrah" kulakçığına yapılan kayıt sonucu "Ödenecek KDV" çıkmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alır.

Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosuna yapılacak kayıtlar ile "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarı ve/veya "Sonuç Hesapları" kulakçığının "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alacak verilere dayanılarak sağlanır.

Genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, beyannamede "Matrah" kulakçığının "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunun "İşlem Türü" listesinden "701" kod numaralı satır seçilir ve satırın "Teslim Bedeli" sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip (% 18) oranı seçilir. İşleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanır ve aynı tutar, "Yüklenilen KDV" sütununa da aktarılır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun "Yüklenilen KDV" sütununa mükelleflerce giriş yapılmaz.

İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi ise beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (% 1) veya (% 8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna, “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip vergi oranı seçildikten sonra “Hesaplanan KDV” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanır. “Yüklenilen KDV” sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihraç kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır.

(…)

İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilemeyen KDV için ise mükellefin iade hakkı doğar.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade konusu yapılabilir. İhracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir.

İadenin yapılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi ve Tebliğin (II/A-8.13) bölümünde bu uygulama ile ilgili olarak belirtilen belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi yeterlidir.

İhracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına bu şekilde hesaplanacak iade tutarı yazılmaz.

Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapabilme şartlarının sağlandığına ilişkin belgeler de (sanayi sicil belgesi, üretici belgesi) bir defaya mahsus olmak üzere vergi dairesine verilir.

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesini talep edebilir.

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandırır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimler” kulakçığında "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırına) dayandırılır.

- Mükellef bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamede herhangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar bulunması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesi, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilir.

Ancak, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi kısmen ya da tamamen tecil edilemezse, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde olduğu gibi, tecil edilemeyen tutar beyanname programı tarafından “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV Hesabı” satırında gösterilir. Bu tutarın iadesi ihracat gerçekleştiğinde yukarıda anlatıldığı şekilde vergi dairesinden talep edilir. Söz konusu işlemlere ilişkin (Yüklenilen KDV-Hesaplanan KDV) farkı ise yine program tarafından “Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırında gösterilir. Bu tutarın iadesine ilişkin talepler, 3065 sayılı Kanunun (29/2). maddesi kapsamında değerlendirilir.

Bu tutar, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem KDV beyannamesinde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak yılı içinde mahsuben iade konusu yapılabilir. Bu tutarın izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinin istenmesi halinde, iade talebinde bulunulan dönem KDV beyannamesinin “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 439 kod numaralı işlem türü satırına kayıt yapılmalıdır. İade Tebliğin (III/B-3) bölümdeki açıklamalara göre gerçekleştirilir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde beyan edilen ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade tutarları (yüklenilen vergi farkına ilişkin tutar hariç), bu Tebliğin (IV/A3) bölümünde belirtilen usul çerçevesinde mükelleflere iade edilir.

Mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurur, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilir.

Örnek: İmalatçı (A) 25 Şubat 2013 tarihinde 100.000 TL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 24 Mart 2013 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannamedeki diğer bilgilere göre,

-Tecil Edilebilir KDV: 18.000 TL

-Tecil Edilecek KDV : 6.000 TL

-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000 TL

olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu malın 25.000 TL tutarındaki kısmı 14 Mart 2013 tarihinde ihraç edilmiş ise tecil edilen 1.500 TL terkin edilir, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulmak suretiyle ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden 3.000 TL'nin iadesi talep edilir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın geri kalan 75.000 TL tutarındaki kısmının 4 Nisan 2013 tarihinde ihraç edilmesi halinde bu kısma isabet eden tecil edilen 4500 TL’nin terkini ve 9.000 TL'nin iadesi de yukarıda açıklandığı şekilde yapılır.

8.13. İADE:

İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği)
- Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı, (Bu yazıda; ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi gerekmektedir.)
- İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

8.13.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

8.13.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

9. DAHİLDE İŞLEME VE GEÇİCİ KABUL REJİMLERİ KAPSAMINDA İHRAÇ EDİLECEK MALLARIN ÜRETİMİNDE KULLANILAN GİRDİLERİN TEMİNİNDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI:

9.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi ile dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16/04/2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde sektörel ayrım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği karara bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesinin uygulanmasında ihracat süresi olarak 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesindeki üç aylık süre yerine dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süreler esas alınır.

Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Dahilde işleme izin belgesi (DİİB) sahibi mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların DİİB sahibi alıcılara 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu kapsamda teslim edilen malların diğer DİİB'nin girdisi mahiyetinde olması ve her bir DİİB'nin dahilde işleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim bedeli ile bu malların üretimi için yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malların bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz. Ayrıca bu kapsamda yapılan işlemlerde, imal edilen mallar ihraç edilmeden herhangi bir iade işlemi yapılamaz.

9.2. UYGULAMADAN YARARLANACAK MÜKELLEFLER:

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamındaki teslimlerde, tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmesi için alıcıların;

- KDV mükellefi olmaları (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç),
- 17/01/2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile bu Karara ilişkin Tebliğlere uygun "Dahilde İşleme İzin Belgesi" ne (DİİB) sahip bulunmaları,

gerekmektedir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında belge almış alıcıların 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca "imalatçı" vasfını haiz olmaları gerekmez.

9.3. UYGULAMA KAPSAMINDA TESLİMDE BULUNABİLECEK SATICILAR:

DİİB sahibi mükelleflere belge kapsamındaki hammadde ve yardımcı madde niteliğindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir.

DİİB sahibi mükelleflere, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddeleri teslim edecek satıcıların KDV mükellefi olmaları yeterli olup, ayrıca imalatçı olmaları şartı aranmaz.

9.4. UYGULAMA KAPSAMINDA TESLİM EDİLEBİLECEK MALLAR:

DİİB sahibi mükellefler, bu belgede yer alan maddeleri, 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabilirler.

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda, her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 TL) aşması zorunludur. Belge kapsamında teslim edilen birden fazla mal türünün aynı faturada gösterilmesi durumunda bu sınırlar her bir mal türü için ayrı ayrı aranır.

Fonksiyonel olarak ve ticari açıdan bütünlük arz eden malların faturada ayrı ayrı gösterilmesi halinde yukarıda belirtilen rakamsal tutarların hesaplanmasında bütünlük arz eden söz konusu mallara ait toplam tutar dikkate alınır.

Örnek 1: Şişe bedeli ile kapak bedelinin aynı faturada ayrı ayrı gösterilmesi durumunda şişe ve kapak bedelinin KDV hariç toplam tutarı 2.500 TL'yi aşıyorsa tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır.

Aynı malın tekstil-konfeksiyon sektörü ile birlikte diğer sektörlerde de kullanılıyor olması halinde, söz konusu tutarlar ayrı ayrı dikkate alınır.

Örnek 2: Hem sağlık sektöründe hem de tekstil-konfeksiyon sektöründe girdi olarak kullanılan poliol ve izosiyanat gibi poliüretan türevlerinin, sağlık sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 2.500 TL, tekstil-konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 500 TL alt limit geçerlidir.

Satın alınan malların bozukluk, istenilen nitelikte olmama vb. nedenlerle satıcıya iade edilmesi sonucu teslim bedelinin yukarıda belirtilen limitlerin altına düşmesi halinde, söz konusu satış işlemine ilişkin olarak düzenlenen ilk faturanın yukarıda belirtilen limitlerin üzerinde olması kaydıyla, belge sahiplerine ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmaya devam edilir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır. Önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve söz konusu rejim kapsamında ihraç edilen malların bünyesine giren maddelerin (eş değer eşya) belge kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılması mümkündür. Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmez.

DİİB'de belirtilen miktardan fazla maddenin bu Tebliğle belirlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün değildir.

Ayrıca, tecil-terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları bu kapsama girmez.

9.5. TECİL-TERKİN UYGULAMASI:

DİİB'de yer alan malların alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, DİİB'i satıcılara ibraz ederek, hesaplanan KDV'nin kendilerinden tahsil edilmemesini talep ederler.

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında işlem yapan satıcılar, öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığını, daha önce ithal edilen ve/veya satın alınan miktarları da göz önüne alarak belirler ve düzenleyeceği faturada toplam bedel üzerinden KDV hesaplar, ancak alıcıdan tahsil etmez.

Satıcılar, DİİB'e istinaden yaptıkları teslimlerde, söz konusu belgenin "İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler" bölümünü bu kapsamdaki teslimlerine uygun şekilde doldurarak imzalar ve kaşelerler.

Bu şekilde şerh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanır ve satıcıya verilir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun Geçici 17. maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılır.

Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenir.

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında mal teslim eden satıcıların tecil edilecek vergilerinin hesabı Tebliğin (II/A-8.5.) bölümünde yer alan açıklamalara göre yapılır.

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında tecil edilen KDV, dahilde işleme rejiminde öngörülen süreler içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde işleme rejimi kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen DİİB'in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Bu belgelerle birlikte satış faturalarının fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren firma yetkililerince kaşeli ve imzalı bir liste de dilekçelere eklenir.

3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilir. Bu rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alışlarına ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarına ilişkin olarak da düzenlenebilir.

Söz konusu raporlarda, imalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları yapılır. Satıcı nezdinde düzenlenecek raporlarda, alıcılardan alınan bilgilere dayanılarak işlem yapılabilir.

Düzenlenecek raporlarda;

- DİİB'in tarih ve sayısı,

- Belgenin geçerlik süresi,

- İhracata ilişkin gümrük beyannamelerinin tarih ve sayısı,

- Fiili ihracat tarihleri,

- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,

- İhracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı,

hususlarına ilişkin bilgilere yer verilir ve rapora ilgili mevzuat uyarınca gümrük beyannamesinin veya beyannamelerdeki bilgileri içeren liste ya da gümrük beyannamesi yerine geçen belgenin örneği eklenir.

Alıcı nezdinde düzenlenen raporda, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almalıdır. Satıcı nezdinde düzenlenen rapor ise DİİB kapsamındaki tüm satışları kapsayabileceği gibi sadece belirli alıcılara yapılan satışlara ilişkin de düzenlenebilir. Bu durumda satıcı nezdinde DİİB kapsamındaki alışlarına yönelik rapor düzenlenmeyen alıcılar nezdinde düzenlenen raporlar dikkate alınır.

Bu raporların ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesine gerek yoktur. Her bir belge bazında tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan tüm alışları kapsayacak şekilde tek bir rapor da düzenlenebilir.

Satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan söz konusu raporun satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı suretiyle tecil edilen verginin terkini sağlanır.

9.6. İHRACATIN BELGEDE ÖNGÖRÜLEN SÜRE VE ŞARTLARA UYGUN OLARAK YAPILMAMASI:

DİİB sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ilişkin tecil edilen KDV'nin terkini için belge sahibi tarafından üretilen malın ihracatçı tarafından belge süresi (uzatılan süreler dahil) içinde ihracatı gerçekleştirilmiş olmalıdır.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan maddelerden üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilememesi halinde, zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyaı cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sistemine göre KDV ödemeden temin ettiği malları kanuni süresinde ihraç edemeyeceğini belirterek bağlı olduğu vergi dairesine başvurması halinde, tahsil edilmeyen KDV tutarı dikkate alınmak suretiyle bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Bu durumun satıcı tarafından öğrenilmesi halinde ise satıcının yaptığı teslime ve belge sahibi alıcıya ait bilgileri kendi vergi dairesine vermesi, vergi dairesinin de daha önce tahsil edilmemiş KDV'nin 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesine göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Belge sahibine tecil-terkin uygulaması kapsamında teslimi yapan satıcının, bu teslimlerine ilişkin terkin ve iade işlemleri genel hükümler çerçevesinde yerine getirilir.

DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kaydıyla aldıkları malları ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, belge kapsamında ihraç kaydıyla yapılan söz konusu teslim, ihraç kaydıyla teslim olmaktan çıkar ve mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.

Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her hâlükârda bu vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

9.7. SATICILARIN KDV BEYANI:

Bu kapsamda yapılan teslimler için 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uygulamasına ilişkin yapılan açıklamalara göre işlem yapılır.

"İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunda yapılacak beyan, tablonun "İşlem Türü" listesinden "702" kod numaralı satırı seçilmek suretiyle yapılır.

9.8. İADE:

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi

- Gümrük beyannamesi veya listesi

- DİİB onaylı örneği

- 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan özel amaçlı YMM raporu

- İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

9.8.1. MAHSUBEN İADE:

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

9.8.2. NAKDEN İADE:

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

B. ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA:

1.Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, İmal ve İnşasına İlişkin Alımlarda İstisna:

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup, bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1.ARAÇ VE TESİSLERİN TESLİMİNDE İSTİSNA:

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçların teslimi KDV'den istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara, Kanunun (13/a) maddesi kapsamında yapılan söz konusu araçların tesliminde istisna uygulanmaz.

> **Örnek:** Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe yapılacak gemi tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin gemiyi iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında kendi özel kullanımları için alımlarında istisna uygulanmaz.

Araçları istisna kapsamında teslim almak isteyen mükelleflerin vergi dairesine başvurmak suretiyle Tebliğin ekinde (EK:6A) yer alan istisna belgesini almaları ve bu belgenin bir örneğini satıcılara vermeleri gerekir. Satıcılar tarafından bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır ve herhangi bir inceleme sırasında ibraz edilir.

Örnek: Deniz taşıma araçlarının işletilmesi faaliyetinde bulunan mükellef (A), işletmesinde kullanmak amacıyla mükellef (B)'den bir gemi satın almaya karar vermiştir. (A), bağlı olduğu vergi dairesine başvurduğunda kendisine (EK:6A)'daki belge verilir. Vergi dairesince verilen istisna belgesinin bir örneğinin satıcı (B)'ye verilmesi üzerine (B), bu satış işleminde KDV uygulamaz.

Araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek amaçlı faaliyetlere yeni başlayacak mükelleflere belge verilirken bu faaliyetlerin iştigal konuları arasında gösterilip gösterilmediği ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde tutulur.

İstisna belgesi için başvuran mükelleflerden, durumu, iştigal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda şartları taşıyanlara bağlı olduğu vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir.

Bu belgelere dayanılarak istisna kapsamında yapılan mal teslimi ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez. Ayrıca fatura ve benzeri belgede istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

(Mülga Paragraf)

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde düzenlenen istisna uygulamasının amacı, ülkenin deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabetin tahammül edebilecek duruma getirilmesi olup, bu amaca yönelik olarak istisna kapsamındaki araç ve tesisler aşağıda belirtilmiştir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları kapsamına, tanker gemileri, kuru dökme yük gemileri, konteyner gemileri, Ro-Ro gemileri, kruvaziyer tipi yolcu gemileri, feribot, deniz otobüsü, balıkçı gemileri gibi araçlar ile bunların ana motorları girmektedir. Ayrıca yüzer tesis ve araçlar da istisna kapsamındadır. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de bu kapsamda KDV'den istisnadır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları istisnadan yararlanacak deniz taşıma araçları kapsamına girmemektedir. Bu araçların gövde boyunun 24 metreyi aşması halinde bunların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunanlar tarafından temininde istisnadan yararlanılması mümkün olup, özel kullanıma yönelik olarak temininde ise istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

Deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, şişme bot gibi araçların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yüzer tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su ürünleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilemez.

Ayrıca, tarak gemisi, yangın söndürme gemisi, kılavuz botu, palamar botu, petrol toplama gemisi gibi deniz hizmet araçları istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçları kapsamına, uçak, helikopter ile bunların ana motorları girmektedir.

Kokpit haricinde yolcu taşıma kapasitesi bulunmayan hava araçları, eğitim, ilaçlama ve yangın söndürme amaçlı kullanılan uçak ve helikopterler, motorlu paraşütler, balonlar, planörler ile simülatör olarak adlandırılan cihazlar istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli demiryolu taşıma araçları kapsamına, tren, lokomotif, vagon ile bunların ana motorları girmektedir.

İstisna kapsamındaki araçların bedelsiz, icra yoluyla veya benzeri şekillerde satılması veya alınması istisna uygulamasına engel değildir.

(Mülga Paragraf)

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri KDV'den istisna olan malların ithali de vergiden istisnadır.

Buna göre, araçların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı yeterlidir.

Araçların parça halinde (aynı gümrük beyannamesi kapsamında) ithali istisna uygulamasına engel değildir. Araçların, imal veya inşa aşamasından sonra ana motor hariç aksam ve parçalarının ithali (Kanunun (16/1-b) maddesi kapsamında olmaması halinde) KDV'ye tabidir.

3065 sayılı Kanunun (13/a) ve (16/1-a) maddelerinde yer alan istisna hükümleri uyarınca KDV ödenmeksizin ithal edilen araçların ticari faaliyetlerde kullanılmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının kaybedilmesi nedeniyle alınması gereken vergi Kanunun 48 ve 51. maddeleri gereğince ilgili Gümrük İdaresince 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre tahsil edilir.

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçların yürürlükteki ihracat hükümleri çerçevesinde yurt dışı edilmesi halinde ihracat istisnası kapsamında işlem yapılacağı tabiidir.

İstisna kapsamında satın alınan araç ve yüzer tesislerin satıcılara iadesinde KDV hesaplanmaz.

1.2. ARAÇ VE TESİSLERİN TADİL, ONARIM VE BAKIM HİZMETLERİNDE İSTİSNA:

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri KDV'den istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri, istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanlara, söz konusu araçların tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde istisna uygulanmaz.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında kendi özel kullanımlarına tahsis edilen araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetlerde istisna uygulanmaz.

Örnek: Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe ait yata verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamaz.

Araçların tadil, onarım ve bakımını istisna kapsamında yaptırmak isteyen mükellefler tarafından tadil, onarım ve bakım yapılacak araçlar için hazırlanan proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Birden fazla araç için tadil, onarım ve bakım yaptıracak mükelleflerin takvim yılı aşılmamak kaydıyla kendilerince belirlenen bir dönemdeki istisna kapsamındaki hizmet alımları için tek bir proje hazırlayarak elektronik ortamda sisteme girmeleri de mümkündür. Mükellefler bu hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Vergi dairesi tarafından durumu, iştigal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda şartları taşıyan mükelleflere, elektronik olarak sisteme girilen hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:6B).

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir. Bu belge hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Söz konusu istisna belgesi, tadil, onarım ve bakım işine ilişkin proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste esas alınarak ve sadece bu kapsamdaki tadil, bakım, onarım işleriyle sınırlı olarak uygulanmak üzere verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Hizmet gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki işlemlerin ayrı bir projeye bağlanmasının zor olduğu durumlarda ve/veya küçük çaplı bakım onarımlarda servis formu, mühendis raporu proje olarak değerlendirilmek suretiyle işlem yapılabilir. Hizmet listesinin sisteme girişi ve istisna belgesi için başvuru fatura düzenleme süresi içinde kalmak kaydıyla bu form veya rapor ile daha sonra da yapılabilir. İstisna belgesi bu başvuruya istinaden düzenlenir.

İstisna kapsamında hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Örnek: İşletmesinde kullandığı geminin motorunda meydana gelen arızanın tamiri için istisna belgesi alan yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellef (A), söz konusu arızayı istisna belgesinin bir örneğini vererek (C) firmasına tamir ettirmiştir. Bu tamir işlemi dolayısıyla, tamiratı yapan (C) KDV hesaplamayacaktır. Tamiratı yapan firmanın bu tamir işlemi dolayısıyla satın alacağı her türlü malzeme KDV'ye tabidir.

Öte yandan (A)'nın söz konusu tamir işlemini bizzat kendisinin yapması halinde de bu amaçla satın alacağı her türlü malzeme (yedek parça dahil) KDV'ye tabi olacaktır.

Bu belgelere dayanılarak istisna kapsamında yapılan hizmet ifaları ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez. Ayrıca fatura ve benzeri belgede istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

Tadil, onarım ve bakım hizmetlerine ilişkin istisna tek aşamalı olduğundan, ana yüklenici firmaya taşeron firma tarafından verilen hizmetler KDV'ye tabi olacak, ana yüklenici tarafından araç sahibi adına düzenlenecek faturada ise KDV hesaplanmayacaktır.

Şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için iktisap edilecek araçlara verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri istisnadan faydalanamaz.

1.3. FAALİYETLERİ İSTİSNA KAPSAMINDAKİ ARAÇ VE TESİSLERİN KİRALANMASI VEYA ÇEŞİTLİ ŞEKİLLERDE İŞLETİLMESİ OLAN MÜKELLEFLERE BU ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER:

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanma şartları madde metninde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

-İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler mükelleflere yapılmalıdır. Dolayısıyla mükellef olmayanlara yapılan teslim ve hizmetlerin bu kapsamda istisna olması mümkün değildir.

-İstisnadan yararlanabilecek mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler olmalıdır.

-İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler, söz konusu araç ve tesislerin imal ve inşasına yönelik olmalıdır.

-İstisna kapsamında imal ve inşa edilebilecek araç ve tesislerin kapsamı bundan önceki iki bölümde açıklandığı şekilde olmalıdır.

-İstisna kapsamındaki araçların imal ve inşası, mükellefler tarafından bizzat yapılabileceği gibi sipariş üzerine başkasına da yaptırılabilir. Söz konusu araç ve tesislerin sipariş üzerine yaptırılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Araçlarda bulunmadığı takdirde tescil işlemi yapılmayan (klima, jeneratör, telsiz, radar, sonar, soğutma sistemi, uydu cihazı, can yeleği, can salı vb. dahil) aksam ve parçaların araçları bizzat veya fiilen imal ve inşa edenlere teslimi, gemi inşaat mühendisince onaylı malzeme metraj raporuyla belgelendirilmesi şartıyla, istisna kapsamındadır. Araçların inşası tamamlanarak tescil işlemi yapıldıktan sonra, ana motor dışında kalan aksam ve parçaların teslimi ise istisna kapsamında değildir.

Ayrıca, aracın imal ve inşası ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli kıldığı ve aracın imaline ait projede gerekli tesisatın kurulmasına imkân verecek şekilde yerleri belirlenen ve yapılan hizmetle ilgili olarak zorunluluk teşkil eden dayanıklı tüketim malları (fırın, buzdolabı, televizyon vb.) gibi ürünlerin tesliminde de istisna uygulanır.

Taşıma aracının imal ve inşası ile ilgili olarak tedarikçi firmalardan alınan ve aracın maliyeti içinde olan gümrük müşavirliği, yükleme-boşaltma, dâhili nakliye ve benzeri hizmetler de istisna kapsamındadır.

İstisna kapsamındaki araç ve tesislerin bizzat veya sipariş yoluyla imal ve inşasında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülür.

1.3.1. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ ARAÇ VE TESİSLERİ BİZZAT İMAL VEYA İNŞA EDENLER:

Araç ve tesisleri bizzat imal ve inşa etmek isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Dilekçede; imal/inşa etmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/inşa edileceği (kiralamak, işletmek veya işletmede kullanmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna şartlarına göre (kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılmak üzere imal/inşa ediliyorsa "kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek" koşulunun sağlanıp sağlanmadığı araştırılır.

Bu koşulları sağlayan, araç ve tesisleri bizzat imal ve inşa etmek isteyen mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini bizzat yapan mükelleflerce söz konusu belgeye dayanılarak yapılacak, imal veya inşa ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

1.3.2. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ ARAÇ VE TESİSLERİN SİPARİŞ ÜZERİNE İMAL VE İNŞA EDİLMESİ:

1.3.2.1. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ ARAÇ VE TESİSLERİ SİPARİŞ VEREREK İMAL VEYA İNŞA ETTİRENLER:

Araç ve tesisleri sipariş vererek imal ve inşa ettirmek isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Dilekçede; imal/inşa ettirmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/inşa edileceği (kiralamak, işletmek veya işletmede kullanılmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna şartlarına göre (kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılmak üzere imal/inşa ediliyorsa "kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek" koşulunun sağlanıp sağlanmadığı araştırılır.

Bu koşulları sağlayan, araç ve tesisleri sipariş vererek imal ve inşa ettirmek isteyen mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6D)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini sipariş vererek yaptırmak isteyen mükelleflerce söz konusu belgeye dayanarak yapılacak, imal veya inşa ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

İstisna belgesine dayanarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

1.3.2.2. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ ARAÇ VE TESİSLERİ SİPARİŞ ÜZERİNE FİİLEN İMAL VE İNŞA EDENLER:

Söz konusu araç ve tesisleri, aldıkları sipariş üzerine fiilen imal ve inşa edenlerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanır.

Örnek: Bir tersane işletmesi, taşımacılık işiyle uğraşan (A) firmasının siparişi üzerine bir gemi inşa ediyorsa bu geminin imal ve inşası ile ilgili olarak tersane işletmesinin mal ve hizmet alışlarında istisna uygulanacaktır. Ayrıca, tersane işletmesinin imal ve inşa ile ilgili olarak (A) firması adına düzenlediği teslim veya hizmet faturalarında da KDV hesaplanmayacaktır.

Araç ve tesisleri sipariş alarak imal ve inşa işini fiilen yapmak isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Bu mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi/ hizmet ifası gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İmal ve inşa işini sipariş üzerine fiilen yapanlara istisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

1.3.3. FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA BU ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE YÖNELİK İSTİSNA:

Bu istisnadan; faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlar yararlanır. İstisnadan yararlanmak için imal ve inşa faaliyeti yapanların ayrıca bu araçların kiralanması veya işletilmesi faaliyetinde bulunmaları şartı aranmaz.

Ayrıca, bunların KDV mükellefi olması zorunluluğu da bulunmamaktadır.

(Mülga Paragraf)

Söz konusu istisna, imal ve inşa faaliyetinde bulunanların yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımında uygulanır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçlarının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanmaz. Bu araçlardan gövde boyu 24 metreyi aşanların imal ve inşasına ilişkin mal ve hizmet alımlarında ise istisna uygulanması mümkün olup, bu araçların ticari veya özel kullanıma yönelik olup olmadığı imalat aşamasında belli olmadığından istisna uygulamasına etkisi bulunmamaktadır. İstisna kapsamında imal ve inşa edilen bu araçların tesliminde, alıcının faaliyetinin bu araçların kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olması şartının sağlanması halinde istisna uygulanması mümkündür.

Örnek: Gemi inşa izin belgesinde gövde boyu 40 metre olan tekneyi inşa eden tersane işletmesinin bu teknenin imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları KDV'den istisna tutulur.

İstisna kapsamında inşa edilen teknenin, özel kullanıma konu edilmek üzere satılması halinde bu teslime ilişkin istisna uygulanmaz ve KDV hesaplanır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmez.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları istisna kapsamında imal ve inşa etmek isteyenler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.(EK: 6E ve 6F) Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği satıcıya verilir. Bu belge satıcı tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Bu belge KDV mükellefi olanlara bağlı oldukları vergi dairesi, KDV mükellefi olmayanlara ise işyerinin bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan illerde Defterdarlık) tarafından verilir.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlere istisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre, söz konusu araçlarda olduğu gibi araçların imal ve inşasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır.

İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı ve istisna kapsamında alınabilecek mallara ilişkin listenin ilgili mala ilişkin bölümünün Gümrük İdaresince onayı gereklidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarını imal ve inşa edenlerin imal ve inşa bittikten sonra bunları satarken istisna uygulanıp uygulanmayacağı, önceki bölümdeki açıklamalara göre belirlenir. İmal ve inşa edilen aracın vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna hükümlerine göre işlem yapılmasına engel değildir.

1.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 304 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu satışların KDV hariç bedeli, iade talep edilecek ise "Yüklenilen KDV" sütununa bu satışlar dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, satırın "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

1.5. İADE:

1.5.1. ARAÇ VE TESİSLERİN TESLİMİNDE:

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, bu araçları istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.2. ARAÇ VE TESİSLERİN TADİL, ONARIM VE BAKIM HİZMETLERİNDE:

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak istisna kapsamında tadil, onarım ve bakım hizmeti verenlerin iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.3. ARAÇ VE TESİSLERİN İMAL VE İNŞASIYLA İLGİLİ TESLİM VE HİZMETLERDE:

1.5.3.1. FAALİYETLERİ ARAÇ VE TESİSLERİN KİRALANMASI VEYA ÇEŞİTLİ ŞEKİLLERDE İŞLETİLMESİ OLAN MÜKELLEFLERE BU ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASIYLA İLGİLİ YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE:

1.5.3.1.1. ARAÇ VE TESİSLERİ BİZZAT İMAL VEYA İNŞA EDENLER :

Araç ve tesislerin bizzat imal ve inşasından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart İade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna* göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu** sonucuna göre çözülür.

1.5.3.1.2. ARAÇ VE TESİSLERİ SİPARİŞ ÜZERİNE İMAL VEYA İNŞA EDENLER:

1.5.3.1.2.1. ARAÇ VE TESİSLERİ SİPARİŞ VEREREK İMAL VE İNŞA ETTİRENLER:

Bu kapsamdaki iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:
- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- Siparişle ilgili sözleşmenin noter onaylı örneği (İlk iade talebi sırasında bir defa verilecektir. Sözleşme kapsamında değişiklik olması halinde yeniden verileceği tabiidir.)
- İstisnaya konu edilmiş harcamalara ilişkin alış belgelerinin listesi
-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna* göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu** sonucuna göre çözülür.

1.5.3.1.2.2. ARAÇ VE TESİSLERİ SİPARİŞ ÜZERİNE FİİLEN İMAL VE İNŞA EDENLER:

Araç ve tesislerin sipariş üzerine imal ve inşasından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.3.2. FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA BU ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI İLE İLGİLİ TESLİM VE HİZMETLER:

Faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna* göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu** sonucuna göre çözülür.

1.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna uygulanabileceğini gösteren istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır.

Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

2. LİMAN VE HAVA MEYDANLARINDA YAPILAN HİZMETLERE İLİŞKİN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun 7524 sayılı Kanunla değiştirilen (13/b) maddesinde, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar ile özel tekne ve yatlar hariç olmak üzere deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca Kanunun 13. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinin gerekçesinde, ülkenin deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabetin tahammül edebilecek duruma getirilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir.

Bu kapsamda 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesindeki istisnanın uygulanması için hizmetin;

- Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde,
- Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ile hava taşıma araçları için

yapılması gerekmektedir.

2.1.1. İSTİSNA KAPSAMINDA YER ALAN ALANLAR:

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için hizmetin, liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilmesi gerekir.

Liman olarak belirlenen yerler; sınırları idare tarafından belirlenen, gemilerin bağlama ve beklemelerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri büyüklükte rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girişin kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir.

Hava meydanı (alanı) olarak belirlenen yerler ise; sınırları idare tarafından belirlenen, karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatımlar dahil hava taşıma araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, söz konusu hava taşıma araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri ve ayrıca, hava seyrüsefere ilişkin hizmetlerin yerine getirilmesi amacına yönelik olarak hava meydanı uzantısı olarak faaliyet göstermek üzere kurulmuş hava seyrüsefer istasyonları/hava seyrüsefer tesislerini kapsamaktadır.

2.1.2. İSTİSNA KAPSAMINDA YER ALAN ARAÇLAR:

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına;

-Yük taşımaya elverişli deniz taşıma araçları,
-Yolcu taşımaya elverişli gövde boyu 24 metreyi aşan özel kullanıma yönelik olmayan deniz taşıma araçları,
-Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçları

girmektedir.

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde 7524 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye göre gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar, özel tekne ve özel yatlar deniz taşıma aracı olarak kabul edilmediğinden bu araçlara limanlarda verilen hizmetler istisna kapsamına girmemektedir.

18/01/2023 tarihli ve 32077 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Teknelerin Donatımı ve Özel Tekneleri Kullanacak Kişilerin Yeterlikleri Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; özel tekneler, ticari amaç olmaksızın münhasıran gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ulusal standarda göre ölçüldüğünde gövde boyu 2,5 metre (dahil) ile 24 metre (dahil) arasında olan ve bağlama kütüğüne veya gemi siciline kaydedilerek bağlama kütüğü ruhsatnamesi veya gemi sicil tasdiknamesi düzenlenmiş olan tekneler olarak tanımlanmıştır.

Bu çerçevede, yük taşıma amaçlı olmayan gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları, deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları gibi araçlar için verilen hizmetler istisna kapsamında değildir.

Gövde boyu 24 metreyi aşan araçlar için, faaliyetin bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmasına bağlı olarak istisnadan yararlanılması mümkündür. Özel kullanıma yönelik deniz araçları için herhangi bir nitelik aranmaksızın istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

2.1.3. İSTİSNA KAPSAMINDA YER ALAN HİZMETLER:

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanları olarak belirlenen yerlerde yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ve hava taşıma araçları ile bunların yük ve yolcularına verilen tahmil ve tahliye, pilotaj, römorkaj, palamar, uçak ve gemilerin parkı hizmetleri de dâhil olmak üzere, bu araçlar için seyrüsefere ilişkin verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler ile yükün gemiden karaya, karadan gemiye, gemiden gemiye veya benzeri yüzer vasıtalara aktarılması hizmeti, vinç hizmeti, kilitleme ve bağlama, kilit ve bağ çözme hizmeti, nezaret hizmeti, ambar kapağı açma/kapama hizmeti, gemi işgaliye, gemi fuzuli işgaliye hizmeti, gemi aktarma, gemilerin atıklarının alınması, limana gelen konteynerlerin transit gönderilmesi hizmeti girmektedir.

Ancak, bu araçlarla gelenlere verilen yeme, içme, konaklama, emanet, araç kiralama, otopark, gayrimenkul (iş yeri) kiralama gibi hizmetler ile konteyner içi bağlama/çözme hizmeti, ardiye, terminal hizmetleri, konteyner dolum/boşaltma, konteyner tam tespit, konteyner muayene/numune alma, konteyner tamir, konteyner temizleme (yıkama-kurutma), konteyner nakliye hizmetleri, konteyner tartı hizmeti, konteyner içi aktarma hizmeti, konteynere elektrik verilmesi ve uluslararası gemi ve liman tesisi güvenlik hizmeti (ISPS) istisna kapsamında değildir.

İstisna sadece hizmetleri kapsamakta olup, mal teslimleri bu istisna kapsamına girmemektedir.

İstisna kapsamındaki hizmetin nevinin yanı sıra hangi deniz taşıma araçları veya hava taşıma araçları için verildiğinin de faturada gösterilmesi şarttır.

2.2. İSTİSNA UYGULAMASI:

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde, deniz ve hava taşıma araçları ile bunların yük ve yolcularına Tebliğin (II/B-2.1.3.) bölümünde sayılan hizmetlerin verilmesi KDV'den istisnadır.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerler dışındaki alanlarda yapılan hizmetler yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ve hava taşıma araçları ile bunların yük ve yolcuları için yapılsa bile, bu hizmetlere istisna uygulanması mümkün değildir. Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ve hava taşıma araçları dışındaki araçlara verilen hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

Hizmetin liman ve hava meydanı işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından deniz ve hava taşıma araçlarına ifa edilmesi istisna uygulamasına engel değildir.

Bu hizmetlerin araç ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması veya hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından gerçekleştirilmesi istisna uygulamasını etkilemez.

Bu kapsamda, KDV'den istisna olarak temin edilen hizmetlerin Türk acenteler tarafından araç ve yük sahiplerinin bağlı olduğu yabancı acentelere yansıtılması da KDV'den istisnadır. Ancak, bu istisna uygulamasına ilişkin acenteler tarafından iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna tek aşamalıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Bu mükelleflerin istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili mal ve hizmet alımları ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Dolayısıyla, alt yükleniciler (taşeronlar) tarafından verilen ve asıl yükleniciye (ilk safhaya) fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) maddesi hem de (17/4-ö) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde verilen ve 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Hava meydanı işleticisi kuruluşlar tarafından, "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için seyrüsefere ilişkin Tebliğin (II/B-2.1.3.) bölümünde sayılan hizmetler kapsamında KDV'den istisnadır. Bu istisna kapsamında havayolu şirketlerinin bilet bedelleri içinde yer alan yolcu servis ücretleri, bilete ilişkin KDV matrahına dâhil edilmez.

Ayrıca, "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında verilen hizmetlere ilişkin tutarların havayolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, 2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Yolculara verilen söz konusu hizmetler, yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçlarının seyrüseferleri ile ilgili hizmetlerdir. Bu nedenle, sözü edilen Kararname ile belirlenen asgari tutar, her bir araçta yolculuk eden yolcu sayısına göre hesaplanarak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak uygulanır.

Her bir yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma aracında seyahat eden yolculara ait toplam yolcu servis ücretlerinin asgari tutarın altında olması halinde istisna uygulanmaz, bu toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV, havayolu şirketlerince beyan edilir. Toplam tutarın asgari tutar ve üstünde olması halinde ise istisna kapsamında işlem yapılır.

Araç başına hesaplanan "Yolcu Servis Ücreti" tutarlarının istisna kapsamı dışında olması ve yukarıda belirtildiği şekilde havayolu şirketlerince KDV hesaplanıp beyan edilmesi ve KDV indirim mekanizmasının işletilebilmesi bakımından, hava meydanı işleticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsili amacıyla havayolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanır ve işleticiler tarafından beyan edilir.

2.3. BEYAN:

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 305 kod numaralı "Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Verilen Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

2.4. İADE:

Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde yapılan hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

2.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. PETROL ARAMA FAALİYETLERİNE İLİŞKİN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

3.1. TÜRK PETROL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE PETROL ARAMA FAALİYETLERİNİ YÜRÜTENLERE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN İSTİSNA:

3.1.1 KAPSAM:

İstisna, Türk Petrol Kanununun muhtelif maddelerinde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanır.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir.

Bu çerçevede, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşlara, idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal teslimi ve hizmet ifaları istisnadan yararlanamaz.

Münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmaz. Ancak bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından (Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden), münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunduklarına veya söz konusu bina tesislerinin ve teçhizatın münhasıran petrol arama faaliyetlerine tahsis edildiğine dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerlidir.

İstisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun (16/1-a) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların alımları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3.1.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

Petrol arama faaliyetinde bulunan petrol hakkı sahibi şirketlere ve bu şirketlerin müteahhitleri ile yapmış oldukları sözleşmelere istinaden Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce tescil edilmiş müteahhitlerine yurtdışı ve yurtiçi malzeme ve hizmet alımlarında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımında kullanılmak üzere Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından "KDV İstisna Belgesi" (petrol şirketlerine EK:7A, müteahhitlerine EK:7B) verilir. İstisna belgesi sahibi tarafından bu belgenin bir örneği satıcı firmalara verilir ve istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımlarında KDV uygulanmaması talep edilir.

İstisna kapsamında münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere sarf malzemesi niteliğinde olan malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili kişi ve kuruluşlarca, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerini içeren bir liste hazırlanır ve faturanın düzenlendiği ayı takip eden ayın 10. gününe kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne verilir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce bu liste yedi gün içinde incelenerek onaylanır. Onaylanan bu liste Genel Müdürlükçe Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilir.

Ayrıca, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından onaylanan bu listenin bir örneği firma yetkililerince satıcıya/satıcılara verilir. Satıcılar tarafından kendilerine verilen onaylı liste ve istisna belgesi, 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir ve talep edilmesi halinde ibraz edilir. Öte yandan, yurt içinden KDV istisnası kapsamında vasıta, akaryakıt ve demirbaş alımından önce, bu alımların petrol arama faaliyeti için gerekliliği ve uygunluğunun Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce karara bağlanması gerektiğinden, söz konusu malzemeler için ön izin alınması gerekmektedir. KDV istisna belgesi ve onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında ayrıca KDV göstermez.

Bu istisna kapsamındaki petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurtdışından malzeme ithalinde istisna, istisna uygulamasından yararlanan mükellefin ithalat öncesinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne ithal faturasını ibraz ederek malzeme ithalat izni alınması suretiyle uygulanır.

Bu durumda, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ithal edilecek malzemeler için verilen ithal müsaadeleri (EK: 7C) Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce "ARAMA" ibaresi yer almak suretiyle düzenlenir. Her bir ithalatta, ithal edilecek malzemelerin cinsi, miktarı ve niteliğini içeren faturalar Genel Müdürlükçe onaylanır.

3.2 BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN İSTİSNA:

3.2.1. KAPSAM:

Söz konusu istisna, boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Bu istisnadan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahibi taşımacılar yararlanabilir.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olması gerekmektedir.

Bu nedenle, boru hatlarıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Yapılan işin bütünü içerisinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyona ilişkin yapım işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına ilişkin nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

İstisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun (16/1-a) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır.

Boru hatlarıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerine mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların alımları, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3.2.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

Boru hatlarıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerine bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, aşağıdaki şekilde yapılır.

Transit taşımacılık yapan belge sahipleri, boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından onaylanmış transit petrol boru hattı projesi bulunması kaydıyla bu istisna kapsamında yaptırabilir.

Boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından alınan belge üzerine şartları taşıyanlara, elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:7D/7E).

Bu belge KDV mükellefi olanlara bağlı oldukları vergi dairesi, KDV mükellefi olmayanlara ise işyerinin bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan illerde Defterdarlık) tarafından verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği mükellef tarafından mal ve hizmeti sunanlara verilir. Bu belge mal ve hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Söz konusu istisna belgesi, boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

3.3.BEYAN:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 306 kod numaralı "Petrol aramaları, petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

3.4. İADE:

Bu işlemlerden kaynaklanan iade talebinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

-Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden alınan istisna belgesi ile onaylı listenin örneği/Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

3.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

3.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3.5. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

İşlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır.

4. ALTIN, GÜMÜŞ, PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME VE ZENGİNLEŞTİRME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesinde düzenlenen istisna, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunanlara, söz konusu faaliyetlerine ilişkin olmak üzere yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalarla, zenginleştirme işini yapan firmalar ve yaptıkları işlemler Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan firmalar, bahse konu istisnaya tabi işlemleri nedeniyle istisnadan faydalanabilirler.

İstisna; maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmak üzere satın alınan mal ve hizmetleri kapsamaktadır.

Altın, gümüş veya platin arama ve işletme faaliyeti sırasında, maden cevherinin kompleks halde olması nedeniyle altın, gümüş veya platin yanında başka metallerin de bulunması ve üretilmesi, arama ve işletme faaliyetine ilişkin alımların tamamının istisnadan yararlanmasına engel değildir.

4.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

Altın, gümüş veya platin arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına müracaat edilerek (EK: 8A)'da yer alan belge alınır. Maden arama ruhsatı sahibi mükellefler, söz konusu madenleri aradıklarına dair bilgiyi belge talep dilekçesine yazar, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talebi değerlendirirken maden sahasının özelliklerini de dikkate alarak söz konusu belgeyi verir.

Altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yapmak isteyen mükellefler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından alınan belge üzerine şartları taşıyanlara, elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK: 8B).

Rafinaj faaliyetinde bulunan firmalara ise firmanın, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ hükümlerine göre yaptıkları işlemler "rafinaj faaliyeti" sayılan firma olduğu tespit edildikten sonra vergi dairesince söz konusu istisna belgesi verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği mükellef tarafından mal ve hizmeti sunanlara verilir. Bu belge mal ve hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Söz konusu istisna belgesi, altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yaptırmak isteyenler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Rafinaj faaliyetinde bulunan mükellefler tarafından rafinajı yapılacak ürünün satın alınmasında da bu istisna hükmü uygulanır.

4.3. BEYAN:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 307 kod numaralı “Maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler” satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa “0” yazmalıdır.

4.4. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

4.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

4.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

5. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİ İLE YAZILIM VE GAYRİ MADDİ HAK SATIŞ VE KİRALAMALARINDA İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarının KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmış olup, bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir. Yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları istisnasının uygulamasında, makine ve teçhizat teslimlerindeki istisna uygulamasına ilişkin aşağıdaki bölümlerde belirlenmiş usul ve esaslar geçerlidir.

5.1. KAPSAM:

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu istisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismana tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

Bir malın istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması ve makine-teçhizat niteliğinde olması, bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir.

Teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz. Aynı şekilde, KDV mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlar tarafından bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsa bile KDV uygulanır. Makine ve teçhizatın, indirim hakkı bulunan işlemlerde kullanıldığı, hâlihazırda yapılan faaliyetin niteliği ve alınan makine- teçhizatın kullanılacağı işlemlerin KDV açısından indirim hakkı tanınan işlemler olduğu, mükellef tarafından tevsik edilebilir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmez.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, minibüs, otobüs (Belediyeler ve İl Özel İdareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olan minibüs ve otobüsler hariç), kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olan çekiciler hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamaz.

Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen offroadtruck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli kamyonlar (beton pompası, silobas vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslimi ve ithali istisna kapsamındadır.

Hastane yatırımlarına ilişkin teşvik belgelerinde yer alan ambulanslar, hastane yatırımları bakımından makine ve teçhizat niteliğinde olduklarından, bunların tesliminde de istisna uygulanır.

Ayrıca, yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsü teslimleri de yukarıda belirtilen şartları taşımaları ve apron dışında taşımacılık işi yapmamaları kaydıyla, bu istisna kapsamında değerlendirilir.

Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bütün halinde teslimine teknik olarak imkân olmadığı için yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat istisna kapsamındadır. Bu uygulamada, bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işleri, teslimden ayrı olarak fiyatlandırılmadığı sürece hizmet olarak değerlendirilip istisna dışında tutulmaz, istisna kurulum ve montaj dâhil toplam bedele uygulanır.

Ancak, teşvik belgeli yatırım mallarına teslimden ayrı olarak verilen tadil, bakım, onarım gibi hizmetler ile başka mükelleflerden alınan (teslimi yapan mükellef tarafından alt yüklenicilerden alınan ve bedeli yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe ayrıca yansıtılanlar dahil) kurulum, montaj ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile yatırım teşvik belgesi sahibi bir başka mükellefe, bu mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi eki listede aynı makine ve teçhizatın yer alması şartıyla istisna kapsamında devri mümkündür. Yatırım teşvik mevzuatı çerçevesinde Ekonomi Bakanlığının onay ve iznine tabi olmayan devir ve satışlarda, onay ve izin aranmaz.

Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığına süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu karşılanmış olması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında (ara dönemi kapsayacak şekilde süre verilmiş olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamındadır.

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ilişkin KDV satıcıdan aranır.

Teşvik belgesi eki listede yer alan set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan makine ve teçhizat teslimlerinde de bu istisna kapsamında işlem tesis edilir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan muhtelif makine ve teçhizatın kısmi teslimleri de istisna kapsamındadır.

5.2. İSTİSNA UYGULAMASI:

İstisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğuna ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair istisna belgesi (EK: 9A) alarak, bu belgenin örneğini gümrük idarelerine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz ederler.

Bu istisnadan faydalanmak üzere vergi dairelerine dilekçe ile başvuran yatırımcılara söz konusu belge verilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilir:

a) Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilir.

b) Yatırımcının iştigal konusu ve yatırım sonunda üretilecek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listelerde belirtilen makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olup olmadığı tespit edilir.

c) (Mülga)

(Mülga Paragraf)

Belediyeler, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, devlet üniversiteleri, devlet hastaneleri ve benzeri kurumlar, kamusal ve beledi hizmetler sunmaları nedeniyle ticari faaliyetleri olmayacağından bunlara verilen yatırım teşvik belgelerine istinaden bu kurum ve kuruluşlar adına 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi kapsamında KDV istisna belgesi verilmesi mümkün değildir. Öte yandan, adı geçen kurum ve kuruluşlar tarafından yatırım teşvik belgesine konu işleme ilişkin bir iktisadi işletme açılması ve bu işletmenin ayrı bir KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesi, belge kapsamında alınan makine ve teçhizat ile yazılım ve gayri maddi hakların iktisadi işletmenin bilanço veya aktifine kaydedilerek satın almanın gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi halinde iktisadi işletme adına istisna belgesi verilmesi mümkündür.

İktisadi işletme tarafından yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan makine-teçhizat ve araçların kiralanması veya işletilmesine yönelik olarak bünyesinde bulunduğu ilgili kurum dahil müşterilerine düzenleyeceği faturalarda KDV hesaplanması ve hesaplanan KDV'nin 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. İktisadi işletmenin bünyesinde bulunduğu kuruma verdiği hizmet karşılığında bedel belirlenmemişse 3065 sayılı Kanunun 27. maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacağı tabiidir.

Yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren iktisadi kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacaklar açıkça ifade edilir.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar tarafından, teşvik belgesi ve eki listenin aslı satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

Sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığı belirlendikten sonra KDV uygulamaksızın işlem yapılır. Ayrıca satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından listenin uygun bir yerine, satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten, "*Listenin ..... sırasındaki ..... adet makine ve teçhizat ..... tarih ve ..... sayılı fatura /gümrük beyannamesi ile satılmıştır/ithali yapılmıştır.*" şerh konularak imza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylanır. Listede şerh verilecek yer kalmaması durumunda satıcılar veya gümrük idarelerince listeye alonj ilave edilerek, alonj üzerine şerh verilir.

Bu şekilde şerh düşülen liste ile yatırım teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilir.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz. Satıcılar, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmamasına dikkat etmelidir.

Gümrük idareleri ve yurtiçindeki satıcılar, yukarıda belirtilen şartlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapamaz. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklanır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde asıl işleme bağlı olarak vergi hesaplanmaz.

5.3.FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA MAKİNE-TEÇHİZAT ALIMLARINDA UYGULAMA:

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile bu Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ uyarınca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi verilmediğinden, vergi dairelerine dilekçe ile başvuran ve adına teşvik belgesi düzenlenen yatırımcılara verilen belgede aşağıdaki hususa da yer verilir.

"Ayrıca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin finansal kiralama şirketlerinin teşvik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve teçhizat için teşvik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile 3065 sayılı KDV Kanununun (13/d) maddesi kapsamında istisna uygulanır."

Bu belgeye istinaden, finansal kiralama şirketi, yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak bu yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanunun(13/d) maddesindeki istisna kapsamında temin edebilir. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadığından genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Öte yandan finansal kiralama şirketi ile yatırımcı (kiracı) arasında yapılan sözleşmede belirtilen sürenin sonunda, makine ve teçhizatın yatırımcının (kiracının) mülkiyetine geçmemesi veya yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, finansal kiralama şirketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

5.4. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU:

Teşvik belgesi kapsamında KDV hesaplamadan mal tesliminde bulunan satıcılar tarafından her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlar (EK: 9B)'de yer alan bildirim formu, beyanname verme süresi içinde elektronik ortamda vergi dairesine verilir.

Teşvik belgesi veren İdare tarafından, aylık dönemler itibarıyla verdikleri teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarından makine ve teçhizat kapsamına girenlerin tutarları mükellef bazında liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Ayrıca teşvik belgesi veren İdare, teşvik belgesi veya eki listeleri kaybedenleri; adı soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve teşvik belgesi tarih ve sayısını da belirterek Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.

5.5. YATIRIMIN USULÜNE UYGUN OLARAK GERÇEKLEŞMEMESİ:

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesine göre, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Satıcıların KDV iade talepleri ise yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği Ekonomi Bakanlığı tarafından tespit edilerek, gerekli işlemler yapılmak üzere belge sahibinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde yer alan istisna kapsamında olmamasına rağmen, söz konusu madde gerekçe gösterilerek ve KDV istisnası uygulanarak yapılan satışlarda vergi ve cezaların satıcıdan aranacağı tabiidir.

5.6. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamına giren işlemler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kod numaralı "Teşvikli yatırım mallarının teslimi" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu mal bedellerinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu mallara ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında işlem yapanlar, bu Tebliğin (II/B-5.4.) bölümünde bahsedilen bildirimi yapmak suretiyle istisnayı tevsik etmelidir.

5.7. İADE:

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna bildirim formu
-Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği
- Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

5.7.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.7.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

6. LİMANLARA BAĞLANTI SAĞLAYAN DEMİRYOLU HATLARI İLE LİMAN VE HAVA MEYDANLARININ İNŞASI, YENİLENMESİ VE GENİŞLETİLMESİNE İLİŞKİN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (13/e)maddesinde, limanlara*** bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

6.1. KAPSAM:

Bu istisnanın uygulanmasında liman ve hava meydanının kapsamı ve sınırları, (II/B-2.1) bölümündeki açıklamalara göre belirlenir.

Tek safhada uygulanacak olan istisnadan, inşa, yenileme ve genişletme işlerini dışarıdan mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımı suretiyle kendi imkânları ile bizzat yapan ya da kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idareler faydalanabilir.

Mükellef veya idare, işi bizzat yapıyorsa bu işle ilgili mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımlarında KDV uygulanmaz. Malları teslim eden ve/veya inşaat taahhüt hizmetini verenlerin alışları ise KDV'ye tabidir.

Mükellef veya idare, işi yüklenicilere yaptırıyorsa, yüklenicilerin düzenleyecekleri faturalarda KDV hesaplanmaz. Ancak yüklenicilerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Söz konusu istisna limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi veya genişletilmesi işine yönelik olup; inşa, yenileme veya genişletme işini yapanın kiracı, işletme hakkı sahibi veya malik olup olmaması istisna uygulanmasını etkilemez. Dolayısıyla istisna uygulamasından, liman veya hava meydanlarındaki alanları/yerleri, işletici kuruluşlardan kiralayanların da yararlanabileceği tabiidir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için alınan mal ve inşaat taahhüt hizmetleri, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerine ilişkin olmalıdır.

Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlardan liman ve hava meydanının bütünleyici parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Ancak, yukarıda sayılan ve istisna kapsamında değerlendirilen işlemlerin ilişkin olduğu faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilir.

Yüklenicinin yaptığı işin bütünü içinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

6.2. İSTİSNA UYGULAMASI:

Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellef/genel bütçe kapsamındaki idare tarafından, bu iş için bir proje hazırlanır ve ilgili birime veya makama onaylatılır. Söz konusu proje kapsamında olup istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra bağlı olduğu/bulunduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunur. Genel bütçe kapsamındaki idare ise merkezinin veya liman veya hava meydanının bulunduğu yer vergi dairesine başvurmak suretiyle istisna belgesini (EK: 10) alır.

İstisnadan sadece KDV mükellefleri ile genel bütçeli idareler yararlanabileceğinden vergi daireleri tarafından KDV mükellefi veya genel bütçe kapsamında olmayan idare, kişi, kurum ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlenemez.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışların istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

6.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 309 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alan mükellef/idare, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

6.4. İADE:

Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

6.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

6.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

6.5. MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI:

İstisnadan yararlanmak isteyen mükellefler, vergi dairesinden alacakları belgeyi teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı/yüklenici mükellefe ibraz etmelidir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge ibraz edilen satıcı/yüklenici mükelleflerce, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise istisna kapsamında işlem yapmış gibi değerlendirilir.

7. ULUSAL GÜVENLİK AMAÇLI TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (13/f) maddesiyle, Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler, Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen savunma sanayii projelerine ilişkin olarak bu kurumlara ilgili projeler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda tespit edilmiştir.

7.1. KAPSAM:

Bu istisna;

- Millî Savunma Bakanlığı,

- Adalet Bakanlığı,

- İçişleri Bakanlığı,

- Savunma Sanayii Başkanlığı,

- Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı,

- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne

(bu kurum ve kuruluşlar sonraki bölümlerde "Ulusal Güvenlik Kuruluşları" olarak adlandırılacaktır.) aşağıda belirtilen mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanabilir.

Bu kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmayı taahhüt eden mükelleflere (yüklenicilere) kapsam ve niteliği ulusal güvenlik kuruluşları tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifalarında da istisna uygulanır.

İstisna kapsamına, ulusal güvenlik kuruluşlarına;

- Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturduğu sistemlerin teslimi,

- Bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi,

- Yukarıda belirtilen araç, silah ve sistemlerin ar-ge, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları,

girmektedir.

Bu çerçevede söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetleri de istisnadan yararlanır. Aynı şekilde, idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik harekâtla ilgili savunma gereksinmelerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilir.

Diğer taraftan, ulusal güvenlik kuruluşlarınca milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için kullanılan kent güvenlik ve plaka tanıma sistemleri dahil tarama, tanıma ve takip sistemleri, radar sistemleri ile istisna kapsamındaki araç, silah ve sistemlerine ilişkin araştırma-geliştirme ve test faaliyetlerine yönelik zorunlu olarak kullanılması gereken tesislerin teslimi de bu istisna kapsamında değerlendirilir.

Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarına ilişkin olmak kaydıyla sadece yukarıda belirtilen kapsamdaki teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye, bentte sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin imal, inşa, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar istisna kapsamında değerlendirilmez.

Öte yandan, Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen savunma sanayii projelerine ilişkin olarak bu kurumlara ilgili projeler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ile bu projeler kapsamındaki teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri bu kurumlarca onaylanan teslim ve hizmetler 25/12/2021 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamdaki istisna uygulaması Tebliğin (II/B-7.2.), istisnaya ilişkin bildirim zorunluluğu Tebliğin (II/B-7.3.), istisna işlemin beyanı Tebliğin (II/B-7.4.), bu kapsamdaki işlemlere ilişkin iade uygulaması Tebliğin (II/B-7.5.) ve sorumluluk uygulaması ise Tebliğin (II/B-7.6.) bölümlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yürütülür. Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen ve istisna hükmünün yürürlüğe girdiği 25/12/2021 tarihinden önce başlayan ve devam etmekte olan savunma sanayii projelerine ilişkin, 25/12/2021 tarihinden sonra yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığı tarafından savunma sanayii projesi olarak onaylanarak ihracına izin verilen uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze gibi araçların imalatını yapan yüklenici firmalara bu imalata ilişkin yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları da 3065 sayılı Kanunun 13/f maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

7.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

7.2.1. ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞLARINA DOĞRUDAN YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE:

Ulusal güvenlik kuruluşlarına istisna kapsamında doğrudan teslim ve hizmet ifasında bulunan yükleniciler tarafından, düzenleyecekleri faturada bu Tebliğin (II/B-7.1.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanarak işlem yapılır. Faturada istisna kapsamına girmeyen işlemler de bulunuyorsa, istisna olan işlemler ayrıca gösterilir.

İstisna kapsamında mal ve hizmet temin etmek isteyen ulusal güvenlik kuruluşlarınca, söz konusu mal ve hizmetlerin istisna kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüt bulunursa, Gelir İdaresi Başkanlığından görüş alınabilir. Bu mal ve hizmetleri alan ulusal güvenlik kuruluşları tarafından faturayı düzenleyen yükleniciye istisna kapsamında yapılan işlemin belgelenmesi amacıyla (EK: 11A)'da yer alan yetkili birim amirinin kaşe ve imzasının tatbik edileceği bir belge verilir. Bu yazıda mükellefin kimlik bilgileri ile faturanın tarih ve numarasına yer verilerek, fatura muhteviyatı mal ve hizmetlerin, 3065 sayılı Kanunun (13/f) maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğu belirtilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

İstisna kapsamına giren malların ulusal güvenlik kuruluşu tarafından 3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi kapsamında istisna olarak ithal edilmek istenmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine hitaben düzenlenir.

7.2.2. YÜKLENİCİ FİRMALARA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERDE:

Yüklenicilere yapılan, kapsam ve niteliği ilgili ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan mal teslimleri ile hizmet ifaları da istisna kapsamındadır. Yüklenicilere yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, aşağıdaki şekilde yürütülür.

Yüklenici firmaların (yurtdışında yerleşik olanlar dâhil), istisna kapsamındaki alımlarında ulusal güvenlik kuruluşu ile imzalanan sözleşme esas alınır.

Yükleniciler tarafından ulusal güvenlik kuruluşu ile imzaladıkları sözleşmeye dayanarak yapılacak teslim ve hizmetlerin üretiminde kullanacakları mal ve hizmetleri cinsi ve ölçü birimi (adet, ton, kg, m², vb.) itibarıyla bir listede toplanır ve ulusal güvenlik kuruluşunun onayına sunulur.

Ulusal güvenlik kuruluşu bu listeyi, nihai mal veya hizmetin üretimine yönelik olarak sarf edilecek mal ve hizmetlerden oluşup oluşmadığı bakımından inceleyerek ve üzerinde gerek duyduğu değişiklikleri yaparak örneği (EK: 11B)'de yer alan biçimde onaylar. Ulusal güvenlik kuruluşunca nihai mal veya hizmetin ve söz konusu listedeki mal ve hizmetlerin istisna kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüt bulunursa, Gelir İdaresi Başkanlığından görüş alınabilir. İstisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütülmesinde ortaya çıkan gelişmeler/ihtiyaçlar (sözleşme değişikliği, yeni mallara ihtiyaç duyulması vb. sebepler) çerçevesinde ve alıcı ulusal güvenlik kuruluşunun öngördüğü zaman dilimleri içinde değiştirilebilir. Değişiklik listeleri, önceki liste bilgilerini içerecek şekilde tanzim olunur.

Ulusal güvenlik kuruluşu tarafından ayrıca onayladığı listedeki mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olarak temin edilebilmesi için örneği (EK: 11C)'de yer alan, yetkili birim amirinin kaşe* ve imzasının tatbik edileceği belge düzenlenerek yüklenicilere verilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici mükellef tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Yüklenici kuruluş, mal ve hizmet alımları sırasında ulusal güvenlik kuruluşu tarafından kendisine verilen istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümü firma kaşesi tatbik edilen ve yetkilileri tarafından imzalanan) bir örneğini satıcı mükellefe ibraz eder. Satıcı, yüklenici firma adına düzenleyeceği faturaya söz konusu belgenin tarih ve sayısını da yazmak suretiyle teslim ve hizmet bedeline KDV uygulamaz.

Yüklenici kuruluşun onaylı listede yer alan malları ithal etmesi halinde ise istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün firma kaşesi tatbik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği gümrük idaresine verilerek söz konusu ithalatın KDV uygulanmadan gerçekleşmesi sağlanır.

Öte yandan, yüklenici kuruluşlar ithal ettikleri ve onaylı listede yer alan hizmetler için başkaca bir işleme gerek olmaksızın sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamaz.

Yüklenici firma tarafından teslim edilecek malın aynen satın alınmak veya ithal edilmek suretiyle ulusal güvenlik kuruluşuna tesliminde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için yükleniciye düzenlenen aynı faturada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarları toplamının 10.000 TL ve daha fazla olması gerekir. Bu sınır ithalat işlemleri bakımından geçerli değildir. Listede yer alsa dahi bu tutarın altındaki alımlar ile Tebliğin (II/B-10.) bölümünde belirtilen alt sınırın altında kalan ithalat işlemlerinde istisna uygulanmaz.

7.3. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU:

Yüklenicilerin, ulusal güvenlik kuruluşunun onayladığı listeyi (EK: 11B) onay tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin beyanname verme süresi içinde ve her halükarda bu liste kapsamında alım yapmadan önce elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına göndermeleri zorunludur.

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar, bu satışlara ait bilgileri ilgili dönemde, elektronik ortamda verilen KDV beyannamesi (e-beyanname) ekinde yer alan form (EK: 11D) ile Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettireceklerdir. İstisna kapsamındaki işlemlerini bu form ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmez.

7.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 310 kod numaralı “Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler” satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına istisnaya konu teslim ve hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" alanına bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" alanına “0” yazmalıdır.

Yüklenici firmalar, ulusal güvenlik kuruluşları tarafından kendilerine verilen belgenin bir örneği (EK: 11A) ile satış faturalarının fotokopilerini veya fatura muhteviyatı bilgileri içeren onaylı bir listeyi ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler.

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslim eden mükellefler ise Tebliğin (II/B-7.3.) bölümünde belirtilen bildirimi yaparak, istisna kapsamında yapılan işlemi tevsik edeceklerdir.

7.5. İADE:

Ulusal güvenlik kuruluşlarına bu bölüm kapsamında doğrudan yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Ulusal güvenlik kuruluşundan alınan belgenin onaylı örneği (EK: 11A)

Ulusal güvenlik kuruluşlarına teslimde bulunan yüklenici firmalara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde ise aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Ulusal güvenlik kuruluşunca yüklenici kuruluşa verilen istisna belgesi ve eki listenin onaylı örneği (EK: 11C, EK: 11B)
- Örneği Tebliğ ekinde yer alan “3065 sayılı KDV Kanununun (13/f) Maddesi Kapsamında Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste” (EK: 11D) KDV Beyannamesi ekinde verilmiş olmalıdır

7.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

7.5.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

7.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Yüklenici firmaların, ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan miktardan daha fazla mal veya hizmeti istisna kapsamında aldıkları ya da aldıkları mal veya hizmeti istisna kapsamı dışındaki bir işlemde kullandıkları tespit edildiği takdirde, alışta ödenmeyen KDV ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar yüklenicilerden aranır.

Ulusal güvenlik kuruluşlarının verdiği istisna belgesi ve onayladığı listede yer alan mal ve hizmetlerin istisna şartlarını taşımadığının tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan ulusal güvenlik kuruluşları sorumludur.

8. BAŞBAKANLIK MERKEZ TEŞKİLATINA YAPILACAK ARAÇ TESLİMLERİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (13/g) maddesiyle; 06/06/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

8.1. KAPSAM:

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçların, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminde KDV hesaplanmaz. Ancak, söz konusu araçların Başbakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlara teslimi, genel esaslar çerçevesinde vergilendirilir.

Diğer taraftan, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

8.2. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 319 kod numaralı "Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılan Araç Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

8.3. İADE:

Mükelleflerin 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçları, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

8.3.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

8.3.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

9. ÜRÜN SENETLERİNİN İHTİSAS/TİCARET BORSALARI ARACILIĞIYLA İLK TESLİMİ:

9.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (13/ğ) maddesi ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, lisanslı depoya konulan ürünlerin ihtisas/ticaret borsalarında, kendilerini temsil eden ürün senetleri aracılığıyla ilk teslimlerinde KDV hesaplanmaz.

Söz konusu düzenleme, tam istisna mahiyetinde olduğundan, KDV mükellefiyeti bulunan ürün sahipleri tarafından bu teslimle ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları mükelleflere talepleri doğrultusunda iade edilebilir.

9.2. İADE:

Lisanslı depoya koydukları ürünleri temsil eden ürün senetlerini ihtisas/ticaret borsalarında devretmek suretiyle bu ürünlerin ilk teslimini yapan KDV mükelleflerinin, istisna kapsamındaki bu işlemlerine yönelik iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Ürünü temsil eden ürün senedinin bir örneği ile bu işlemin "ilk teslim" olduğunu tevsik etmek üzere ihtisas/ticaret borsalarından alınacak yazı

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

9.2.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın ve vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

9.2.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

10. TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER İLE TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNİN TESLİM VE HİZMETLERİNDE İSTİSNA:

10.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun 13. maddesine, 15/04/2015 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 6639 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla (h) bendi eklenmiştir.

Bu hükme göre, 15/04/2015 tarihinden itibaren;

- Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler,

- Türkiye Kızılay Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri

istisna kapsamına alınmıştır.

Türkiye Kızılay Derneğine yapılan teslim ve hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin teslim ve hizmetlerine yönelik istisna uygulaması Kanun maddesinde sayılan işlemlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde genel hükümlere göre KDV uygulanır.

Türkiye Kızılay Derneğinin, söz konusu istisna hükmünde belirtilen faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları, idari bina, tesis ve teçhizatının temini, inşası, kurulması ve iletilmesine yönelik mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım, onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, elektrik, su, doğalgaz giderleri için de istisna uygulanmaz. Öte yandan, her türlü büro malzemesi ve kırtasiye alımları, istisna hükmünde belirtilen faaliyetler ile doğrudan ilgili olmayan yiyecek, giyecek, temizlik malzemeleri alımları ile hizmet teminleri istisna kapsamında yer almamaktadır.

Örnek 1: Kuzey Marmara Bölge Kan Merkezinin, kan hizmeti ile ilgili bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamındadır. Kuzey Marmara Bölge Kan Merkezinde alınan veya saklanan kan ile ilgili laboratuvar hizmeti, taşıma hizmeti, tıbbi atık toplama hizmeti gibi hizmet alımları da KDV'den istisnadır.

Ancak, Kan Hizmetleri Genel Müdürlüğünün taşınmaz, mobilya, demirbaş, araç ve benzeri alımları ile bunlara ilişkin tadil, bakım, onarım hizmetleri ve yakıt alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 2: Kan Hizmetleri Genel Müdürlüğünün mobil kan alım faaliyetlerinde kullanmak üzere satın alacağı mobil kan bağışı toplama otobüsü alımı, bu otobüsün içinin kan alma ve saklamaya uygun hale getirilmesine yönelik mal ve hizmet alımları KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Kan bağış merkezinin, kan bankacılığı hizmeti kapsamında kan bağışçısını bilgilendirme formu, kan bağışı ekiplerinde kullanılmak üzere broşür, afiş vb. malzemelerin basımı hizmeti alımı istisna kapsamındadır.

Örnek 4: Bölge afet yönetimi müdürlüğünün, afetlerde kullanılmak üzere mobil mutfak, afet konteyneri alımı ile bunların taşınması, kurulması hizmeti alımı istisna kapsamındadır.

10.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. Türkiye Kızılay Derneği, istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmete ilişkin liste ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine başvurur. Bu başvuru vergi dairesi tarafından değerlendirilerek mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanacağına ilişkin istisna belgesi (EK:22) Türkiye Kızılay Derneğine verilir ve mal ve hizmet listesi onaylanır. Türkiye Kızılay Derneğinin şubelerinin istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmetlere ilişkin başvuru, bu şubelerin muhtasar beyanname yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine yapılması halinde, istisna belgesi bu vergi dairelerince verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve onaylı liste Türkiye Kızılay Derneği tarafından satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması sağlanır. Satıcı firma bu istisna belgesi ve eki listeyi 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde, istisna belgesi ve eki onaylı liste ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek suretiyle istisnanın uygulanması sağlanır.

Türkiye Kızılay Derneğinin istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde ise KDV hesaplanmaz.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

10.3. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Türkiye Kızılay Derneğinin mal ve hizmet alımlarında istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, teslim ve/veya hizmetin istisna kapsamında olduğuna ilişkin istisna belgesi ve mal ve hizmet listesinin satıcıya ibraz edilmesi şarttır.

Satıcıların bu belge ve liste olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden satıcılar ile birlikte Türkiye Kızılay Derneği de müteselsilen sorumludur.

İşlemin, istisna için açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, Türkiye Kızılay Derneğinden aranır.

10.4. BEYAN:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 324 kod numaralı satırında beyan edilir.

Beyan edilen satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

10.5. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi.

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi.

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.

- Satış faturaları listesi.

- Vergi dairesinden alınacak istisna belgesi ve eki listenin örneği.

10.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

10.5.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11. GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRELER VE GÜBRE ÜRETİCİLERİNE BU ÜRÜNLERİN İÇERİĞİNDE BULUNAN HAMMADDELERİN TESLİMİ İLE YEM TESLİMLERİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendine göre, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dâhil) teslimi KDV'den istisnadır.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

11.1. GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRE TESLİMLERİ:

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin teslim ve ithali KDV'den istisnadır. Gübrelerin teslim ve ithalinin bu madde kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için teslim veya ithale konu gübrenin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından gübre olarak tescil edilmiş olması gerekir.

Bu istisna ile tarım sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi amaçlandığından, tarımsal amaç dışında kullanmak üzere satın alanlara yapılan gübre teslimleri istisna kapsamında değerlendirilmez.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin üreticisi ya da ithalatçısı olmayıp satışını yapanlar, sattıkları gübreye ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalatçılardan temin ederler. İthalatçıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreye ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

11.2. GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRELERİN İÇERİĞİNDE BULUNAN HAMMADDELERİN GÜBRE ÜRETİCİLERİNE TESLİMİ:

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticileri tarafından ithali KDV'den istisna olup, bu istisnadan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca gübre üretimi için verilen lisans belgesi sahibi gübre üreticileri yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş olan gübrelerin üretiminde ana hammadde olarak kullanılan doğalgazın gübre üreticilerine teslimi istisna kapsamındadır. Diğer taraftan gübrenin içeriğinde yer almayıp, gübre üretiminde farklı amaçlarla kullanılan doğalgazın (ısınma, enerji ve benzeri kullanımlar) istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini aşmamak kaydıyla üretmeyi planladıkları gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altışar aylık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek Tebliğ ekinde yer alan (EK:23A) liste ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından değerlendirilerek onaylanır.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerini elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde alımında veya ithalinde kullanacakları istisna belgesini almak için bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; üretici lisans belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından onaylı Tebliğ eki (EK: 23A) liste eklenir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı, üretim için gerekli lisans belgesi sahibi olup olmadığı, faal durumda olan bir üretim tesisinin olup olmadığı ve elektronik ortamda sisteme girilen hammadde listesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmış listenin uyumlu olup olmadığı kontrol edilir.

Koşulları sağlayan üreticilere, hammadde alımı veya ithalinde istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi (EK: 23B) verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve eki liste, üreticiler tarafından satıcılara ve gümrük idaresine ibraz edilerek istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belgeye dayanılarak gübre üretiminde kullanılacak hammaddelerin yurtiçinden alımı veya ithalinde KDV hesaplanmaz.

İstisna belgesi, ilgili olduğu altı aylık üretim dönemi ile bu altı aydan önceki iki aylık tedarik süreci için geçerlidir. Bu sürenin sona ermesi halinde, istisna belgesinin süresi de sona erer. Bu süreler dışında istisna belgesi eki listede yer alan hammaddelerin istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Örnek: Gübre üreticisi (A), Temmuz-Aralık 2016 üretim dönemi için hazırladığı hammadde listesini 20 Mart 2016 tarihinde Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunmuştur. Bakanlık listeyi inceleyerek ve gerekli düzeltmeleri yaparak 25 Mart 2016 tarihinde onaylamıştır. Üretici (A), 5 Nisan 2016 tarihinde hammadde listesini sistem üzerinden girerek istisna belgesi almak için vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesince listenin uygunluğu kontrol edilmiş ve gübre üreticisi (A)'ya 15 Nisan 2016 tarihinde istisna belgesi verilmiştir. İstisna belgesi, Temmuz-Aralık üretim döneminden önceki iki aylık tedarik sürecinin başlangıcı olan 1 Mayıs 2016 ile üretim döneminin sonu olan 31 Aralık 2016 tarihleri arasında geçerli olmak üzere verilecektir. Gübre üreticisi (A) bu istisna belgesine dayanarak istisna belgesinin geçerli olduğu tarihler arasında, istisna belgesi eki listede yer alan hammaddeleri KDV ödemeden temin edebilir.

İstisna belgesinin ekinde istisna kapsamında alınabilecek hammaddeye ilişkin bilgiler yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslimde bulunan satıcı, istisna belgesinin geçerli olduğu süreyi kontrol eder ve istisna belgesi ekinin hammaddeye ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, tutarı ve hammadde miktarını belirtmek suretiyle onaylar ve istisna belgesi ile eki listenin örneğini alır. Ayrıca teslime ilişkin bu bilgiler üretici ve satıcı tarafından sisteme girilir. İstisna belgesi ve eki liste satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan hammadde teslimine ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

Gübre üretiminde kullanılan hammaddelerin KDV ödenerek alınması halinde, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenilen KDV olarak iadesinin talep edilmesi mümkündür.

Üreticiler, istisna kapsamında almış oldukları hammaddeler ile üretmiş oldukları gübrelerin üretim, satış ve stok bilgilerini altı aylık dönemi takip eden ayın sonuna kadar vergi dairesine bir yazı ile bildirirler.

11.3. YEM TESLİMLERİ:

3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde sayılan ve hayvan yemi olarak kullanılan malların teslimi KDV'den istisnadır. Hayvanların beslenmesinde kullanılsa bile bu madde kapsamına girmeyen malların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu istisnanın uygulamasında fenni karma yem, birden fazla malın endüstriyel işlemlere tabi tutulması sonucunda hayvanların ağızdan beslenmesi için tam veya tamamlayıcı yem şeklinde kullanılabilen yemleri ifade etmektedir.

Soya fasulyesi, ayçiçeği tohumu, zeytin, şeker pancarı, pamuk tohumu ve meyvelerin özütleme işleminden arta kalan ve hayvan yemi olarak kullanılan posaları istisna kapsamında değerlendirilir.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları istisna kapsamında değildir.

11.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamındaki teslimlerin beyanı, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda;

- Yem teslimleri için 325,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübre teslimleri için 326,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimleri için ise 327

kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

11.5. İADE:

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Satış faturaları listesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerinde)

- Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin iade taleplerinde)

- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki liste (EK:23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde)

3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği yem ve gübreyi, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, yem ve gübre alımında ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, yem veya gübre satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

Aynı şekilde, istisna kapsamında temin ettiği hammaddeyi kullanarak ürettiği gübreyi yine istisna kapsamında teslim eden üreticilerin bu teslimlere ilişkin iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, gübrenin satış bedeli ile bu gübrenin üretiminde kullanılmak üzere istisna kapsamında satın alınan hammaddenin alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

11.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

11.5.2. NAKDEN İADE:

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile eki listenin (EK:23B) satıcılara ibraz edilmesi, satıcıların da istisna belgesi ekinde yer alan listeyi teslim ettikleri hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirtmek suretiyle doldurarak onaylamaları, istisna belgesi ve eki listenin örneğini almaları şarttır.

Bu şartları sağlamadan istisna kapsamında işlem yapan satıcılar, bu istisna sebebiyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim yapılan mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ile eki liste (EK:23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna belgesi ekinde yer alan listeyi doldurarak istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satışı gerçekleştiren mükellef tarafından teslimin yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyaı cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenen bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir

12. KONUT VEYA İŞ YERİ TESLİMLERİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasına 23/02/2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 01/04/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere,

“i) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye’ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.),”

bendi eklenmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

12.1. KAPSAM:

12.1.1. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN TAŞINMAZLAR:

3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına konut veya iş yeri olarak inşa edilen binalar girmektedir.

Konut veya iş yerinin bu istisna kapsamında teslime konu edilebilmesi için; konut veya iş yeri olarak inşa edilen binanın yapı ruhsatının bulunması ve alıcıların kullanımına hazır vaziyette fiilen teslim edilmesi şarttır. Kat irtifakı kurulabilen konut veya iş yerlerinde ayrıca kat irtifakının kurulmuş olması gerekir. Yapı ruhsatında konut, dükkan, ofis, büro, rezidans, apart daire, devre mülk ve benzeri olarak tanımlanan konut veya iş yerleri istisna kapsamında değerlendirilir.

İstisna uygulamasında, kat mülkiyeti kurulan konut veya iş yerlerinin tesliminde fiili teslimin tevsiki aranmaz.

12.1.2. KONUT VEYA İŞ YERİNİN İLK TESLİMİ:

3065 sayılı Kanunun 2. maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

İstisna, 01/04/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanır. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmez.

Örnek 1: (A) Yapı A.Ş. inşa ettiği toplam 10 adet bağımsız bölümden oluşan binayı toplu olarak (B) Emlak A.Ş.’ye satmıştır. (B) Emlak A.Ş.’de satın aldığı bu konut ve iş yerlerinin bir kısmını Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere satmıştır. Bu durumda (B) Emlak A.Ş. tarafından yapılan bu teslimler ilk teslim olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmez.

3065 sayılı Kanunun (2/5). maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Buna göre arsa payına karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 2: (B) Konut A.Ş. kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında (C) Emlak Ltd. Şti.’den aldığı arsa üzerinde inşa ettiği konutlardan bir kısmını sözleşme gereği (C) Emlak Ltd. Şti.’ye devretmiştir. (C) Emlak Ltd. Şti.’de bu konutları istisna kapsamında bulunan alıcıya satmıştır. Söz konusu satış işlemi, istisnanın diğer şartları sağlanmış olsa dahi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyeceğinden yapılan satış işleminde istisna uygulanmaz.

12.1.3. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

İstisna;

- Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına (resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç),

- Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlara

yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde uygulanır.

Bu istisnadan yararlanma şartlarını taşıyan alıcıların, istisna kapsamında birden fazla konut veya iş yeri alması mümkündür.

a) Türk Vatandaşları

29/05/2009 tarihli ve 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun (3/1-ç) maddesinde, Türk vatandaşının Türkiye Cumhuriyeti Devletine vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanır. Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanamazlar.

Bu istisnadan faydalanacak Türk vatandaşının,

- İstisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih itibariyle geçerli olan yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olması,

- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarihten en az altı ay önce almış olması,

- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ile istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih arasında en az altı ay yurt dışında bulunması

şartlarını birlikte sağlaması gerekmektedir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak alıcı Türk vatandaşının,

- Yukarıda yer verilen şartları sağlayan ikamet ettiği ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belge veya ilgili ülke resmi makamlarından alınmış çalışma izninin bulunduğunu,

- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarihten itibaren en az altı ay yurt dışında bulunduğunu,

- Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında olmadığını

gösteren ilgili ülkede bulunan Türk elçilik veya konsoloslukları tarafından verilen belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.

b) Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Kanunun "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4. maddesine göre, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

Aynı Kanunun 5. maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanunun 28. maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak,

- Uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini),

- Yabancı uyruklu gerçek kişinin Türkiye'de yerleşmiş olmadığına dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi

konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.

c) Tüzel Kişiler

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlar bu istisnadan faydalanabilir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak,

- Kuruluş ve faaliyetin devam ettiğine dair kurumun kanuni merkezinin bulunduğu ülke resmi makamlarından alınmış belgeyi,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmadığına ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmediğine dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.

12.2. BEDELİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİ:

12.2.1. BEDELİN TÜRKİYE'YE GETİRİLME ZAMANI:

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için, bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir.

İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılır.

Örnek: Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu Bay (A) ile (B) Yapı A.Ş., inşası tamamlanan 500.000 Dolar bedelindeki konutu, bedelin %50'si peşin, kalan tutarı 6 eşit taksitte ödenmek suretiyle satışı konusunda anlaşmıştır. Peşinat, faturanın düzenlenmesinden önce döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş ve satıcıya ödenmiştir. Kalan tutar ise fatura düzenlendikten sonra aylık taksitler halinde yurt dışından döviz olarak getirilecek ve satıcıya ödenecektir.

Faturanın düzenlenmesinden önce bedelin yarısı alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilip satıcıya ödendiğinden bu satış işleminde KDV hesaplanmaz.

12.2.2. BEDELİN TÜRKİYE'YE GETİRİLDİĞİNİN TEVSİKİ:

Yurt dışında bulunan dövizin, Türkiye'deki bir bankaya transfer edilmek suretiyle getirilmesi esastır. Dövizin Türkiye'deki bankaya transfer edilmesi durumunda, yapılan transfer işlemi banka dekontu ile tevsik edilir. Ödemenin, yurt dışındaki bankalar tarafından verilen kredi kartları ile yapılması mümkün olup, bu kredi kartları ile yapılan ödemelere ilişkin dövizin Türkiye'ye getirildiğinin yurt içindeki ilgili banka tarafından verilecek bir dekont veya yazı ile tevsik edilmesi gerekir.

Alıcılar dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından bankalar aracılığıyla satıcıların hesabına yapılan döviz transferleri;

- Döviz transferine ilişkin banka dekontunda alıcıya ve teslime konu konut veya iş yerine ilişkin bilgilere (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) yer verilmesi veya

- Dövizi transfer eden gerçek veya tüzel kişiler tarafından, transfere konu tutarın alıcı adına gönderildiğine dair satıcıya, alıcı ve teslime konu konut veya iş yerine ilişkin bilgileri (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) içeren bir muvafakatname verilmesi

kaydıyla istisna uygulamasında Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.

Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde gümrük idaresinden alınan belgeler kullanılır.

Diğer taraftan, dövizin Türkiye'ye fiziken getirilmesi veya alıcının Türkiye'de bulunan hesabına yurt dışından transfer edilmesi durumunda, söz konusu bedelin satıcıya banka aracılığıyla ödenmesi ve bu ödemenin banka dekontuyla tevsik edilmesi gerekmektedir. Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin satıcıya Türk Lirası olarak ödenmesi de mümkündür.

6824 sayılı Kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı 08/03/2017 tarihinden önce getirilen dövizler, bu istisna kapsamında Türkiye'ye getirilen döviz olarak değerlendirilmez. Ancak, belirli konut veya iş yeri almak amacıyla bu tarihten önce getirilen ve satıcıya ödenen dövizler, tevsik edilmek şartıyla istisna kapsamında teslime konu edilen konut veya işyerlerine ilişkin Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.

12.3. KONUT VEYA İŞ YERİNİN ÜÇ YIL İÇERİSİNDE ELDEN ÇIKARILMASI:

Konut veya iş yeri tesliminde istisna uygulanabilmesi için, tapuda işlem tesis edilmiş olması gerekir.

İstisna kapsamında satış yapanlar, konut veya iş yeri satışının 3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirirler. Bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulur.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine ödenir. Ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmez.

Üç yıllık süre dolduktan (üç yıllık süre olarak izleyen yılın aynı ay ve aynı günü dikkate alınır) sonra yapılacak devir işlemlerinde vergi ve tecil faizi aranmaz.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığı beyan edilen devirleri işlem bazında aylık dönemler itibariyle, en geç takip eden ayın 10. gününe kadar elektronik ortamda ve liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.

12.4. İSTİSNANIN USULÜNE UYGUN OLARAK GERÇEKLEŞMEMESİ:

3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesinde öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulur.

İstisna kapsamında teslime konu edilen konut veya iş yerine ilişkin bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmemesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, satıcı ile birlikte alıcıdan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte aranır.

12.5. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu kapsamda yapılan satışlar, konut veya iş yeri tesliminin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda; 328 kod numaralı "Konut veya İş Yeri Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu konut veya işyerlerinin bedelinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu konut veya işyerlerine ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

Satıcılar, her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlarını KDV beyannamesi ekinde yer alan form (EK: 24) ile bildirir.

12.6. İADE:

Konut veya iş yeri teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Satıcıların teslimden önce temin etmeleri gereken Tebliğin (II/B-12.1.3) bölümünde sayılan belgeler

- Dövizin tamamının Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden banka dekontları veya gümrük idaresinden alınan belgeler ile satıcıya ödendiğini tevsik eden banka dekontları

- Satışa ilişkin tapu kayıt örneği

12.6.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

12.6.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

13. ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNİN İNŞASINA İLİŞKİN İSTİSNA:

21/03/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13. maddesine eklenen (j) bendine göre, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları 01/04/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

13.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

13.1.1. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

Söz konusu istisnadan;

-12/04/2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre kurulan organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler,

-24/04/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi ana sözleşmesi hükümlerine göre kurulmuş küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri

faydalanır.

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin bu istisnadan faydalanabilmesi için küçük sanayi sitesi inşa edilecek arsanın tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması ve bu arsanın küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelerce verilecek ruhsat veya onay ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

13.1.2. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER:

İstisna kapsamına;

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme, kullanma ve atık su arıtma tesisi, doğalgaz, elektrik ve haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesislerine ilişkin altyapı işleri ile yolların yapımına ilişkin organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler,

- Küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler

girmektedir.

İdari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işlerine ilişkin organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yolların ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin yeniden inşasına yönelik mal ve hizmet alımları bu istisna kapsamına girmekle birlikte, bunların tamir, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek: Başkent Organize Sanayi Bölgesi, mevcut kapasiteyi artırmak amacıyla arıtma tesisinin yıkılarak yeniden inşa edilmesine, doğalgaz tesislerinin ise yıllık bakım ve onarımının yapılmasına karar vermiştir. Söz konusu arıtma tesisinin yeniden inşasına yönelik olarak Başkent Organize Sanayi Bölgesine yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup, doğalgaz tesislerinin yıllık bakımı ile onarımına ilişkin teslim ve hizmetler bu istisna kapsamına girmez.

13.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri, hazırlanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmetlere ilişkin bir liste hazırlarlar. Söz konusu proje ve bu proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra KDV yönünden bağlı olduğu/bulunduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunur. Vergi dairesi (EK:26)'da yer alan belgeyi düzenleyerek mükellefe verir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışların istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

Ayrıca, organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği 01/04/2018 tarihinden önce başlayan istisna kapsamındaki projelere ilişkin, 01/04/2018 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, bu kapsamda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesi alınması ve yukarıda yer verilen usul ve esaslar çerçevesinde hareket edilmesi gerekir.

13.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 330 kod numaralı "Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin Teslim ve Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

13.4. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

13.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

13.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

13.5. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

14. AR-GE, YENİLİK VE TASARIM FAALİYETLERİNDE KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN YENİ MAKİNA VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNDE İSTİSNA:

7103 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 39. madde ve 29/03/2018 tarihli ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, 3065 sayılı Kanunun 13. maddesine eklenen (m) bendine göre, 26/06/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/02/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 03/07/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri 01/05/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

14.1. KAPSAM:

14.1.1. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

İstisnadan;

- 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde,

- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde,

- 6550 sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlar yararlanır.

14.1.2. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN TESLİMLER:

İstisna, bu Tebliğin (II/B-14.1.1.) ayrımında sayılanların, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanmak üzere, yeni makina ve teçhizat alımlarında uygulanır.

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde bulunanlara istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizatın, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde kullanılması gerekir. Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

İstisna "yeni" makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslime konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Makina ve teçhizatın nitelik ve kapsamı, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makina ve teçhizat teslimlerinde istisna uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bu Tebliğin (II/B-5.1.) bölümündeki açıklamalara göre belirlenir.

14.2. İSTİSNANIN UYGULAMASI:

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen alıcılar, teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ve araştırma laboratuvarlarında faaliyette bulunduklarına ve satın alacakları makina ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunanlar tarafından istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilir.

İlgili vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi (EK:27) verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği alıcılar tarafından satıcılara verilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Söz konusu istisna belgesi kapsamında makina ve teçhizat satan mükellef, istisna belgesi ekinin ilgili bölümünü fatura tarihi, numarası, mal miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Teslim gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini elektronik ortamda sisteme girerler.

İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

Satıcı mükellefin iade talebi istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

14.3. MAKİNA VE TEÇHİZATIN ÜÇ YIL İÇİNDE BELİRLENEN FAALİYETLER DIŞINDA KULLANIMI VEYA ELDEN ÇIKARILMASI:

İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

14.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 331 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslimlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa “0” yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan makina ve teçhizat listesinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

14.5. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak istisna uygulanarak alınacak makina ve teçhizat listesinin örneği

14.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

14.5.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

14.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal tesliminde bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslimi yapan mükellefler ile birlikte teslim yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslimin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

15. GENEL VE ÖZEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE, İL ÖZEL İDARELERİNE, BELEDİYELERE VE KÖYLERE BAĞIŞLANAN TESİSLERİN İNŞASINA İLİŞKİN İSTİSNA:

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler 01/06/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

15.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

15.1.1. İSTİSNA KAPSAMINDA YER ALAN TESİSLER:

İstisnanın kapsamına, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanacak aşağıdaki tesislerin inşasına ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları girmektedir:

- Okul,

- Sağlık tesisi,

- Yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu,

- Çocuk yuvası,

- Yetiştirme yurdu,

- Huzurevi,

- Bakım ve rehabilitasyon merkezi,

- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler,

- Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler,

- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri,

- Gençlik ve izcilik kampları.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler dışındakilere bağışlanan tesisler ile genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmakla birlikte yukarıda sayılanlar arasında yer almayan tesislerin inşasına ilişkin yapılan teslim ve hizmetler için bu istisnadan yararlanılamaz.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilir.

Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden, Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "çocuk yuvası" ve "yetiştirme yurdu" ifadeleri, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının hizmet dönüşümü kapsamında bulunan çocuk evleri sitesi, çocuk destek merkezi ve çocuk evlerini de kapsar.

15.1.2. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

Söz konusu istisnadan; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere bu idare ve kuruluşlarla protokol imzalamak suretiyle Tebliğin (II/B-15.1.1.) bölümünde sayılan tesisleri inşa eden/ettiren gerçek ve tüzel kişiler (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu, kooperatif, dernek, vakıf ve benzerleri dahil), KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın faydalanır.

15.1.3. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER:

İstisna kapsamına; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışlanmak üzere Tebliğin (II/B-15.1.1.) bölümünde sayılan tesislerin inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler girmektedir. Söz konusu tesislerin tadil, bakım ve onarım işlemlerine yönelik teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

İstisnadan faydalanılabilmesi için ilgili idare ve kuruluşlarla bağış protokolü imzalanması şarttır. Mülkiyeti Türkiye Diyanet Vakfında bulunmakla birlikte, anılan Vakıf tarafından karşılıksız, süresiz ve geri dönüşsüz olarak Diyanet İşleri Başkanlığına tahsis edilen madde kapsamındaki ibadethane ve din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla bağışta bulunan söz konusu Vakfa yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

İstisna kapsamındaki tesisin inşaatı ile birlikte bağışlanması öngörülen makine, teçhizat ve tefrişatın bağışta bulunacaklara teslimi, söz konusu makine, teçhizat ve tefrişatın tesisin kullanım amacına uygun olması, mutat olması ve bağış protokolünde açıkça belirtilmiş olması kaydıyla istisna kapsamında değerlendirilir.

Söz konusu tesislerin belirli bir kısmının inşa edilmesine yönelik bağışta bulunulmasına dair protokol düzenlenmesi halinde, bağışta bulunan tarafından inşa edilmesi öngörülen kısımla ilgili yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamında değerlendirilir.

Örnek: Bay (A), Milli Eğitim Bakanlığı ile Trabzon/Çaykara'da 20 derslikli ortaokul binasının %50'sinin bağışlanmak üzere inşa edilmesine ilişkin bağış protokolü yapmıştır. Bay (A), söz konusu okul binasının %50'lik kısmının inşasına ilişkin (B) Taahhüt Ltd. Şti. ile sözleşme imzalamıştır. Buna göre (B) Taahhüt Ltd. Şti.nin okul binasının inşasına ilişkin Bay (A)'ya vereceği inşaat taahhüt işi KDV'den istisna olacaktır.

Bu tesislerin tamamının veya belirli bir kısmının inşasına yönelik ilgili idare ve kuruluşlara nakdi olarak yapılan bağışlar, ilgili idare ve kuruluş tarafından istisna kapsamındaki tesislerin inşasına ilişkin yapılacak mal ve hizmet alımlarında kullanılsa bile bu alımlar istisna kapsamında değerlendirilmez.

15.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

15.2.1. GENEL OLARAK:

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere inşa edilecek tesislere ilişkin ilgili idare ile bağışta bulunacaklar arasında bağış protokolü düzenlenir. Söz konusu protokolde, bağışlanmak üzere inşa edilecek tesisin maliyeti, teknik özellikleri (açık ve kapalı alan, derslik sayısı, yatak sayısı vb.), inşa edileceği alan gibi bilgilere yer verilir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışta bulunacaklar, bağışlayacakları tesise ilişkin uygulama projesini hazırlar ve inşaat ruhsatını alırlar. Bağışlanacak tesisin ilgili idare ve kuruluşa ait bir taşınmaz üzerinde inşa edilmesi halinde tesise ilişkin uygulama projesi ve inşaat ruhsatı ilgili idare ve kuruluş tarafından alınır. Bağışta bulunacaklar uygulama projesi ve inşaat ruhsatına uygun olarak hazırlayacakları istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesini ilgili idare ve kuruluşun onayına sunarlar. Üniversitelere yapılacak bağışlarda, uygulama imar planı, parselasyon planı veya vaziyet planı olmaması gibi nedenlerle inşaat ruhsatı alınamaması halinde, istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesinin onayında ruhsat yerine üniversitenin inşaatla ilgili sorumlu biriminin uygun görüşü aranır.

Bağışta bulunacaklar, ilgili idare ve kuruluş tarafından onaylanmış olan mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra ilgili idare veya kuruluşla imzalanmış bağış protokolü ve inşaat ruhsatının bir örneğiyle birlikte, KDV mükellefiyeti bulunuyorsa bağlı bulundukları vergi dairesi, KDV mükellefiyeti bulunmuyorsa bağış yapılan tesisin bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık, talebin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığını değerlendirir ve (EK:29)'da yer alan belgeyi düzenleyerek bağış yapacaklara verir ve bir örneğini protokol yapan kuruluşa gönderir. Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında bağış yapacaklar tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi, bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışların istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İlgili idare ve kuruluşlar, proje kapsamındaki tesislerin projeye uygun olarak yapıldığını, inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren altışar aylık dönemler itibarıyla istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesine/Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirirler. Bu bildirimin yapılmaması durumunda istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık ilgili idare ve kuruluştan bildirimi talep eder, bildirim gelene kadar istisna belgesi kapsamında işlem yapılmaması için gerekli önlemleri alır.

Ayrıca, projenin tamamlanarak tesisin idareye teslim edildiği ya da protokole göre inşa edilmesi öngörülen tesisin tamamlanmadığı, protokole uygun olarak yapılmadığı, ilgili idare ve kuruluşlar tarafından bağışta bulunmak üzere protokolü imzalayan ve istisnadan yararlananların vergi dairesine veya istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir.

Bağışta bulunanlar tarafından belli bir kısmı inşa edilen ancak protokolde öngörülen şekilde tamamlanamayan tesislere ilişkin istisnadan yararlanılabilmesi için ilgili idare ve kuruluşlar tarafından kabulü uygun görülen kısmının ayrıca istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesine/Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilmesi gerekmektedir.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Belgeyi veren Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol eder ve bağış yapılan ilgili idare ve kuruluşun yapacağı bildirime göre istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

Ayrıca, istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği 01/06/2018 tarihinden önce başlayan istisna kapsamındaki projelere ilişkin, 01/06/2018 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, bu kapsamda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesi alınması ve yukarıda yer verilen usul ve esaslar çerçevesinde hareket edilmesi gerekir.

15.2.2. KDV ÖDENEREK YAPILAN ALIMLARDA UYGULAMA:

İstisna kapsamındaki mal ve hizmetlerin KDV ödenerek satın alınması da mümkün olup bu şekilde yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödenen KDV, bağış yapacaklara iade edilir. Ancak bu durumda Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümüne göre KDV ödemeksizin mal ve hizmet almak suretiyle istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Öte yandan, bu kapsamda bağış yapacaklara KDV iadesi yapılabilmesi için Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümünde aranılan şartların bağış yapacaklar tarafından sağlanması ve istisna belgesi eki listenin (proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin liste) temin edilmesi gerekmekte olup, söz konusu bölümde istisnanın uygulanmasına dair yapılan açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir. İstisna belgesi eki liste, bağış yapacaklara bir yazı ekinde verilir ve bunlar için istisna belgesi (EK: 29) düzenlenmez.

Bağış yapacaklar, istisna belgesi eki listenin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümüne alış faturasının tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle projeye uygun olarak sisteme girerler.

Bağış yapacakların KDV mükellefiyeti bulunması halinde, bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ise iade konusu yapılabilir. Bağış yapacakların KDV mükellefiyeti bulunmaması halinde ise proje kapsamındaki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV, bağışlanan tesisin bulunduğu yer vergi dairesince iade edilir.

Proje kapsamındaki tesislerin projeye uygun olarak yapıldığına ilişkin Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümünde belirtilen bildirimlerin ilgili idare ve kuruluşlar tarafından yapılmaması durumunda istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık ilgili idare ve kuruluştan bildirimi talep eder, bildirim gelene kadar istisna kapsamında iade yapılmaz.

15.3. İSTİSNANIN BEYANI:

15.3.1. BAĞIŞ YAPACAKLARA İSTİSNA KAPSAMINDA SATIŞ YAPANLARIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 333 kod numaralı “Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna” satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, “Yüklenilen KDV” sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazmalıdır.

15.3.2. KDV ÖDEYEREK MAL VE HİZMET ALAN BAĞIŞÇILARIN BEYANI:

KDV ödeyerek proje kapsamında mal ve hizmet alan KDV mükellefleri tarafından bu tutarlar, KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun 444 kod numaralı “Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin Ödenen KDV” satırında beyan edilir.

KDV ödeyerek proje kapsamında mal ve hizmet alan ancak KDV mükellefiyeti bulunmayanların iade talebi, aylık dönemler itibarıyla bağışlanacak tesisin bulunduğu yer vergi dairesine standart iade talep dilekçesiyle yapılır.

15.4. İADE:

15.4.1. BAĞIŞ YAPACAKLARA İSTİSNA KAPSAMINDA SATIŞ YAPANLARA İADE:

Bağış yapacaklara istisna kapsamında satış yapanların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna belgesinin örneği ile proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

15.4.2. KDV ÖDEYEREK MAL VE HİZMET ALAN BAĞIŞÇILARA İADE:

KDV ödeyerek mal ve hizmet alan bağışçıların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan aranmaz.)
- Proje kapsamında yapılan harcamaya ait olduğu ilgili idare veya kuruluş tarafından onaylanan yüklenilen KDV listesi
- Proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

15.4.3. MAHSUBEN İADE:

Bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

15.4.4. NAKDEN İADE:

Bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

15.5. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen alıcıların istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini, mükellef olmayanların ise sadece imzaladıkları istisna belgesinin bir suretini, mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır.

- İstisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti,
- Bağış protokolüne göre idareye teslim edilmesi gereken tesisin tamamlanmadığının ya da protokole uygun olarak yapılmadığının ilgili idare ve kuruluş tarafından bildirilmesi (Protokolde öngörülen şekilde tamamlanamayan ancak belli bir kısmı inşa edilen tesislere ilişkin ilgili idare ve kuruluş tarafından kabulü uygun görülen kısımlar hariç)

durumlarında, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan veya KDV ödeyerek mal ve hizmet alan ve kendisine iade yapılan bağışçıdan aranır.

16. YABANCILARA VERİLEN SAĞLIK HİZMETLERİNDE İSTİSNA:

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (l) bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.) 01/06/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

16.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (13/l) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanabilmesi için bu hizmetleri veren gerçek veya tüzel kişilerin ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmaları zorunludur.

Buna göre, hastaneler (kamu, özel, üniversite), tıp merkezleri, polikliniklerin yanında Sağlık Bakanlığından izin almak suretiyle faaliyette bulunan; aile ve toplum sağlığı merkezleri, muayenehaneler, laboratuvarlar, müesseseler, ağız ve diş sağlığı hizmeti sunan özel sağlık kuruluşları, ambulans hizmetleri sunan kuruluşlar, diyaliz merkezleri, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezleri, genetik hastalıklar tanı merkezleri, hiperbarik oksijen tedavisi uygulanan özel sağlık kuruluşları, hemoglobinopati tanı merkezleri, madde bağımlılığı tedavi merkezleri, üremeye yardımcı tedavi merkezleri, terapötikaferez merkezleri, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kaplıcaların Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanır.

16.1.1. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN HİZMETLER:

İstisna kapsamına Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir. Söz konusu hizmetlerin münhasıran bu sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilmesi gerekmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

16.1.2. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

İstisnadan, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler yararlanabilir.

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Kanunun "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4. maddesine göre, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

193 sayılı Kanunun 5. maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanunun 28. maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

İstisna kapsamında hizmet sunan sağlık kurum ve kuruluşları, alıcının istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaport üzerinden Türkiye'ye son giriş tarihinin altı aydan fazla olmadığını kontrol etmek ve pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini) hizmet sunulmadan önce alıcıdan almak zorundadırlar.

16.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

İstisna uygulanabilmesi için, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportu (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartı) ibraz ederek, yabancı uyruklu olduklarını ve pasaport üzerinden altı aydan daha az süreli Türkiye'de bulunduklarını tevsik etmeleri gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, verilen hizmetin niteliği, hizmetin sunulduğu yer ve hizmet bedeli bilgilerine yer vererek KDV hesaplamazlar.

Yabancı ülke pasaportunun veya mavi kartın fotokopisi, hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, sigorta kuruluşları, yabancı sosyal güvenlik kurumları, yetkili acenteler veya Sosyal Güvenlik Kurumuna (ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

16.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yapılan hizmetler, hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 334 kod numaralı "Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

16.4. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun veya çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisi.

16.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

16.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

17. BASILI KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN TESLİMİNDE İSTİSNA:

7166 sayılı Kanunla değişik 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (n) bendine göre, 21/06/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi 22/02/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

17.1. KAPSAM:

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların (ikinci el olanlar dahil) yurt içindeki her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılan basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde istisna uygulanmaz.

Kanun maddesinde yer alan süreli yayın ifadesinden, belli aralıklarla yayımlanan gazete, dergi gibi basılmış eserler ile basılı haber ajansları yayınlarının anlaşılması gerekmektedir.

Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, hikaye ve romanlar (foto roman, çizgi roman dahil), yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru ve bilgi bankası kitapları, mevzuat seti kitapları, Uluslararası Standart Kitap Numarası (ISBN) bulunan boyama ve etkinlik kitapları da istisna kapsamındadır.

Kitap şeklinde olmayan yaprak testler, mevzuat setlerinin güncellenmesi amacıyla gönderilen föyler, ciltli takvim, kartela, ezber kartları, kataloglar, broşürler gibi yayınlar kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bunların teslimi istisna kapsamında değerlendirilmez.

Elektronik kitap (e-kitap) ile süreli yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap ve süreli yayın okuyucu, tablet ve benzerlerinin tesliminde istisna uygulanmaz.

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların teslimine ilişkin olup, bunların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabidir.

Program şeklindeki mevzuat bilgi bankası, soru bankası, online test ve benzerleri ile CD veya flash bellek gibi veri taşıyıcılarla satılan görüntülü eğitim setleri basılı kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bunların satışı istisna kapsamında değerlendirilmez.

17.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

3065 sayılı Kanunun (13/n) maddesinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. İstisna kapsamında teslim yapanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmez ve "3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır." ibaresine yer verilir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasında 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmayacağından, Tebliğin (II/B) bölümünün "İstisna Uygulamalarında Alt Sınır" başlıklı ayrımında yer alan açıklamalar bu istisna uygulamasında dikkate alınmaz.

Bu çerçevede teslim bedeline bakılmaksızın basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde ve ithalinde istisna uygulanır.

17.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yapılan teslimler, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 335 kod numaralı "Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslimin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

17.4. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasının (n) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği basılı kitap veya süreli yayınları, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, basılı kitap veya süreli yayın alımında ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, basılı kitap veya süreli yayınların satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

17.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

17.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

18. MİLLİ SAVUNMA VE İÇ GÜVENLİK İHTİYAÇLARINDA KULLANILMAK ÜZERE TAŞIT TESLİMİ:

7555 sayılı Kanunun 6. maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (o) bendine göre, 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "- Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtlar ile 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan taşıtların, münhasıran milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Millî Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığına teslimi KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

18.1. KAPSAM:

Bu istisna;

- Millî Savunma Bakanlığı,

- İçişleri Bakanlığı,

- Savunma Sanayii Başkanlığı,

- Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığının,

motorlu taşıt alımlarında uygulanır.

Bu kapsamda, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listenin;

- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtların,

- 87.04 G.T.İ.P. numarasında yer alan taşıtların,

- 87.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan taşıtların,

tesliminde KDV hesaplanmaz.

Ayrıca, söz konusu taşıtların yukarıda sayılan kuruluşlar tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

Yukarıda sayılan kuruluşlara, münhasıran milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarına ilişkin olmak kaydıyla sadece maddede belirlenen taşıtların teslimlerinde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer taşıt alımları ise bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

18.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

3065 sayılı Kanunun (13/o) maddesinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. Maddede sayılan kuruluşlar, istisna kapsamında temin edeceği taşıtlara ilişkin liste ile birlikte bulundukları yer Defterdarlığına başvurur. Bu başvuru Defterdarlık tarafından değerlendirilerek taşıt alımlarında istisna uygulanacağına ilişkin belge (EK:34) ilgili kuruluşa verilir ve taşıt listesi onaylanır. Bu belge ve eki liste gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz edilir. Söz konusu belge, satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna kapsamında yapılan taşıt teslimi ile ilgili olarak düzenlenen faturada KDV gösterilmez. Ayrıca, faturada istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak "3065 sayılı KDV Kanununun (13/o) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır." ibaresine yer verilir.

18.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yapılan taşıt teslimi, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 344 kod numaralı "Milli Savunma ve İç Güvenlik İhtiyaçlarında Kullanılmak Üzere Taşıt Teslimi" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslimin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslime ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

18.4. İADE:

Yukarıda sayılan kuruluşlara bu bölüm kapsamında yapılan taşıt teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- İstisna belgesinin örneği ile istisna kapsamında alınacak taşıt listesinin örneği

18.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

18.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

18.5. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Bu istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna belgesinin teslimi yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır. Satıcının bu belge olmadan istisna uygulaması halinde, istisna nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslimi yapan satıcı mükellef ile birlikte kendisine teslim yapılan ilgili kuruluş da müteselsilen sorumludur.

Kendisine istisna belgesi ibraz edilen satıcı mükellefçe, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan kuruluştan aranır.

19.İSTİSNA UYGULAMALARINDA ALT SINIR:

3065 sayılı Kanunun 13. maddesinin son fıkrası uyarınca, 213 sayılı Kanunun 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bakanlar Kurulunca bu yetki, 2004/8127 sayılı Kararname ile kullanılarak, 3065 sayılı Kanunun 13. maddesinde sayılan istisnaların uygulanmasında alt limit, KDV hariç 100 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca, 13. maddede sayılan istisnalar kapsamına giren işlemler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 TL'nin altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmaz ve genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanır.

KDV hariç işlem bedelinin 100 TL ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılır.

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutat olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da KDV hariç 100 TL'yi geçmesi durumunda istisna uygulanabilir.

Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının KDV hariç 100 TL ve daha fazla olması halinde de istisna kapsamında işlem yapılır.

Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla faturada ayrı ayrı gösterilir, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının KDV hariç 100 TL ve daha fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden KDV hesaplanır.

C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI:

1. TRANSİT VE TÜRKİYE İLE YABANCI ÜLKELER ARASINDA YAPILAN TAŞIMACILIK İŞLERİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (14/1). maddesi ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

Kanunun (14/2) maddesi uyarınca söz konusu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, bir diğer ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (14/1). maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,

- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

taşıma işleri girmektedir.

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir.

Örnek: İthalatçı (A) firması, ithal edeceği malların Arjantin'den Konya'daki deposuna taşınması için Türkiye'de mukim (B) firması ile anlaşmıştır.(B) firması malların Arjantin – Mersin limanı deniz yolu ile taşımasını kendisi yapmakta, Mersin-Konya kara taşımasını ise (C) firmasına yaptırmaktadır.

(B) firmasının, (A) firmasına Arjantin–Konya taşımasının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacak, (C) firmasının Mersin–Konya taşıması için (B) firmasına düzenleyeceği faturada ise KDV hesaplanacaktır. (B) firması bu taşıma nedeniyle yüklendiği KDV'yi iade hesaplarına dahil edebilecektir.

Mükelleflerin istisnadan yararlanabilmesi için taşımacılık faaliyetini yaptıkları dönemde uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesine ilişkin ilgili mevzuat gereğince kendileri adına düzenlenmiş geçerli bir yetki belgesine sahip olmaları zorunludur. Taşımacılık faaliyetinde kullanılan taşıtların tek bir yetki belgesi eki taşıt belgesine kayıtlı olması gerektiğinden bu faaliyetin yetki belgesi eki taşıt belgesine kayıtlı özmal veya kiralık araçlarla yapılması mümkündür.

Uluslararası taşımacılık işinin Ro-Ro gemileri vasıtasıyla ve dorse (römork) kullanılarak yurtiçi ve yurtdışında farklı çekicilerle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14. maddesi gereğince KDV'den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.

KDV'den istisna edilen uluslararası taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonlar da taşımacılık işi içinde mütalaa edilir ve istisnadan yararlanır.

Bilet satış komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, komisyon faturasında *"Uluslararası taşımaya ait bilet satışına ilişkin komisyon olduğundan 3065 sayılı KDV Kanununun 14. maddesi gereğince KDV hesaplanmamıştır."* açıklamasına yer verilir ve faturadaki bedel üzerinden KDV hesaplanmaz. Komisyonun, acenteler tarafından bilet veya fatura üzerinde ayrıca gösterilerek doğrudan yolcudan tahsil edildiği durumda ise bilet, fiş veya fatura üzerinde ayrıca gösterilen komisyon tutarı üzerinden KDV hesaplanmaz.

1.2. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamındaki taşımacılık işleri, hizmetin tamamlandığı döneme (yurt dışına yapılan veya transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıkıldığı döneme) ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 311 kod numaralı "Uluslararası taşımacılık" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmet bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmet dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

1.3. İADE:

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince alınan yetki belgesi ve eki taşıt belgesi

- Taşımacılık işinin mahiyetine göre aşağıda sayılan belgelerden biri;

a) Kara Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / TIR Karnesi / Form 302 Belgesi / Kara Manifestosu / Yük Senedi (CMR) / Geçiş Belgesi (Dozvola) /Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

TIR karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş veya çıkışlarda bu kapı Gümrüklerine bırakılan nüshasının dip koçanının noterden tasdikli birer fotokopisinin ibrazı da mümkündür. Ayrıca, uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde; 85/9449sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TIR karnelerini vermeye ve lüzumu halinde bunları büyük şehirlerdeki ticaret odaları kanalı ile tevzi edebilmeye yetkili kılınan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirdiği ticaret ve/veya sanayi odalarınca tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilir.

İstisna kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopileri tevsik işlemi için yeterli sayılır ve tüm dipkoçan fotokopileri tek sayfa olarak istenmez.

b) Deniz ve Havayolu Taşımacılığında; Deniz veya Hava Manifestosu / Deniz veya Hava Konşimentosu / Transit Beyannamesi / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

c) Demiryolu Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Anlaşması kapsamında demiryolu ile yapılan eşya taşımasında kullanılan belge(CIV Belgesi) / Topluluk transit rejiminin uygulanabildiği yerlerde, bu rejim altındaki demiryolu ile yapılan taşıma işlemlerinde beyanname yerine kullanılan belge(CIM Belgesi) / Remiz Bülteni / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

ç) Yukarıda sayılan taşımacılığın tevsikine ilişkin belgeler haricinde, Gümrük Yönetmeliği'nin 61 ve 118. maddeleri kapsamındaki diğer belgelerin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örneklerinin ibrazı da mümkündür.

Yukarıda sayılan belgeler, yapılan taşıma işinin uluslararası taşımacılık işi kapsamında olduğunu ispat etmesi ve gümrük giriş çıkış tarihiyle ilişkilendirilmesi kaydıyla iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir.

Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenilir.

d) Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste ile bunlardan temin edilen taşımacılığı tevsik eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren liste kabul edilir.

1.3.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.3.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. İHRAÇ MALI TAŞIYAN ARAÇLARA MOTORİN TESLİMLERİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (14/3) maddesiyle; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV'den istisna edilmiş, istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. KAPSAM:

İstisna, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanır.

İstisna kapsamına, yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C-5.2.Tanımlar) başlıklı bölümünde, söz konusu istisnadan yararlanacak araçların alabilecekleri akaryakıt miktarlarını belirleyen standart yakıt deposunun, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167. maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendindeki hüküm kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depolarını ifade ettiği belirtilmiştir.

İstisna; Bakanlar Kurulu Kararlarıyla belirlenmiş olan sınır kapılarında, ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak olan eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yapılacak motorin teslimi, gümrük vergisi istisnası uygulanan standart yakıt deposu miktarı ile sınırlı olarak uygulandığından, bu araçlara 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen standart yakıt deposu miktarının üzerinde yapılacak olan akaryakıt teslimlerinde istisna uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen miktar ve uygulamalarla ilgili olarak 4458 sayılı Kanun ve 4760 sayılı Kanun uygulamaları hakkında yapılacak düzenlemeler, söz konusu KDV istisnası uygulaması için de geçerlidir.

2.2. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamındaki teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 315 kod numaralı "İhraç konusu eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve yarı römorklara yapılan motorin teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

2.3. İADE:

İhraç malı taşıyan araçlara yapılan motorin teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturaları listesi

- Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ekindeki "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu" nun bir örneği

2.3.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.3.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Ç. DİPLOMATİK İSTİSNALAR:

3065 sayılı Kanunun (15/1). maddesi ile karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1. DİPLOMATİK TEMSİLCİLİK VE KONSOLOSLUKLARA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

1.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (15/1-a) maddesine göre, karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

Bu hüküm uyarınca diplomatik temsilcilikler ve konsolosluklara yönelik istisna uygulaması karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yürütülmekte, istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına giren mal ve hizmetler Maliye Bakanlığı ile Dışişleri Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmektedir.

Temsilcilikler ve konsolosluklara, Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilir. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri Dışişleri Bakanlığınca belirlenir ve bu miktar istisna belgesinde belirtilir.

Bu belge diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi alımları için geçerlidir. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgeleri incelenerek, satın alınmak istenilen mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz.

Diplomatik temsilcilik veya konsolosluk adına düzenlenecek faturada, temsilcilik adı ve adresi ile istisna belgesinin tarih ve numarasına ve ayrıca temsilcilik adına alım yapanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

Söz konusu belgede temsilcilik adına alım yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz.

Yukarıdaki açıklamalar takrir yönteminin uygulandığı teslimler için geçerli değildir.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri KDV'den istisna olan malların ithali de vergiden istisnadır. Diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi kullanımı için iktisap edeceği malların Dışişleri Bakanlığınca verilecek belgede açıkça belirtilmesi şartıyla yurt içinden satın alınması veya doğrudan elçilik tarafından ithali KDV'den istisnadır. İstisna belgesinin sadece ithal edilecek mal için verilmiş olması halinde ise yurt içinden satın alınması sırasında istisna uygulanmayacaktır.

1.2. İSTİSNANIN BEYANI:

Diplomatik istisna kapsamındaki işlemler, işlemin tamamlandığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 312 kod numaralı "Diplomatik organ ve misyonlara yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu işlem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemin bünyesine giren KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

1.3. İADE:

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin örneği

-Takrir yöntemi kapsamındaki işlemlerde Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği.

1.3.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.3.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

2. ULUSLARARASI KURULUŞLARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

2.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun (15/1-b) maddesine göre, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

İstisnadan, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar yararlanır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Bu kapsamdaki kuruluşlara resmi ihtiyaçlarında kullanacakları mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olarak temin edilmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren KDV/ÖİV Diplomatik İstisna Belgesi verilir.

Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgeleri incelenerek, satın alınmak istenen mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz.

Uluslararası kuruluşlar adına düzenlenmesi gereken faturada, kuruluşun adı, adresi, istisna belgesinin tarih ve numarası ve uluslararası kuruluş adına alım yapanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

Söz konusu belgede uluslararası kuruluş adına alım yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz. Ayrıca, istisnadan yararlanmak isteyen kuruluşların uluslararası bir temsilcisi niteliğinde olmayıp sadece söz konusu kuruluşların bir üyesi niteliğinde olmaları durumunda da istisna uygulanmaz.

Takrir yöntemi uygulanan teslimler için yukarıdaki açıklamalar geçerli değildir.

2.2. KUZEY ATLANTİK ANTLAŞMASI TEŞKİLATI MÜŞTEREK ENFRASTRÜKTÜR PROGRAMLARI GEREĞİNCE TÜRKİYE'DE YAPILACAK İNŞA VE TESİS İŞLEMLERİNE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI:

20/12/1985 tarihli ve 85/10191 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programları gereğince Türkiye'de yapılacak tesislerin etüt, proje ve inşasına ilişkin olarak Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatına veya onun namına yetkili makamlara yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Uluslararası anlaşma hükümleriyle kendilerine istisna veya muafiyet tanınan kuruluşların, ilgili uluslararası anlaşmaya atıfta bulunarak satın alacakları mal ve hizmetlere KDV uygulanmamasını bir yazı ile talep etmeleri ve bu yazıya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan kuruluşların faturalarında KDV'yi ayrıca göstermemeleri gerekmektedir.

Buna göre, Kuzey Atlantik Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı gereğince Türkiye'de yapılacak tesislerin etüt, proje ve inşasına ilişkin olarak Kuzey Atlantik Teşkilatı veya onun namına 26/07/1971 tarihli ve 7/2864 sayılı Kararnamede belirtilen yetkili makamlara, satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında, bu makamlar tarafından resmi ihtiyaçlarında kullanılacağı yazılı olarak belirtilen mal ve hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

2.3. TÜRKİYE İLE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ ARASINDA VERGİ MUAFİYETLERİ ANLAŞMASI GEREĞİNCE, ORTAK SAVUNMA AMACIYLA YAPILAN MAL VE HİZMET ALIMLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI:

30/06/1954 tarihli ve 6426 sayılı Kanunla onaylanan 23/06/1954 tarihli Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşmasının 8. maddesi ile ekinin 16. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümetlerinin, Anlaşmada belirtilen ve Anlaşmanın amacına uygun düşen Türk vergi, resim ve harçları ile daha sonra ihdas edilecek benzer mahiyetteki vergi, resim ve harçların, ortak savunma harcamalarına yansıtılmaması için münasip bir muafiyet sağlanması hususunda usul belirlemeleri öngörülmüş, bu hükümlere dayanılarak 22/04/1992 tarihli ve 92/2958 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile anlaşma kapsamına KDV de dahil edilmiştir.

Buna göre, ortak savunma amacıyla Amerika Birleşik Devletlerine veya onun namına hareket eden yetkili makamlara satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında, sözü edilen anlaşma kapsamındaki ihtiyaçlarda kullanılacağı yetkili makamlar tarafından yazılı olarak belirtilen mal ve hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

ABD veya onun namına hareket eden yetkili makamlarca ortak savunma amacıyla kullanılmak üzere satın alınacak mal ve hizmetlerin satıcılarına verilmek üzere, Tebliğ ekinde örneği yer alan belge (EK: 12) kullanılır.

Öte yandan, aynı Anlaşma'nın 6. maddesinde "İşbu Anlaşma hükümleri, fertler tarafından yapılan masraflara tesir etmeyeceği gibi, işbu Anlaşma çerçevesine girmekle beraber mübayaa ve ihaleye salahiyetli bir memur veya Amerika Birleşik Devletleri tarafından veya onun namına mukavele akdine usulüne uygun olarak yetkili kılınmış diğer bir şahıs tarafından akdedilmiş bir mukaveleye dayanmayan küçük masraflara da tatbik olunmayacaktır." hükmü yer aldığından, ABD'nin resmi kurumlarına söz konusu işleme ilişkin yapılacak mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili olarak şahıslara yönelik harcamaların KDV den istisna tutulması mümkün değildir.

2.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, işlemin tamamlandığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 313 kod numaralı "Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu işlem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

2.5. İADE:

Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi veya uluslararası kuruluşların resmi talep yazısı veya yetkili kuruluş İstisna Belgesi örneği

- Takrir yöntemi kapsamındaki teslimlerde Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği.

2.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.5.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. YABANCI DEVLETLERİN DİPLOMATİK TEMSİLCİLİK VE KONSOLOSLUK MENSUPLARI İLE ULUSLARARASI KURULUŞ MENSUPLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

3.1. KAPSAM:

İstisna kapsamına;

- Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon şeflerine, diplomasi memurlarına, konsolosluklarda görevli misyon şeflerine ve meslekten konsolosluk memurlarına,

- Karşılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personeline,

- Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşların söz konusu anlaşmada personeline yönelik istisna hükmü olması kaydıyla bunların mensuplarına,

yapılan ve bedeli KDV dahil en az 50 TL olan (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) teslim ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı aranmaz.

Devletlerarası konsolosluk ilişkilerini düzenleyen 24/04/1963 tarihli Viyana Sözleşmesi ile konsolosluk kavramı meslekten konsolosluk ve fahri konsolosluk olarak ikiye ayrılmış ve "Fahri Konsolosluk ve Memurları"na ilişkin III. Bölümde, bu sıfatı haiz kişi ya da kurumların yararlanabileceği diplomatik haklar muvazzaf konsolosluk ve memurlarının yararlanabileceği haklardan ayrılarak sınırlanmıştır. Bu nedenle, fahri konsoloslara yapılan teslim ve hizmetler diplomatik istisna kapsamında değerlendirilmez.

Dışişleri Bakanlığı, karşılıklılık ilkesini gözeterek, her ülke itibarıyla geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst sınırı ile Türkiye Cumhuriyeti misyon mensuplarına kişisel mal ve hizmet alımlarında 50 TL'den yüksek alt limit uygulayan ülke temsilcilik mensupları için alt sınırı tespit ederek bu miktarı ilgili temsilciliğe bildirir.

Dışişleri Bakanlığınca, bu tespit uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine haiz mensupları için de yapılır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kuruluş ve kişi bazında Gelir İdaresi Başkanlığına da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Diplomatik statüyü haiz mensuplar kapsamına diplomatların eş ve çocukları da dahil olduğundan, bu kişilere yapılan teslim ve hizmetlerde de istisnadan yararlanılabilir.

3.2. İSTİSNA UYGULAMASI:

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecek olup, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensupları, KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın alır. Fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satışlar için fatura düzenlenmesi zorunludur.

Bu çerçevede, diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarına satış yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri faturalarda yabancı misyona tabi kişinin adı-soyadını, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen yabancı misyon personel kimlik kartının numarasını veya yabancılara mahsus kimlik numarasını yazmalıdır. Bu bilgilerin yer almadığı faturalara dayanılarak iade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde yabancı misyon personel kimlik kartının numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası aranılmaz.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların resmi alımlarında KDV istisna uygulaması için Tebliğin (II/Ç-1) ve (II/Ç-2) bölümlerindeki düzenlemeler geçerli olduğundan, söz konusu misyonların resmi mal ve hizmet alımlarında istisnadan yararlanmaları amacıyla Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen "KDV ve Özel İletişim Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi" ile işlem tesis edilir.

Ayrıca, mensupların akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında takrir yöntemi uygulanır.

3.3. İADE:

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedeli KDV dahil en az 50 TL (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) olan mal ve hizmetlere ait alış sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde bulundukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla gerçekleşen harcamalarına ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilciliğin belirleyeceği süre içinde bu temsilciliğe verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmese dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenir.

Sağlık harcamaları ve uçak bilet bedellerine ilişkin faturaların, iade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının eşleri adına düzenlenmesi halinde de iade taleplerinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, misyon mensuplarının eşleri adına düzenlenen faturalar, karşılıklılık sağlanan teslim ve hizmet alımları itibarıyla, herhangi bir sınırlama olmaksızın, iade işlemlerine konu edilebilir.

Bu bölümdeki usul ve esaslara uymadığı tespit edilen mükellefler için 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli cezai işlem yapılır.

İade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının, ödeme kaydedici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunması mümkün değildir.

İlgililer tarafından harcamalara ilişkin bildirim formları doldurulurken, birden fazla sayfadan oluşan faturaların birinci sayfadaki numarası tam olarak yazılır, diğer sayfalara ait numaraların son üç hanesinin arasına "-" işareti konularak kaydedilebilir.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, mensuplarından aldıkları bu formları, aynı ayın sonuna kadar resmi bir yazı ekinde, bulundukları yer Vergi Dairesi Başkanlığının (Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlığın) yetkilendirdiği vergi dairesine intikal ettirirler. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, bildirim formlarının vergi dairelerine zamanında verilebilmesine yönelik gerekli tedbirleri alırlar.

Formların, vergi dairesine öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, değerlendirme ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır.

İçinde bulunulan yılın üç aylık bir döneminde mal ve hizmet alımlarına ait KDV'nin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar verilen formlara dahil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dahil edilmesi mümkündür.

Misyon mensubunun yıl içinde göreve başlaması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır.

> **Örnek:**(A) ülkesinin Ankara'daki Büyükelçiliğinde 2012 yılının Eylül ayında göreve başlayan ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yıllık KDV dahil 24.000 Euro karşılığı TL tutarında KDV istisnasından yararlanabilecek bir diplomatın istisnadan faydalanacak harcama limiti (24.000 / 12 x 4) = 8.000 Euro karşılığı TL olacaktır.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılacak olanlar, iade formlarını, ayrıldığı tarih itibarıyla bu bölümde belirtilen dönem ve sürelere bağlı olmaksızın vergi dairesine verebilir, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirip, sonuçlandırır.

Vergi dairesi, formu veren misyon için Dışişleri Bakanlığının karşılıklılık ilkesine göre belirlediği yıllık harcama sınırı çerçevesinde gerçekleşen mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV'ye ilişkin fatura ve benzeri belgeleri, Tebliğin bu bölümü ve yukarıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirir. Vergi dairesi iade işlemlerini, formların intikal ettiği tarihten itibaren en geç 30 gün içinde sonuçlandırır ve iade tutarını ilgili kişinin banka hesabına aktarır.

İade yapmaya yetkili vergi daireleri, elektronik ortamda kendilerine gelen bilgi ve formlarla kağıt ortamında alınan form ve diğer belgeleri karşılaştırmak suretiyle gerekli kontrolleri yaparlar. İade yapmaya yetkili vergi dairelerince, hak sahiplerinden, yabancı misyon personel kimlik kartı numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası dışında ayrıca vergi kimlik numarası istenmez.

İadeye esas olmak üzere vergi dairelerine ibraz edilecek elektrik, su, haberleşme, uçak bileti, eğitim vb. harcamalara ait fatura asıllarını ülkelerine de vermek/göndermek zorunda olan diplomatik misyon mensupları, söz konusu belgelerin aslı ile birlikte fotokopilerini de ibraz edebilirler. Bu durumda ilgili vergi dairesince, belgeler üzerinde gerekli kontrol yapıldıktan ve fotokopi nüshasının aslına uygunluğu yazıldıktan sonra asıl belgeler ilgililere geri verilir.

Harcama belgelerini ülkelerine gönderme zorunluluğu bulunanların iade dönemi öncesi ülkelerine göndermek üzere belge asıllarının elçilik yetkilileri tarafından "Aslı gibidir" şeklinde onaylanması ve mal/hizmet satın alınan firma/şahısların "Aslı gibidir" şeklinde onayladıkları belge örneklerinin ibraz edilmesi halinde de bu belgelerin KDV iadelerine dahil edilmesi mümkündür.

Bildirime ekli fatura ve benzeri belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu vergi inceleme raporu ile tespit edilmişse, bu belgelerde gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilmez.

İadenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda vergi inceleme raporu bulunanlardan alım yapılmışsa, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmez. Söz konusu belgelerin gerçek olup olmadığı üç ay içinde vergi dairesince tespit edilir ve olumlu sonuçlanması halinde iade yerine getirilir.

Yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesince bu durum ivedi olarak gerekçeli bir yazı ile talep sahibine ve Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

D. İTHALAT İSTİSNASI:

3065 sayılı Kanunun (1/2). maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'nin konusuna girdiği, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılmasının veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesinin, özellik taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 16. maddesiyle, ithal yolu ile gelen mal ve hizmetlerden bir kısmı KDV'den istisna edilmiştir.

1. YURTİÇİ TESLİMLERİ KDV'DEN İSTİSNA OLAN MAL VE HİZMETLER:

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin, ithalat istisnasından yararlanacağı hükmü getirilmiş ve aynı mahiyetteki işlemlerin yurt içinde yapılması veya yurtdışından ithal edilmesi hallerinde farklı vergi uygulamalarının önüne geçilmiştir.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Külçe altın, döviz, para, damga pulu ithal edilmesi halinde, bunların yurtiçi teslimleri Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden istisna olduğu için, ithalatı da KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Kanunun (17/4-s) maddesine göre, engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den istisna olduğundan, bunların ithali de KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Kanunun (17/1). maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılacak her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları, Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamında KDV'den istisna olduğundan, söz konusu teslim veya hizmetlerin yurtdışından temin edilmesi durumunda da bu teslim ve hizmetler Kanunun (16/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulacaktır.

2. GÜMRÜK KANUNUNA GÖRE GÜMRÜK VERGİSİNDEN MUAF VEYA MÜSTESNA OLAN EŞYA:

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesinde Gümrük Kanununun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanununun atıfta bulunulan bu maddelerinde, gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilecek ve esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan bazı mallar sayılmaktadır.

Bu madde hükmüne göre aşağıda sayılan malların ithalinde KDV uygulanmaz:

- Gümrük Kanununun [birinci fıkrasının (3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendi hariç olmak üzere] 167. maddesinde yazılı mallar

- Geçici ithalat yoluyla getirilen mallar

- Hariçte işleme rejimi kapsamındaki mallar

- Geri gelen eşya kapsamındaki mallar

2.1. GÜMRÜK KANUNUNUN 167. MADDESİ KAPSAMINDA YER ALAN MALLAR:

Gümrük Kanununun 167. maddesinde genel olarak gümrük vergisinden istisna edilen eşyalar açıklanmıştır. Ancak maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendinde kayıtlı eşyaların ithali, 3065 sayılı Kanuna göre ithalat istisnasının dışında bırakılmıştır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bir malın ithalinin KDV'den müstesna olabilmesi için, dahildeki teslimlerinin vergiden müstesna olması veya Kanunun (16/1-b) maddesinde sayılan Gümrük Kanununun ilgili maddeleri kapsamına girmesi şarttır. Bu şartları taşımayan ancak çeşitli mevzuat hükümlerine göre, gümrük vergisine tabi tutulmayan malların ithalinde ise KDV'nin uygulanacağı tabiidir.

Gerçek kişiler tarafından, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan malların, Gümrük Kanununun 167. maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a numaralı bentleri kapsamında ithali de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi uyarınca KDV'ye tabi değildir.

2.2. GEÇİCİ İTHALAT YOLUYLA GETİRİLEN MALLAR:

Geçici ithalat rejimi, Gümrük Kanununun 128. maddesinde, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmış olup, bu rejim ile ilgili açıklamalara, Gümrük Kanununun 128 ila134. maddelerinde yer verilmiştir.

Geçici ithalat rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gereğince KDV aranmaz.

2.3. HARİÇTE İŞLEME REJİMİ KAPSAMINDAKİ MALLAR:

Hariçte işleme rejimi, Gümrük Kanununun (135/1). maddesinde, 144 ila 148. maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116. madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmış olup, bu rejim ile ilgili açıklamalara Gümrük Kanununun 135 ila 149. maddelerinde yer verilmiştir.

Hariçte işleme rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gereğince KDV aranmaz.

Ancak, serbest bölgeye geçici olarak ihraç edilen eşyanın işleme faaliyeti sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün bünyesinde, herhangi bir üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması ve işleme faaliyetinin tamamen işçilik olması durumunda, işçilik faturasında belirtilen kıymet üzerinden KDV tahsil edilir.

İthalatın gerçekleştirilmesi, hariçte işleme rejimi çerçevesinde ithali taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, ithalat rejimi ile gümrük mevzuatına uygun şekilde gümrük hattından Türkiye Gümrük Bölgesine girişini (serbest bölgeler hariç) ifade eder. Hariçte İşleme Rejimi çerçevesinde gerçekleştirilecek ithalat, hariçte işleme izin belgesi/izin sahibi firma dışında başka bir firma tarafından da gerçekleştirilebilir ve bu durumda ithalatı gerçekleştirecek kişiye ait bilgiler belgenin/iznin özel şartlar bölümüne kaydedilir. Bu kapsamda ithal edilecek eşyanın tamamı üzerinden KDV tahsil edilir.

2.4. GERİ GELEN EŞYA KAPSAMINDAKİ MALLAR:

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyada vergi uygulaması Tebliğin(II/A-1.1.3.) başlıklı bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir.

Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde de geri gelen eşya rejimi açıklanarak, bu hükümlere uygun olarak geri gelen eşyaların vergiden istisna olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, Kanunun 169. maddesine göre bu muafiyet, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değişmeden yeniden ithali şartıyla uygulanmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (16/2). maddesi, Gümrük Kanununa göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dahil olmadığı hükmünü içermektedir. Bu çerçevede Gümrük Kanununa göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer KDV'ye tabi olur.

Buna göre, ithal edilen malın gümrük vergisinden muaf olması halinde KDV matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri olduğundan, geri gelen eşyanın kazandığı değerin vergilendirilmesinde, bu kazanılan değerin geri gelen eşyanın toplam değerine oranında sigorta ve navlun bedelinden pay verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 49. maddesinde; Gümrük Vergisi ve diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ithalatta KDV'nin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, başta Gümrük Vergisi Kanununun 118. maddesi olmak üzere mevzuat hükümleri gereğince, gümrük vergisi teminata bağlanarak ithal edilen mallara ait KDV de teminata bağlanacaktır. Ancak, bu şekilde ithal edilen malların KDV'den müstesna olması halinde, bu malların ithalinde vergi hesaplanmayacağından teminat uygulaması da söz konusu olmayacaktır.

3. BAZI GÜMRÜK REJİMLERİNİN UYGULANDIĞI MALLAR:

3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile serbest bölge ve geçici depolama hükümlerinin uygulandığı malları vergiden istisna etmiştir. Bu madde hükmü, malın tabi olduğu rejime göre uygulanan bir istisnayı düzenlemektedir.

Gümrük Kanununun 47 ila 50. maddelerinde geçici depolama hükümleri, 84 ila 92. maddelerinde transit rejimi, 93 ila 107. maddelerinde gümrük antrepo rejimi, 152 ila 162. maddelerinde ise serbest bölge hükümlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen gümrük rejimleri kapsamındaki malların yurtdışından getirilerek bu yerlere konulması ve bu yerlerde teslimi, mal serbest dolaşıma girmedikçe KDV'den istisnadır.

Öte yandan, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

E. İNDİRİM VE İADE HAKKI TANINAN DİĞER İSTİSNALAR:

1. ENGELLİLERİN KULLANIMINA MAHSUS ARAÇ VE GEREÇLERİN TESLİMİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/4-s) maddesi uyarınca, engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. KAPSAM:

Münhasıran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilir. Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Engelliler dışında engelli olmayanlar tarafından da kullanılması mümkün olan araç ve gereçlerin teslimi, bu istisna kapsamında değildir.

İstisna, münhasıran engellilere yapılan teslimlerle sınırlı olmayıp, kapsama giren araç ve gereçlerin her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

İstisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ise iade konusu yapılır. Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade talepleri, Tebliğin (IV/A3) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılır.

1.2. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 317 kod numaralı "Engellilerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamlarına ilişkin araç-gereç ve bilgisayar programları" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

1.3. İADE:

Engellilerin kullanımına mahsus araç-gereç teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

1.3.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.3.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. ULUSLARARASI KURULUŞLAR İLE BU KURULUŞLARA BAĞLI PROGRAM, FON, TEMSİLCİLİK VE ÖZEL İHTİSAS KURULUŞLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun 27/03/2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanunla değişen geçici 26. maddesinde,

"Ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program*, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının resmî kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası; ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içinde katma değer vergisinden müstesnadır.

Birinci fıkrada yer alan istisnadan yararlanan kuruluşların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde bulundukları süre içinde yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu maddede düzenlenen istisnalar dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise 32. madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

2.1. KAPSAM:

Ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının;

a) Resmi kullanımları için bunlara yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,

b) Sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları,

c) Bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası,

ç) Yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde bulundukları süre içerisinde yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,

bu kuruluşların Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde istisna kapsamındadır.

2.2. İSTİSNA UYGULAMASI:

2.2.1. ULUSLARARASI KURULUŞLAR İLE BU KURULUŞLARA BAĞLI PROGRAM, FON, TEMSİLCİLİK VE ÖZEL İHTİSAS KURULUŞLARI BAKIMINDAN:

Bu istisnanın uygulamasında, Dışişleri Bakanlığınca istisnadan yararlanabilecek kuruluşlar adına düzenlenecek "İstisna Belgesi/Kartı" kullanılır.

KDV istisnasından yararlanmak isteyen kuruluşlar, resmi kullanımları için kendilerine yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları ile bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin mal ve hizmet alımlarında istisna belgesini/kartını satıcılara ibraz ederek KDV uygulanmamasını talep ederler. Ayrıca KDV istisnasından yararlanan kuruluşlar, istisna kapsamında alınan mal ve hizmetlerin gösterildiği bir listeyi onaylayarak satıcıya verirler.

Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgesi/kartı incelenerek, mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz.

İstisna belgesi/kartı örneği ile onaylı mal ve hizmet listesi satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

3065 sayılı Kanunun geçici 26. maddesi kapsamında bulunan kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri adına düzenlenmesi gereken faturada, kuruluş ve temsilcilik adı ve adresi, istisna belgesinin tarih ve numarası ile kuruluş ve temsilcilik adına alım yapana ilişkin bilgilere (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

2.2.2. ULUSLARARASI KURULUŞLAR İLE BU KURULUŞLARA BAĞLI PROGRAM, FON, TEMSİLCİLİK VE ÖZEL İHTİSAS KURULUŞLARININ YÖNETİCİ KADROLARINDA GÖREV YAPAN MENSUPLAR BAKIMINDAN:

İstisna kapsamına, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren ve istisna kapsamında olan uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde bulundukları süre içinde yapılan ve bedeli KDV dâhil en az 50 TL olan kişisel mal ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı aranmaz.

Bu kapsamda istisnadan yararlanacak yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplar, Dışişleri Bakanlığı tarafından belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı, istisna için geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst sınırını tespit eder ve ilgili uluslararası kuruluş ile bu kuruluşa bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarına bildirir. Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığına da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecek olup, bu kapsamda istisnadan faydalanacak yönetici kadrosundaki mensuplar, KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın alır. Fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satışlar için fatura düzenlenmesi zorunludur.

Bu kapsamda istisnadan faydalanacak yönetici kadrosundaki mensuplara satış yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri faturalarda istisnadan faydalanacak yönetici kadrosundaki kişinin adı-soyadını, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen kırmızı bantlı kimlik kartında yer alan yabancı kimlik numarasını yazmakla yükümlüdürler. Bu bilgilerin yer almadığı faturalara dayanılarak iade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde bu koşul aranılmaz.

Ayrıca, mensupların akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında takrir yöntemi uygulanır.

2.3. BEYAN:

İstisna kapsamındaki kuruluşlara KDV hesaplanmadan yapılan teslim ve hizmetler satıcılar tarafından KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 321 kod numaralı satırında beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu işlem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

2.4. İADE:

2.4.1. ULUSLARARASI KURULUŞLAR İLE BU KURULUŞLARA BAĞLI PROGRAM, FON, TEMSİLCİLİK VE ÖZEL İHTİSAS KURULUŞLARI BAKIMINDAN:

İstisna kapsamındaki kuruluşlara KDV hesaplanmaksızın yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

a) Standart iade talep dilekçesi

b) İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

c) İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

ç) İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

d) Satış faturaları listesi

e) Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi/Kartı örneği

f) İstisnadan yararlanan kuruluşlar tarafından onaylanan mal ve hizmet listesi

2.4.1.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.4.1.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.4.2. ULUSLARARASI KURULUŞLAR İLE BU KURULUŞLARA BAĞLI PROGRAM, FON, TEMSİLCİLİK VE ÖZEL İHTİSAS KURULUŞLARININ YÖNETİCİ KADROLARINDA GÖREV YAPAN MENSUPLAR BAKIMINDAN:

İstisna kapsamındaki uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının yönetici kadrolarında görev yapan mensuplarından, bedeli KDV dâhil en az 50 TL olan mal ve hizmetlere ait alış sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde bulundukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla gerçekleşen harcamalarına ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda istisna kapsamındaki kuruluşun belirleyeceği süre içinde bu kuruluşa verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmese dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenir.

İade hakkı sahibi mensupların, ödeme kaydedici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

İlgililer tarafından harcamalara ilişkin bildirim formları doldurulurken, birden fazla sayfadan oluşan faturaların birinci sayfadaki numarası tam olarak yazılır, diğer sayfalara ait numaraların son üç hanesinin arasına "-" işareti konularak kaydedilebilir.

İstisna kapsamındaki kuruluşlar, yöneticilerinden aldıkları formları, içinde bulundukları takvim yılının üçer aylık dönemlerini takip eden ayın sonuna kadar resmi bir yazı ekinde, bulundukları yer vergi dairesi başkanlığının (vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlığın) yetkilendirdiği vergi dairesine intikal ettirirler. İstisna kapsamındaki kuruluşlar, bildirim formlarının vergi dairelerine zamanında verilebilmesine yönelik gerekli tedbirleri alırlar.

Formların, vergi dairesine öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, değerlendirme ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır.

İçinde bulunulan yılın üç aylık bir döneminde mal ve hizmet alımlarına ait KDV'nin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar verilen formlara dâhil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dâhil edilmesi mümkündür.

İstisna hakkı sahibinin yıl içinde göreve başlaması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılacak olanlar, iade formlarını, ayrıldığı tarih itibarıyla bu bölümde belirtilen dönem ve sürelere bağlı olmaksızın vergi dairesine verebilir, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirip, sonuçlandırır.

Vergi dairesi, Dışişleri Bakanlığının belirlediği yıllık harcama sınırı çerçevesinde gerçekleşen mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV'ye ilişkin fatura ve benzeri belgeleri, Tebliğin bu bölümü ve yukarıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirir. Vergi dairesi iade işlemlerini, formların intikal ettiği tarihten itibaren en geç 30 gün içinde sonuçlandırır ve iade tutarını ilgili kişinin banka hesabına aktarır.

İade yapmaya yetkili vergi daireleri, elektronik ortamda kendilerine gelen bilgi ve formlarla kâğıt ortamında alınan form ve diğer belgeleri karşılaştırmak suretiyle gerekli kontrolleri yapar. İade yapmaya yetkili vergi dairelerince, hak sahiplerinden yabancı kimlik numarası dışında ayrıca vergi kimlik numarası istenmez.

İadeye esas olmak üzere vergi dairelerine ibraz edilecek elektrik, su, haberleşme, uçak bileti, eğitim vb. harcamalara ait fatura asıllarını ülkelerine de vermek/göndermek zorunda olan istisna hakkı sahipleri, söz konusu belgelerin aslı ile birlikte fotokopilerini de ibraz edebilirler. Bu durumda ilgili vergi dairesince, belgeler üzerinde gerekli kontrol yapıldıktan ve fotokopi nüshasının aslına uygunluğu yazıldıktan sonra asıl belgeler ilgililere geri verilir.

Bildirime ekli fatura ve benzeri belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu vergi inceleme raporu ile tespit edilmişse, bu belgelerde gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilmez.

İadenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda vergi inceleme raporu bulunanlardan alım yapılmışsa, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmez. Söz konusu belgelerin gerçek olup olmadığı üç ay içinde vergi dairesince tespit edilir ve olumlu sonuçlanması halinde iade yerine getirilir.

İstisna hakkı sahibi tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesince bu durum ivedi olarak gerekçeli bir yazı ile talep sahibine ve Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

3. 3996 SAYILI KANUNA GÖRE YAP-İŞLET-DEVRET VEYA 3359 SAYILI KANUN İLE 652 SAYILI KARARNAMEYE GÖRE KİRALAMA KARŞILIĞI YAPTIRILAN PROJELERDE KDV İSTİSNASI:

3065 sayılı Kanunun geçici 29. maddesi ile;"08/06/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler ve 07/05/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7. maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler ve 25/08/2011 tarihli ve 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 23. maddesine göre Bakanlık tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2028 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları" KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

3.1. KAPSAM:

3.1.1.İSTİSNADAN YARARLANACAK PROJELER:

İstisnadan;

- 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler,

- 3359 sayılı Kanunun ek 7. maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler,

- 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23. maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projeler,

yararlanır.

Bu projelerden 04/04/2012 tarihinden (652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23. maddesi kapsamında Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelerde 15/06/2012 tarihinden) önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış projeler ile 31/12/2028 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar kapsama dahildir.

3.1.2.İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER:

Bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayrımında sayılan projelere ilişkin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki işlerin ihale edilmesi,

- Görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere/alanlara proje kapsamında inşaata yönelik olarak yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler,

KDV'den istisna tutulur.

Yatırım dönemi, söz konusu projelere ilişkin olarak ilgili idare ile yapılan sözleşmelere göre belirlenir. Yatırım dönemi süresinde ortaya çıkacak değişiklikler(sürenin uzatılması ya da kısaltılması şeklinde), ilgili idare tarafından doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Ayrıca, 6428 sayılı Kanun kapsamında, Kamu Özel İş Birliği Modeli ile yaptırılan sağlık tesislerinin Sağlık Bakanlığına kiralanması işleminin, 6428 sayılı Kanunun 12. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun geçici 29. maddesi kapsamında KDV'den istisna olduğu tabiidir.

3.1.3.İSTİSNA KAPSAMINA GİREN MAL VE HİZMETLER:

İstisna, bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayrımında belirtilen projeleri üstlenen ana yüklenicilere, doğrudan bu projelere yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler ile ithalat işlemlerine uygulanır.

Ancak doğrudan proje ile ilgili olmayan mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlardan projenin bütünleyici parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

3.2.İSTİSNANIN UYGULANMASI:

Bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayrımında sayılan projelerden birisini üstlenen ana yüklenici mükellefler, söz konusu projeler kapsamında (projeyle ilgili bilgilere de yer vermek kaydıyla) kendilerine yapılacak teslim ve hizmetlere istisna uygulanması talebiyle doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına bir yazı ile müracaat ederler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, istisna talebinde bulunan mükellefin, bu projenin ana yüklenicisi konumunda bulunup bulunmadığına, projenin istisna kapsamına giren projelerden olup olmadığına, yatırım döneminin sona erdiği tarih ve benzeri hususlara yönelik olarak, projeyi ihale eden ilgili idareden bir yazı ile bilgi ister.

Projeyi ihale eden ilgili idarenin olumlu yazısına istinaden durum mükellefin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık (EK:13)'te yer alan belgeyi düzenleyerek mükellefe verir.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

İstisna belgesinin bir örneği mükellefler tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde, proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren işlemlerin istisna kapsamında alınabilmesi için vergi dairesine başvurularak istisna belgesinin de revize edilmesi talep edilir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini Vergi Dairesi Başkanlığına veya Defterdarlığa ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayrımındaki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

İstisna tek safhada uygulanacak olup, projeyi üstlenen mükellefe mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerin istisna kapsamında yaptıkları teslim ve hizmetlere yönelik alımlarında KDV istisnası uygulanması söz konusu değildir.

Ayrıca, ana yüklenici firmanın istisnadan yararlanma şartlarını kaybetmesi halinde, bu durum projeyi ihale eden ilgili idare tarafından, istisnadan yararlanma şartlarının kaybedildiği tarihe de yer verilmek suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

3.3.BEYAN:

Projeyi üstlenen firmalara mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerce, istisna kapsamında yapmış oldukları teslim ve hizmetler ait oldukları dönemler itibarıyla KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler" tablosunun 318 kod numaralı "3996 sayılı Kanuna göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 sayılı Kanuna göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelere İlişkin Teslim ve Hizmetler" satırında beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

3.4. İADE:

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Vergi Dairesi Başkanlığından veya Defterdarlıktan alınan istisna belgesi kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

3.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

3.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3.5. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

4. BÜYÜK YATIRIMLARA İLİŞKİN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun 6745 sayılı Kanunla değişik geçici 30. maddesinde, "31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. KAPSAM:

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmesi öngörülmektedir.

Madde hükmü ile Bakanlar Kuruluna, uygulamadan yararlanacak asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirme veya iki katına kadar artırma yetkisi verilmiştir

4.2. İSTİSNANIN UYGULAMASI:

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırımı yapana teslim veya hizmet yapanların KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Yatırımı yapan belge sahibi mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin bu şekilde yüklenilen vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılır. Söz konusu mükelleflerin bu şekilde yüklenip indirim hesaplarına dahil ettikleri vergilerin öncelikle indirim yoluyla telafi edilmesi gerekmektedir. İlgili takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise izleyen yıl talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılır.

4.3. İSTİSNANIN BEYANI:

İade talep tutarı, en erken izleyen yılın Ocak dönemine en geç izleyen yılın Kasım dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilerek talep edilebilir. İadesi talep edilecek tutar, talebin yapılacağı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 440 kod numaralı " Yatırım Teşvik Belgesinde Asgari Belirlenen Tutarda Sabit Yatırım Öngörülen Yatırımlar" satırında beyan edilir.

Yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanamaması halinde, iade edilen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

4.4. İADE:

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği

- Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağladığını tevsik eden belgenin onaylı örneği (Yatırım tamamlanıncaya kadar, değişiklik olmaması kaydıyla, bir defa verilir.)

- İade uygulaması kapsamındaki harcamalara ait fatura ve benzeri belgelerin listesi

4.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

4.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

5. İSTANBUL SİSMİK RİSKİN AZALTILMASI VE ACİL DURUM HAZIRLIK PROJESİ (İSMEP) KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

6111 sayılı Kanunun geçici 16. maddesinde;

"(1) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul Valiliğine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31/12/2025 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.

(2) İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir, indirim yoluyla giderilemeyen vergiler 3065 sayılı KDV Kanununun 32. maddesi hükmü uyarınca mükellefe iade edilir.

(3) Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

5.1. KAPSAM:

İstisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla İSMEP kapsamında 31/12/2025 tarihine kadar İstanbul Valiliğine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Yabancı devletlerden, uluslararası kurum ve kuruluşlardan karşılıksız olarak sağlanan destekler yanında bu kurum ve kuruluşlardan temin edilen krediler kullanılarak yapılan mal ve hizmet alımları da istisna kapsamına girmektedir.

İstisna kapsamına İSMEP çerçevesindeki mal ve hizmet alımları girmektedir. Bunun dışında İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin harcamaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Buna göre, İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin yiyecek, giyecek, temizlik, güvenlik, elektrik-su-

telefon vb. giderler ile araç kiralama, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye ve benzeri alımları proje çerçevesinde olmaması halinde istisna kapsamında değerlendirilmez.

5.2. İSTİSNA UYGULAMASI:

İstanbul Proje Koordinasyon Birimine, İSMEP kapsamında yapacağı alımlarla ilgili olarak yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak istisnadan yararlanabileceğine ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca bir istisna belgesi (EK:14) verilir. Alınan bu belgenin aslı ya da noter veya YMM onaylı örneği İstanbul Proje Koordinasyon Birimince gümrük idaresine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin İSMEP kapsamında, 25/02/2011 tarihinden önce ihalesi yapılan veya sözleşmesi düzenlenen işlere ilişkin mal ve hizmet alımlarının 6111 sayılı Kanunun geçici 16. maddesinin yürürlüğünden önce yapılması halinde bu alımlarda istisna uygulanmaz. Ancak, ihale veya sözleşme maddenin yürürlük tarihinden önce yapılsa bile bu ihale veya sözleşmeye istinaden maddenin yürürlük tarihinden sonra temin edilen mal ve hizmetlere istisna uygulanır.

5.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 320 kod numaralı “İSMEP Kapsamında, İstanbul Valiliğine Bağlı Olarak Faaliyet Gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine Yapılacak Teslim ve Hizmetler” satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana “0” yazar.

5.4. İADE:

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca İstanbul Proje Koordinasyon Birimine verilen, istisnadan yararlanılabileceğine dair Belgenin onaylı örneği

5.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

6. MİLLETLERARASI ANDLAŞMA HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE KDV'DEN İSTİSNA EDİLMİŞ OLAN TRANSİT PETROL BORU HATTI PROJELERİNİN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN İSTİSNA:

6.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

6637 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 34. maddede;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yürürlüğe giren ve 23/06/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunan milletlerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde katma değer vergisinden istisna edilmiş olan transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere 01/01/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, 32. madde hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, söz konusu istisna hükmünün uygulanabilmesi için;

-Bu madde hükmünün yürürlüğe girdiği 07/04/2015 tarihinden önce usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir milletlerarası andlaşma olması,

-Bu andlaşmanın 23/06/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunması,

-Milletlerarası andlaşmada inşa ve modernize edilecek transit petrol boru hatlarının KDV'den istisna edildiğine dair hüküm bulunması

gerekmektedir.

Bu şartlar dahilindeki transit petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere, inşa ve modernizasyona ilişkin yapılan teslim ve hizmetler, 01/01/2014 tarihinden itibaren KDV'den istisnadır.

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, transit petrol boru hattı projesinin bu istisna kapsamında olduğuna ilişkin bir belge verir. Bu istisnadan Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahipleri yararlanabilir.

İstisna kapsamındaki projelerin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olması gerekir.

Bu nedenle, belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Yapılan işin bütünü içerisinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyonla ilgili yapım işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına yönelik nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

3065 sayılı Kanunun geçici 34. maddesinde düzenlenen istisnanın uygulaması bu Tebliğin (II/B-3.2.2), beyanı (II/B-3.3), iadesi (II/B-3.4) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yürütülür.

6.2. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Bu istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

İşlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır.

6.3. 01/01/2014 TARİHİNDEN İSTİSNA BELGESİNİN ALINDIĞI TARİHE KADAR KDV ÖDENEREK YAPILAN ALIMLAR:

3065 sayılı Kanunun geçici 34. maddesi 07/04/2015 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte istisna hükmü 01/01/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetleri de kapsamaktadır.

Bu istisna kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, 3065 sayılı Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Belge sahibi mükelleflerin 01/01/2014 tarihi ile istisna belgesinin alındığı tarih arasında bu Tebliğin (II/E-6.1) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde istisna kapsamında olan ancak, KDV ödemek suretiyle temin edilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak bu Tebliğin (I/C-1.1) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli düzeltme işlemleri yapılır. Bu düzeltme işlemleri sonucu fazla veya yersiz olarak ödenmiş olan vergi satıcılara iade edilir.

7. İMALAT SANAYİİNE YÖNELİK YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN 01/05/2022 TARİHİNDEN ÖNCE YAPILAN MAL VE HİZMET ALIMLARI:

3065 sayılı Kanunun 7394 sayılı Kanun ile değişmeden önceki geçici 37. maddesinde,

“İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

a) Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017, 2018 ve 2019 yıllarında yüklenilen ve 2017, 2018 ve 2019 yıllarının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,

b) 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017, 2018 ve 2019 yıllarında yüklenilen ve 2017, 2018 ve 2019 yılları sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde,

talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreleri, bitiminden itibaren, sürelerin bitimini takip eden her bir takvim yılı itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte, beş yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 30/12/2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 29/12/2019 tarihli ve 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, söz konusu maddenin, 2020 ve 2021 yıllarında; 31/12/2021 tarihli ve 31706 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 30/12/2021 tarihli ve 5047 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, söz konusu maddenin, 2022, 2023 ve 2024 yıllarında yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi için de uygulanmasına karar verilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

7.1. KAPSAM:

İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

– Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle ilgili yılın ilk altı aylık döneminde söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin bu altı aylık dönemi izleyen bir yıl içinde,

– Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle ilgili yılın ikinci altı aylık döneminde söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin bu altı aylık dönemi izleyen bir yıl içinde,

– 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle ilgili yılda söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve aynı yılın sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin söz konusu yılı izleyen yıl içinde talep edilmesi halinde iadesi öngörülmektedir.

Örnek 1: İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2019 yılının ilk altı aylık döneminde (01/01/2019-30/06/2019) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin izleyen bir yıl içinde (01/07/2019-30/06/2020) talep edilmesi halinde iade edilmesi söz konusu olacaktır.

Örnek 2: İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2020 yılının ikinci altı aylık döneminde (01/07/2020-31/12/2020) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin izleyen bir yıl içinde (01/01/2021-31/12/2021) talep edilmesi halinde iade edilmesi söz konusu olacaktır.

Örnek 3: İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2021 yılında söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2021 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin izleyen yıl içinde (01/01/2022-31/12/2022) talep edilmesi halinde iade edilmesi söz konusu olacaktır.

Bu uygulamadan yararlanacak mükelleflerin, imalat sanayiine yönelik düzenlenmiş bir yatırım teşvik belgesine sahip olması, söz konusu inşaat işlerinin de bu teşvik belgesinde öngörülen yatırıma ilişkin olması ve teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması gerekmektedir.

7.2. İSTİSNANIN UYGULAMASI:

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırımı yapana mal teslimi veya hizmet ifası yapanların bu kapsamda KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Yatırımı yapan belge sahibi mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin bu şekilde yüklenilen vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılır. Söz konusu mükelleflerin bu şekilde yüklenip indirim hesaplarına dahil ettikleri vergilerin öncelikle indirim yoluyla telafi edilmesi gerekmektedir. İlgili altı aylık veya yıllık dönemlerde yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi mümkündür. İadesi talep edilecek KDV tutarının altı aylık veya yıllık dönemlere ilişkin son dönem beyannamesindeki sonraki döneme devreden KDV tutarını aşamayacağı tabiidir.

7.3. İSTİSNANIN BEYANI:

İade;

– Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde ilgili yılın ilk altı aylık döneminde yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken aynı yılın Temmuz, en geç ilgili yılı izleyen Mayıs dönemine ait KDV beyannamesine,

– Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde ilgili yılın ikinci altı aylık döneminde yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken ilgili yılı izleyen yılın Ocak, en geç Kasım dönemine ait KDV beyannamesine,

– 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde ilgili yılda yüklenilen ve söz konusu yılın sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken bu yılı izleyen yılın Ocak, en geç Kasım dönemine ait KDV beyannamesine

dahil edilerek talep edilebilir. İadesi talep edilecek tutar, talebin yapılacağı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 442 kod numaralı "İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri" satırında beyan edilir.

Örnek 1: Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2019 yılının ilk altı aylık döneminde (01/01/2019-30/06/2019) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, en erken Temmuz/2019, en geç Mayıs/2020 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilerek iade talep edilebilir.

Örnek 2: Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2020 yılının ikinci altı aylık döneminde (01/07/2020-31/12/2020) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, en erken Ocak/2021, en geç Kasım/2021 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilerek iade talep edilebilir.

Örnek 3: 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2021 yılında yüklenilen ve 2021 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, en erken Ocak/2022, en geç Kasım/2022 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilerek iade talep edilebilir.

Yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanamaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

7.4. İADE:

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği

7.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

7.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

7/A. İMALAT SANAYİİ İLE TURİZME YÖNELİK YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ İNŞAAT İŞLERİ:

3065 sayılı Kanunun 7394 sayılı Kanunla değişik geçici 37. maddesinde, "İmalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlar.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreyi üç yıla kadar uzatmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almakta olup, söz konusu hükmün yürürlük tarihi 01/05/2022 olarak düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, 01/05/2025 tarihli ve 32887 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 30/04/2025 tarihli ve 9770 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, söz konusu maddenin 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmasına karar verilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

7/A.1. KAPSAM:

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin 01/05/2022 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak mükelleflerin, imalat sanayii ile turizme yönelik düzenlenmiş bir yatırım teşvik belgesine sahip olması gerekmekte olup, bu belgenin Kanunun yürürlük tarihinden önce düzenlenmiş olması istisna uygulanmasına engel değildir.

Öte yandan, inşaat işlerinin yatırım teşvik belgesinde öngörülen yatırıma ilişkin olması, 31/12/2028 tarihini aşmamak kaydıyla yatırım teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması ve istisna uygulanacak harcama tutarının inşaat işlerine yönelik yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım tutarını aşmaması gerekmektedir.

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin alınan makine, araç-gereç ve tefrişatın (yatırım teşvik belgesinde yer alsa dahi) bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

7/A.2. İSTİSNANIN UYGULAMASI:

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunan mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesi, hazırlanan projeye uygun olarak elektronik ortamda sisteme girilir. Vergi dairesince gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:30).

İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği 01/05/2022 tarihinden önce veya bu tarihten itibaren başlayan inşaat işlerine ilişkin, 01/05/2022 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, inşaat işlerine ilişkin bu tarihten önce alınan mal ve hizmetlerin istisna belgesine dahil edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, 01/05/2022 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları için de 3065 sayılı Kanunun 7394 sayılı Kanun ile değişmeden önceki geçici 37. maddesi hükmü uygulanmaz.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği satıcılara verilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştikçe alıcı ve satıcılar alım/satım bilgilerini sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi, bu istisna belgesi ve sisteme yapılan alış ve satış giriş bilgileri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi, 31/12/2028 tarihini geçmemek üzere projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır. İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin süresinin sona erdiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin (II/E-7/A.1.) ayrımındaki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

İstisna tek safhada uygulanacak olup, yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıların alımlarında istisna uygulanması söz konusu değildir.

7/A.3.YATIRIM TEŞVİK BELGESİNE KONU YATIRIMIN TAMAMLANMAMASI:

3065 sayılı Kanunun geçici 37. maddesine göre, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

7/A.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 339 kod numaralı "İmalat Sanayii ile Turizme Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşlerine İlişkin Teslim ve Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

7/A.5. İADE:

Bu istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Yatırım teşvik belgesinin örneği

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği.

7/A.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

7/A.5.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

7/A.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden satıcı ile birlikte teslim ve hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

8. EĞİTİMDE FIRSATLARI ARTIRMA VE TEKNOLOJİYİ İYİLEŞTİRME HAREKETİ (FATİH) PROJESİ KAPSAMINDA MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞINA YAPILACAK MAL TESLİMİ VE HİZMET İFALARINDA İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun geçici 38. maddesinin birinci fıkrasında;

- Bu maddenin yürürlüğe girdiği 05/12/2017 tarihinden itibaren düzenlenen sözleşmelere istinaden Milli Eğitim Bakanlığı tarafından FATİH Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarında uygulanmak üzere, proje bileşenlerine ilişkin olarak; Milli Eğitim Bakanlığınca yapılan ithalatlar ile bu Bakanlığa yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden müstesna olduğu,

- Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği,

- İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 3065 sayılı Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edileceği,

- Maliye Bakanlığının istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

8.1. KAPSAM:

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için;

- Sözleşmenin Milli Eğitim Bakanlığı ile yükleniciler arasında 05/12/2017 tarihinden sonra düzenlenmiş olması,

- Sözleşme konusu mal ve hizmetlerin FATİH projesi kapsamındaki bileşenlerden olması,

- Proje kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarının Milli Eğitim Bakanlığına yapılmış olması veya bu kapsamdaki ithalatın Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapılmış olması

gerekmektedir.

8.2. İSTİSNANIN UYGULAMASI:

FATİH projesine ilişkin olarak Milli Eğitim Bakanlığına istisna kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler için Milli Eğitim Bakanlığınca Tebliğ eki (EK:25) istisna belgesi düzenlenerek satıcılara verilir. Satıcılar bu belgeye istinaden Milli Eğitim Bakanlığına yapılacak FATİH projesi kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV hesaplamaz. Bu kapsamdaki malların ithalinde istisna belgesi Milli Eğitim Bakanlığı tarafından gümrük müdürlüğüne hitaben düzenlenir.

Düzenlenecek istisna belgesine, istisna kapsamındaki mal ve hizmetlerin nitelik, miktar ve tutarını gösteren bir liste de eklenir.

Satıcı firma bu istisna belgesi ve eki listeyi 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV satıcılara talep edilmesi halinde iade edilir.

8.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında satıcılar tarafından KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 329 kod numaralı satırında beyan edilir.

Beyan edilen satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa “0” yazmalıdır.

8.4. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi.

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi.

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.

- Satış faturaları listesi.

- İstisna belgesi ve eki listenin örneği.

8.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

8.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

9. İMALAT SANAYİİNDE KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN YENİ MAKİNA VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNDE İSTİSNA:

7103 sayılı Kanunla, 01/05/2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 39. maddesine göre, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek yeni makina ve teçhizatın, 17/04/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükelleflerine münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere teslimi 31/12/2022 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.

Diğer taraftan, 21/12/2022 tarihli ve 32050 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 20/12/2022 tarihli ve 6583 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, söz konusu maddenin 31/12/2024 tarihine kadar uygulanmasına karar verilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

9.1. KAPSAM:

9.1.1. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

İstisnadan, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükellefleri yararlanır.

9.1.2. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN TESLİMLER:

30/04/2018 tarihli ve 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listede sanayi sicil belgesine haiz katma değer vergisi mükelleflerinin münhasıran imalat sanayiindeki kullanımlarına yönelik istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizat belirlenmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı eki listede yer almayan makina ve teçhizat teslimlerine istisna uygulanmaz.

İstisna, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen yeni makina ve teçhizatın, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükelleflerine, münhasıran imalat sanayiinde kullanmak üzere 31/12/2024 tarihine kadar tesliminde uygulanır.

İstisna "yeni" makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslime konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmez.

9.2. İSTİSNANIN UYGULAMASI:

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen mükellefler, sanayi sicil belgelerini ibraz ederek alacakları makina ve teçhizatı imalat sanayiinde kullanacaklarına dair beyanlarıyla birlikte KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Bu başvuruyla birlikte istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilir.

İlgili vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi (EK:28) verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği alıcılar tarafından satıcılara verilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Söz konusu istisna belgesi kapsamında satış yapan mükellef düzenlediği faturada makina ve teçhizatın cinsi ile birlikte GTİP numarasını da belirtir. İstisna belgesi ekinin ilgili bölümünü fatura tarihi, numarası, mal miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Teslim gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini elektronik ortamda sisteme girerler.

İstisna uygulanan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV satıcılara talep edilmesi halinde iade edilir.

İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

Satıcı mükellefin iade talebi istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

9.3. MAKİNA VE TEÇHİZATIN ÜÇ YIL İÇİNDE BELİRLENEN FAALİYETLER DIŞINDA KULLANIMI VEYA ELDEN ÇIKARILMASI:

İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; imalat sanayii dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

9.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 332 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslimlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa “0” yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal alan mükellefler, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan makina ve teçhizat listesinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

9.5. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak istisna uygulanarak alınacak makina ve teçhizat listesinin örneği

9.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

9.5.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

9.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal tesliminde bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslimi yapan mükellefler ile birlikte teslim yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslimin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

10. 2023 UEFA ŞAMPİYONLAR LİGİ FİNALİ MÜSABAKASI KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

7162 sayılı Kanunun 6. maddesi ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 40. maddede;

- 2023 Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) Şampiyonlar Ligi Finali müsabakasına ilişkin olmak üzere UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlara, bu müsabakalar dolayısıyla yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların bu müsabakalar dolayısıyla yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu,

- Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirileceği, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 3065 sayılı Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edileceği,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının istisna ve iadenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

10.1. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

Söz konusu düzenleme tam istisna mahiyetindedir. Türkiye Futbol Federasyonu tarafından, istisna kapsamında mal ve hizmet almak isteyen UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlara 3065 sayılı Kanunun geçici 40. maddesi kapsamında olduklarına yönelik bir yazı verilir. Bu yazı satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması sağlanır. Satıcı firma bu yazıyı 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde, yazı ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek suretiyle istisnanın uygulanması sağlanır.

UEFA, katılımcı futbol kulüpleri, organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde ise KDV hesaplanmaz.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

10.2. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

UEFA, katılımcı futbol kulüpleri, organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların mal ve hizmet alımlarında istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için Türkiye Futbol Federasyonundan alınan yazının satıcıya ibraz edilmesi şarttır.

Satıcıların bu yazı olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden alıcılar ile birlikte satıcılar da müteselsilen sorumludur.

İşlemin istisna için belirlenen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. İstisna belgesinin istisna kapsamında olmayanlara verilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan alıcı ile birlikte Türkiye Futbol Federasyonu da sorumludur.

10.3. İSTİSNANIN BEYANI:

İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 336 kod numaralı "UEFA Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu işlem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

10.4. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Türkiye Futbol Federasyonundan alınan yazı örneği.

10.4.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

10.4.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11. ELEKTRİK MOTORLU TAŞIT ARAÇLARININ GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK VERİLEN MÜHENDİSLİK HİZMETLERİNDE İSTİSNA:

7394 sayılı Kanunun 12. maddesi ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 42. maddede,

"20/08/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80. maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflere bu araçların geliştirilmesine yönelik verilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan mühendislik hizmetleri 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu kapsamda yapılan hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

11.1. KAPSAM:

İstisna kapsamına, 6745 sayılı Kanunun 80. maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen teknolojilerin geliştirilmesi için Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen elektrik motorlu taşıt araçlarının geliştirilmesine yönelik olarak 31/12/2023 tarihine kadar verilen mühendislik hizmetleri girmektedir.

Söz konusu istisnadan, münhasıran Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükellefler yararlanır.

Bu çerçevede, elektrik motorlu taşıt araçlarının geliştirilmesine yönelik verilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan mühendislik hizmetleri belgedeki tutarla sınırlı olarak istisna kapsamındadır. Belgede mühendislik hizmetine isabet eden tutarın açıkça yer almaması halinde tutar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından ayrıca teyit edilir.

Bu araçların geliştirilmesi ile ilgili diğer hizmetler ile mal teslimlerinde ise bu bölüm kapsamında istisna uygulanmaz.

11.2. İSTİSNANIN UYGULAMASI:

Söz konusu düzenleme tam istisna mahiyetindedir. İstisnadan yararlanmak isteyen yatırım teşvik belgesi sahibi mükellef, istisna kapsamında temin edeceği mühendislik hizmetine ilişkin KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine başvurur. Bu başvuru vergi dairesi tarafından değerlendirilerek mühendislik hizmeti alımlarında istisna uygulanacağına ilişkin istisna belgesi (EK:31) yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe verilir. Hizmetin münhasıran yurtdışından temin edilecek olması halinde de istisna belgesinin alınması gerekir. Alıcılar tarafından istisna kapsamında alınan mühendislik hizmetlerine ilişkin bilgilerin (hizmeti ifa edenin adı soyadı/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, fatura tarihi ve numarası, hizmet tutarı, yatırım teşvik belgesinin tarihi ve sayısı) hizmetin alındığı vergilendirme dönemini takip eden ay sonuna kadar dilekçeyle ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesi yatırım teşvik belgesi sahibi mükellef tarafından hizmet ifa edenlere ibraz edilerek istisna uygulanması sağlanır. Bu belge hizmet ifa edenler tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna uygulanan mühendislik hizmetleri nedeniyle yüklenilen KDV, hizmet ifa edenler tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

11.3. YATIRIM TEŞVİK BELGESİNE KONU YATIRIMIN TAMAMLANMAMASI:

3065 sayılı Kanunun geçici 42. maddesine göre, yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

11.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yapılan mühendislik hizmetleri, hizmetin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 340 kod numaralı “Elektrik Motorlu Taşıt Araçlarının Geliştirilmesine Yönelik Verilen Mühendislik Hizmetleri” satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa “0” yazmalıdır.

Öte yandan, istisna kapsamındaki mühendislik hizmetinin yurt dışından temin edilmesi halinde sorumlu sıfatıyla beyanda bulunulmayacağı tabiidir.

11.5. İADE:

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu - Satış faturaları listesi
- Yatırım teşvik belgesinin örneği
- İstisna belgesinin örneği.

11.5.1. MAHSUBEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

11.5.2. NAKDEN İADE:

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mühendislik hizmeti ifasında bulunanlara vermeleri gerekmektedir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden hizmeti ifa edenler ile birlikte alıcı mükellef de müteselsilen sorumludur.

Kendisine mühendislik hizmetinin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında mühendislik hizmeti ifa edilen alıcıdan aranır. Mühendislik hizmetini ifa edenlerin iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

12. AFETZEDELERE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN İNŞASINA İLİŞKİN İSTİSNA:

7456 sayılı Kanunun 9. maddesi ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 44. maddede,

“06/02/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler, 31/12/2024 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Birinci fıkrada yer alan süreyi bir yıla kadar uzatmaya Cumhurbaşkanı; istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

12.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

12.1.1. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER:

İstisna kapsamına; 06/02/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler girmektedir.

Konut niteliğinde olmayan yapıların (işyeri, fabrika, alışveriş merkezi, cami, park, okul, hastane, sosyal tesis gibi) inşası ile mevcut konutların tadil, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamına girmez.

İstisnadan faydalanılabilmesi için kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının AFAD ile bağış protokolü imzalaması şarttır.

İstisna, konutun inşasına yönelik mal ve hizmet alımlarını kapsamakta olup, bir arada bulunan konutların yapımına ilişkin altyapı işleri, site içi yollar, istinat duvarı, perde duvarı, çevre duvarı ve benzerlerine ilişkin mal ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, spor alanı ve benzerlerinin yapımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Ayrıca konutların mütemmimi niteliğindeki mutfak dolabı, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınamayacak olan banyo dolabı ve vestiyer, panel radyatör, kombi, duşakabin, küvet ve benzerleri istisna kapsamındadır. Mobilya, beyaz eşya, perde, avize, televizyon ve benzeri eşyalar istisna kapsamında değerlendirilmez.

AFAD’a nakdi olarak yapılan bağışlar kullanılarak AFAD tarafından yaptırılan konutlara ilişkin mal ve hizmet alımlarında bu madde kapsamında istisna uygulanması mümkün değildir.

Öte yandan, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bu istisna kapsamında inşa ettikleri konutların AFAD’a bedelsiz teslimi 3065 sayılı Kanunun 17/2-b maddesi kapsamında KDV’den istisnadır.

İstisna, AFAD ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına 31/12/2024 tarihine kadar yapılan teslim ve hizmetlere uygulanacak olup, inşa edilen konutların 31/12/2024 tarihinden sonra bağışlanması istisna uygulamasını etkilemez.

12.1.2. İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR:

Söz konusu istisnadan, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın faydalanır.

12.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

06/02/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, afetzedelere bağışlanacak konutların inşasına ilişkin olarak AFAD ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında protokol düzenlenir. Söz konusu protokolde, bağışlanmak üzere inşa edilecek konutların sayısı ve mahiyeti, teknik özellikleri, nerede inşa edileceği ve benzeri bilgilere yer verilir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bağışlayacakları konutlara ilişkin uygulama projesini hazırlar ve proje kapsamında alınacak mal ve hizmet listesini AFAD'ın onayına sunarlar.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, AFAD tarafından onaylanmış olan mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra AFAD'la imzalanmış protokolün bir örneğiyle birlikte, KDV mükellefiyeti bulunuyorsa bağlı bulundukları vergi dairesine, KDV mükellefiyeti bulunmuyorsa inşa edilecek konutların bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık, talebin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığını değerlendirir ve (EK:32)'de yer alan belgeyi düzenleyerek kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına verir ve bir örneğini AFAD'a gönderir.

Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır.

Satıcılar, yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştikçe kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi, bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışların istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekir.

İstisna belgesi, Kanunda belirtilen süreyi aşmamak kaydıyla projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Sürelerin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süreler de revize edilir.

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir.

Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

Projenin tamamlanarak konutların teslim edildiği veya protokole göre inşa edilmesi öngörülen konutların tamamlanmadığı ya da protokole uygun olarak yapılmadığı, AFAD tarafından istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesine/Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini kapattırmak zorundadır. Belgeyi veren Vergi Dairesi veya Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol eder ve AFAD'ın yapacağı bildirime göre istisna belgesini kapatır.

Ayrıca, istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

12.3. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında mal teslim eden ve hizmet ifa edenler, bu işlemlerini teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 341 kod numaralı "**Afetzedelere Bağışlanacak Konutların İnşasına İlişkin İstisna**" satırı aracılığıyla beyan ederler.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

12.4. İADE:

Bu istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

- İstisna belgesinin örneği ile proje kapsamında istisna uygulanarak alınan mal ve hizmet listesi

12.4.1. MAHSUBEN İADE:

Bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

12.4.2. NAKDEN İADE:

Bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir.

Teminat verilmesi halinde iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

12.5. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti, protokole göre teslim edilmesi gereken konutların tamamlanmadığının ya da protokole uygun olarak yapılmadığının tespiti durumlarında, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından aranır.

13. AFET BÖLGESİ OLARAK KABUL EDİLEN YERLERDE GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER İLE GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİMİNE İLİŞKİN İSTİSNA:

7524 sayılı Kanunun 23. maddesi ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 45. maddede,

"06/02/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına 01/01/2024 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler ile bu yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

13.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

13.1.1. GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER:

İstisna, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına yönelik yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarını kapsamakta olup, söz konusu taşınmazların yapımına ilişkin altyapı işleri, site içi yollar, istinat duvarı, perde duvarı, çevre duvarı ve benzerlerine ilişkin mal ve hizmet alımları da istisna kapsamında değerlendirilir.

Çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, spor alanı ve benzerlerinin yapımına ilişkin mal ve hizmet alımları ise istisna kapsamında değerlendirilmez.

Ayrıca, istisna kapsamına giren taşınmazların mütemmimi niteliğindeki mutfak dolabı, sökülüp taşınamayacak olan banyo dolabı ve vestiyer, panel radyatör, kombi, duşakabin, küvet ve benzerleri istisna kapsamındadır. Mobilya, beyaz eşya, perde, avize, televizyon ve benzeri eşyalar ise istisna kapsamında değerlendirilmez.

3065 sayılı Kanunun geçici 45. maddesi 01/01/2024 tarihinden itibaren 31/12/2025 tarihine kadar yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

Yabancı devlet kurum ve kuruluşlarının 01/01/2024 tarihi ile istisna belgesinin alındığı tarih arasında bu Tebliğin (II/E-13.1.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde istisna kapsamında olan ancak KDV ödemek suretiyle temin ettikleri mal ve hizmetlerle ilgili olarak bu Tebliğin (I/C-1.1.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli düzeltme işlemleri yapılır. Bu düzeltme işlemleri sonucu fazla veya yersiz olarak ödenmiş olan vergi satıcılara iade edilir.

13.1.2. GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİMİ:

İstisna, yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların 31/12/2025 tarihine kadar yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimini kapsamaktadır.

Konut niteliğinde olmayan iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi istisna kapsamında değildir.

13.2. YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARI TARAFINDAN YAPILAN BAĞIŞLAR:

Yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından inşa ettirilen konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazlar ile bu kurum ve kuruluşlar tarafından temin edilen konutların genel bütçeli kamu idarelerine bedelsiz tesliminin 3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacağı tabiidir.

13.3. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

13.3.1. GENEL OLARAK:

Genel bütçeli kamu idarelerine yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından bağışlanacak konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşası ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere temin edilen konutlara ilişkin olarak genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında protokol düzenlenir.

Genel bütçeli kamu idareleri ibaresi, devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde sayılan kamu idarelerini kapsamaktadır.

Yabancı devlet kurum ve kuruluşları, taşınmazların inşasına ilişkin alınacak mal ve hizmet listesi (EK:33A) ile konutlara ilişkin bilgileri içeren listeyi (EK:33B) genel bütçeli kamu idaresiyle imzalanmış protokolün bir örneğiyle birlikte, taşınmazların/konutların bulunduğu yer Defterdarlığına istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Defterdarlık, talebin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığını değerlendirir ve (EK:33)'te yer alan istisna belgesini ve eki listeyi onaylayarak yabancı devlet kurum ve kuruluşuna verir.

Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili teslim veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

Ayrıca, istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

Satıcı mükellefin iade talebi, istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

13.4. İSTİSNANIN BEYANI:

Bu istisna kapsamında yer alan taşınmazların inşasına ilişkin mal teslim eden ve hizmet ifa edenler, bu işlemlerini teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 342 kod numaralı "Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Taşınmazların İnşasına İlişkin İstisna" satırı aracılığıyla beyan ederler.

Diğer taraftan, bu istisna kapsamında yer alan konutları teslim edenler, bu işlemlerini teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 343 kod numaralı "Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimine İlişkin İstisna" satırı aracılığıyla beyan ederler.

Bu satırların "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

13.5. İADE:

Bu istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna belgesi ve eki listenin örneği

13.5.1. MAHSUBEN İADE:

Bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

13.5.2. NAKDEN İADE:

Bu işlemlerden kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir.

Teminat verilmesi halinde iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

13.6. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

İstisnadan yararlanmak isteyen yabancı devlet kurum ve kuruluşlarının, istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini teslim ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde ziyaa uğratılan vergi, ceza, faiz ve zamlardan teslim veya hizmeti yapan mükellefler sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aranmaksızın istisna kapsamında işlem yapılır.

Yabancı devlet kurum ve kuruluşlarının istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti, protokole göre teslim edilmesi gereken istisna kapsamında yer alan taşınmazların tamamlanmadığının ya da protokole uygun olarak yapılmadığı veya teslim edilmediğinin tespiti durumlarında, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır.

F. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR:

Kısmi istisna, işlemlere ilişkin alış ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemeleridir. Bu kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, 3065 sayılı Kanunun (30/a) ve 58. maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

3065 sayılı Kanunda, Kanunun 32. maddesi kapsamında sayılmayan, ancak KDV'den istisna olmakla birlikte, KDV indirimini de mümkün kılan bazı işlemler mevcuttur.

Buna göre, Kanunun (17/2-b), (17/2-c), (17/2-d), (17/4-c), (17/4-ı), (17/4-ö), (17/4-r) (kısmi olarak), (17/4-t), geçici 10 (kısmi olarak), geçici 12, geçici 23, geçici 24, geçici 32. maddeleri uyarınca, vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Ancak, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmez.

İşlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanların mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek yoktur. İşlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanlardan arızi olarak vergiye tabi işlem yapanların, sadece bu işlemin gerçekleştiği dönem için ve sadece bu işlemi kapsayan beyannameyi vermesi yeterlidir.

1. KÜLTÜR VE EĞİTİM AMACI TAŞIYAN İSTİSNALAR:

3065 sayılı Kanunun (17/1-a) maddesinde, Kanunun (17/1) maddesinde sayılan;

- Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdareler,
- İl Özel İdareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köylerin Teşkil Ettikleri Birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner Sermayeli Kuruluşlar,
- Kanunla Kurulan Kamu Kurum ve Kuruluşları,
- Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları,
- Siyasi Partiler,
- Sendikalar,
- Kanunla Kurulan veya Tüzel Kişiliği Haiz Emekli ve Yardım Sandıkları,
- Kamu Menfaatine Yararlı Dernekler,
- Tarımsal Amaçlı Kooperatifler,
- Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar,

tarafından, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

3065 sayılı Kanunun (17/1-b) maddesinde ise aynı kurum ve kuruluşların tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerini işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Örnek:(A) Üniversitesine ait Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı Basım Evi Müdürlüğünce ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla münhasıran üniversite bünyesindeki fakülte ve yüksekokulda okuyan öğrencilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan kitap, dergi ve benzeri dokümanların basımı ve teslimi KDV'den istisnadır.

2. SOSYAL AMAÇ TAŞIYAN İSTİSNALAR:

2.1. BELLİ KURUM VE KURULUŞLARIN KANUNDA SAYILAN İŞLERİ YAPMAK VEYA YÖNETMEK SURETİYLE İFA ETTİKLERİ TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/1). maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (17/2-a) maddesinde sayılan;

- Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar ile
- Öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri,

işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Bu teslim ve hizmetlerin bedelli veya bedelsiz olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

Ayrıca bu kurum ve kuruluşlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

Diğer yandan, Kanunun (17/1). maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların, sadece Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri istisna olup, bu kurum ve kuruluşların;

- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılmayan kuruluşları işletmek ve/veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetleri ile
- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmekle birlikte kuruluş amaçlarına uygun olmayan teslim ve hizmetlerinin,

KDV'den istisna tutulması mümkün değildir.

2.2. ÖZEL OKULLAR VE ÜNİVERSİTELER TARAFINDAN BEDELSİZ OLARAK VERİLEN EĞİTİM VE ÖĞRETİM HİZMETLERİ İLE ÖĞRENCİ YURTLARI TARAFINDAN BEDELSİZ OLARAK VERİLEN YURT HİZMETLERİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde;

-08/02/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

-24/03/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/04/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

- Üniversite ve yüksekokullarda ise (% 50)'sini,

geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

2.3. KANUNLARIN GÖSTERDİĞİ GEREK ÜZERİNE YAPILAN BEDELSİZ TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler muhatabına bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır.

01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek1: 2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanununun ilgili hükümleri gereğince özel hastanelerde ücretsiz olarak verilen sağlık hizmetleri KDV'den istisnadır.

Örnek 2: 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 178. maddesi uyarınca, adli müzaheret bürolarınca yoksul ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri KDV'den istisnadır.

2.4. BELLİ KURUM VE KURULUŞLARA YAPILAN BEDELSİZ TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde; Kanunun (17/1). maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'den istisna olup, teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmaksızın istisna uygulanır.

01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Bir sanatoryumun bedeli karşılığında aldığı hizmet aracı KDV'ye tabidir. Ancak bu aracın vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslimi KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Kamu yararına çalışan derneklerden olduğu Bakanlar Kurulu Kararı ile onanan (G) Derneği tarafından yaptırılacak olan yükseköğrenim öğrenci yurdu inşaatı için, (H) Yapı Denetim Ltd. Şti. tarafından (G) Derneğine "bedelsiz" olarak verilen "yapı denetimi hizmeti", KDV'den istisnadır.

2.5. FAKİRLERE YARDIM AMACIYLA GIDA BANKACILIĞI FAALİYETİNDE BULUNAN DERNEK VE VAKIFLARA BAĞIŞLANAN BAZI MALLARIN TESLİMİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu KDV istisnası uygulamasında aşağıdaki açıklamalara göre hareket edilir.

2.5.1. BAĞIŞIN YAPILACAĞI DERNEK VEYA VAKIFLAR:

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımlarının yukarıda belirtilen madde kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

2.5.2. BAĞIŞA KONU OLACAK MALLAR VE BAĞIŞIN NİTELİĞİ:

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekir. Ayrıca yapılacak bağışlar şartlı (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılır.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmez.

2.5.3. BAĞIŞI YAPANLARCA DÜZENLENECEK BELGE:

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilir ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içeren fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılır.

Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

2.5.4. DERNEK VE VAKIFLARCA DÜZENLENECEK BELGE:

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyip bağış yapanlara bir örneğini verirler.

Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar, dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilir.

2.5.5. KAYIT DÜZENİ VE BEYAN:

Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

KDV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının “Kısmi İstisna Kapsamına Giren işlemler” tablosunda “229-Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan, Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddeleri” satırında beyan ederler.

01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örnek: Dernek kuruluş tüzüğünde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hüküm bulunan (H) Yardımlaşma ve Dayanışma Derneğine, bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yukarıdaki usul ve esaslar çerçevesinde gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi KDV’den istisna olacaktır. Ayrıca söz konusu maddelerin ihtiyacı olanlara bedelsiz olarak teslim edilmesi gerekmekte olup, bu teslimlere de KDV uygulanmayacaktır.

2.6. YABANCI DEVLETLERİN TÜRKİYE’DEKİ DİPLOMATİK TEMSİLCİLİK VE KONSOLOSLUKLARI İLE YABANCI HAYIR VE YARDIM ORGANİZASYONLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/2-c) maddesinde, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına Kanunun (17/1). maddesinde yazılı kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV’den istisna edilmiş ve istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Bakanlığımıza tanınan bu yetki uyarınca, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarınca anılan Kanunun (17/1). maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlerle ilgili istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıda belirlenmiştir:

a) 3065 sayılı Kanunun (17/1). maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bu kapsamda bedelsiz teslim edilecek mal ve hizmetler için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

b) Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari sınırı KDV hariç 5.000 TL olması gerekir. Bu kapsama istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

c) İstisnadan yararlanacak yabancı hayır ve yardım kurumlarının kanuni merkezinin yurt dışında bulunması ve Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyette bulunmaması gerekir.

ç) İstisnadan yararlanacak yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumları, bu Kanunun (17/1). maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları teslimin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgiler ile Türkiye'deki adreslerini belirten bir dilekçe ile Bakanlığımıza (Gelir İdaresi Başkanlığı) başvuruda bulunur.

Bu başvurunun değerlendirilmesi sonucunda, yabancı hayır ve yardım kurumlarının bağışlayacağı mal ve hizmetle ilgili alımlarında, KDV uygulamasına yönelik usul ve esasları belirten yazının ilgili kuruluş tarafından onaylı bir örneği satıcılara verilmek suretiyle, satıcılar tarafından düzenlenecek fatura ve benzeri belgede KDV'nin tahsil edilmemesi sağlanır.

d) 01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örnek: Yabancı bir devletin Türkiye'de bulunan Konsolosluğu, Türkiye'de meydana gelen deprem felaketi nedeniyle depremin yaşandığı İlin Belediyesine Türkiye'deki bir firmadan temin edeceği deprem çadırı ve yardım malzemesini bedelsiz olarak teslim edecektir. Türkiye'deki firmanın söz konusu deprem çadırları ve yardım malzemelerini Konsolosluğa tesliminde yukarıdaki şartlar dahilinde istisna uygulanır. Ancak Türkiye'deki firmaya bu teslimlerle ilgili olarak yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bu kapsamda yüklenilen vergiler firma tarafından indirim konusu yapılabilir.

2.7. KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARINI KORUMA KANUNU KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERDE İSTİSNA :

3065 sayılı Kanunun (17/2-d) maddesinde, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimlerin KDV'den istisna olacağı hükme bağlanmış, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

2.7.1. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN MAL VE HİZMETLER:

İstisna kapsamına tescilli taşınmaz kültür varlıklarının sadece rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine ilişkin olarak, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak mal teslimleri girmektedir.

11/06/2005 tarih ve 25842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Koruma, Uygulama ve Denetim Büroları, Proje Büroları ile Eğitim Birimlerinin Kuruluş, İzin, Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik"te tanımlanan I. grup yapılar hariç olmak üzere, tescilli taşınmazların fonksiyon ve konfor şartları gereği kullanıma yönelik donanımı ve proje hizmetleri (klima, jakuzi, yangın hassas algılama, kapalı devre kamera sistemi, tefriş elemanları vb.) istisna kapsamına dahil değildir. Yukarıda belirtilen projelerin uygulanması için iktisap edilseler dahi, tabiat ve kültür varlıklarının satın alınmasında da istisna uygulanmaz. Ancak iktisap edilen tabiat ve kültür varlıklarına uygulanacak projeler kapsamındaki işlemlerde, Tebliğ açıklamaları çerçevesinde istisna uygulanacağı tabiidir.

Tescilli taşınmaz kültür varlıklarına ilişkin bu istisna uygulamasından yararlanabilmek için bu varlıkların sahibi olmak şart değildir. Sponsorluk gibi sözleşmelerle kültür varlıklarının rölöve, restorasyon veya restitüsyon projelerini gerçekleştirecek olanlar da bu istisnadan yararlanabilir.

Örnek: Taşınmaz kültür varlığı olarak Vakıflar Genel Müdürlüğü adına tescil edilmiş olan bir çeşmenin, yapılan bir sözleşme ile (J) Şirketi tarafından restore edilmesi işleminde, (J) Şirketinin bu bölümde belirtilen mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilir.

2.7.2. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLERDE ALT SINIR:

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari tutarı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı olarak tespit edilmiştir.

Aynı faturada istisna kapsamına giren birden fazla mal veya hizmetin yer alması ve bunların bedelleri toplamının fatura düzenleme sınırını aşması halinde vergi hesaplanmaz. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilir, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının fatura düzenleme sınırından fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanır.

2.7.3. İSTİSNA UYGULAMASI:

İlgili Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu Müdürlüğü veya Tapu Sicil Müdürlüğünden tescil kaydı alınan taşınmaz kültür varlığına ait rölöve, restorasyon ve restitüsyon projeleri ile proje kapsamındaki işlerde kullanılacak malzemeler liste halinde proje müelliflerince hazırlanır. Hazırlanan proje ve analizler, belediye sınırları içerisinde belediyeye, belediye sınırları dışında valiliğe onaylatılarak koruma bölge kuruluna sunulur. Koruma Bölge Kurulunca tescilli taşınmaza ait projenin uygun bulunması halinde onaylanacak malzeme listesi, proje ile birlikte ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğüne incelenmek üzere verilir. Malzeme listesinin projeye uygunluğu tespit edildikten sonra ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü projeden yararlanacak olana bu Tebliğ ekinde yer alan örneğe (EK:15) uygun olarak hazırlayacağı istisna belgesini verir.

Bu belgenin ekinde yer alan listede, istisna kapsamında işlem görecek mal ve malzemeler sıra numarası verilmek suretiyle cins ve miktar (adet, kg, m3 vb.) olarak açıkça belirtilir. İstisnadan yararlanacak olanlar istisna belgesi ve listeyi mal aldığı satıcılara ibraz ederek bu işlemlerde KDV hesaplanmamasını talep eder. Satıcılar bu kapsamda teslim ettikleri malların listedeki sıra numarasını, cinsini ve teslim ettikleri miktarı listenin arka yüzüne yazarak imzalar ve kaşe basmak suretiyle onaylar. Bu şekilde yapılan satışlarda KDV uygulanmaz. Kendilerine istisna belgesi ibraz edilen satıcıların, talep edilen malın listedeki miktarı ile bu maldan daha önce ne kadar satın alındığını listenin arka yüzündeki şerhlerden kontrol etmesi, kendilerinden talep edilen malın listedeki miktarı aşması halinde aşan kısmı için istisna kapsamında işlem yapmayıp KDV uygulaması gerekir. İstisna belgesi ile arka tarafına satıcı tarafından şerh düşülmüş listenin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği satıcıya verilir. Satıcıların bu örnekleri, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerekir.

01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

2.8. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARININ, KANUNLARLA KENDİLERİNE VERİLEN GÖREV GEREĞİ VE KURULUŞ AMAÇLARINA UYGUN RUHSAT, İZİN, ONAY VE BENZERİ HİZMETLERDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/2-e)maddesi uyarınca, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç) KDV'den müstesnadır.

Örnek: Eczacılar Odası tarafından kanunla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun "işyeri açma ruhsatı", "faaliyet izin belgesi" gibi basılı kağıtların teslimi KDV'den istisnadır. Ancak söz konusu Odanın ticari nitelikte faaliyet ve işlemlerinin bulunması halinde bu işlemler KDV'ye tabi tutulur.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46. maddesinin üçüncü fıkrasında, kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgelerin kayıtlarının, mükelleflerin bağlı bulundukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulacağı hükme bağlanmış; 215 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (3.3.) numaralı bölümünde de mükellef kayıtlarının öncelikle mesleki yönden bağlı olunan odalar bünyesinde kurulacak bürolarda tutulacağı açıklanmıştır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olan Esnaf ve Sanatkârlar Odasına, basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarını tutma görevi verildiğinden, 3065 sayılı Kanunun (17/2-e) maddesi uyarınca, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği sözü edilen odalar tarafından yapılan bu hizmet karşılığında alınan bedeller KDV'den istisnadır.

3. ASKERİ AMAÇ TAŞIYAN İSTİSNALAR:

3065 sayılı Kanunun (17/3-a) maddesi ile askeri fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve bağlı şubeleri, askerî gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve benzer nitelikteki diğer tesisler, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askeri kantinler ve askeri müzelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler ile bu kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olmasıdır.

Örnek: Bir askeri tamir atölyesi, askeri araçların tamir veya tadilatı dolayısıyla vergi hesaplamaz ancak tamir veya tadilatı üçüncü kişilere yaparsa bedelli olup olmadığına bakmaksızın vergi hesaplar.

4. DİĞER İSTİSNALAR:

4.1. VERGİDEN MUAF ESNAF, ÇİFTÇİ VE SERBEST MESLEK ERBABI:

3065 sayılı Kanunun (17/4-a)ve (17/4-b) maddeleriyle, Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66. maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

4.2. KAZANÇLARI BASİT USULDE TESPİT EDİLEN MÜKELLEFLER:

3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesinde Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

Ortaklarının tamamı basit usule tabi olan adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri de bu hüküm kapsamında değerlendirilir. Ancak ortaklarından en az birisi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilen adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri istisna kapsamına girmez.

Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetlerde işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmaz, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerde KDV gösterilmez veya "KDV dâhildir" mealinde bir şerhe yer verilmez.

Düzenledikleri belgelerde KDV gösteren veya "KDV dâhildir" mealinde bir şerhe yer veren kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler, belgede ayrıca gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanan vergi tutarını 3065 sayılı Kanunun (8/2). maddesi gereğince beyan eder ve öderler. Ancak verilen beyannamede alışlar dolayısıyla yüklenilen vergiler indirilmez. Yüklenilen bu vergi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.

Vergi daireleri, kendiliğinden başvuran ya da bu şekilde işlem yaptıkları vergi idaresince tespit edilen basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri için geçici KDV mükellefiyeti tesis etmek suretiyle gerekli işlemi yapar.

Teslim ve hizmetleri istisna kapsamına giren bu mükelleflerin mal ve hizmet alışları ile yapacakları ithalat, genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi bulunmaktadır. Bu şekilde yüklenilen vergiler Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Öte yandan, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, belirli şartları sağlayanlar basit usule geçebilmektedir. Bu çerçevede gerçek usulden basit usule geçen mükellefler, basit usule geçtikleri vergilendirme dönemi beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarını indirim konusu yapma imkânını kaybedeceklerinden, bu tutarları gelir vergisi uygulaması bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilirler.

Bu mükellefler, basit usule geçmeden önce satın aldıkları malları basit usule geçtikleri tarihten sonra iade etmeleri halinde aşağıdaki şekilde işlem yapılır.

-İade edilen mal için bir fatura düzenlenir. Bu faturaya tutar olarak, iade edilecek malın alış faturasındaki bedel ve KDV olarak gösterilen tutarların toplamı yazılacak ve faturaya bu hususu belirten bir şerh konulacak, ayrıca alış faturasının tarih ve numarasına atıfta bulunulacaktır.

- Basit usule tabi mükellef bu fatura nedeniyle vergi dairesine KDV ödemeyecek, faturadaki tutarın tamamını hasılat olarak hesaplarına alacaklardır.

- Satıcı ise bu bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplayacağı vergiyi indirim konusu yapacaktır.

Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin, Kanunun (18/1). maddesi gereğince istisnadan vazgeçerek gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde KDV beyannamelerini üçer aylık dönemlerde verirler.

4.3. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 81. MADDESİ KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER, ADİ ORTAKLIKLARIN SERMAYE ŞİRKETİNE DÖNÜŞMESİ İLE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE YAPILAN DEVİR VE BÖLÜNME İŞLEMLERİ:

3065 sayılı Kanunun (17/4-c) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir ve bölünme işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin devir ve bölünmelerinde KDV hesaplanmaması için bu devir ve bölünme işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılması şarttır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılmayan devir ve bölünme işlemlerinde yeni şirkete düzenlenecek faturada devre konu bütün mal ve hakların bedeli üzerinden, bedel bilinemiyor bulunamıyor ya da emsaline göre düşük tespit edilmiş ise 3065 sayılı Kanunun 27. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedeli veyahut emsal ücreti üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağı için önceki işletme veya şirketlere ait devreden KDV tutarları yeni işletme veya şirketler tarafından mükerrer indirime yol açmayacak şekilde Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre indirim konusu yapılır.

7524 sayılı Kanunun 19. maddesi ile yapılan düzenlemeyle, anılan maddenin yürürlüğe girdiği 02/08/2024 tarihi itibarıyla faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden işletme ve şirketlerin devreden KDV tutarlarının, yeni işletme veya şirketler tarafından indirime konu edilebilmesi vergi incelemesi şartına bağlanmıştır. Devreden KDV tutarlarının indirim hesaplarına alınabilmesi için devir, bölünme, nevi değişikliği sonucu oluşan yeni işletme ya da şirket tarafından öncelikle bağlı bulunulan vergi dairesine konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması hususunda bir talep dilekçesi ile başvurulması gerekir. Söz konusu talep ilgili vergi dairesince inceleme yapmaya yetkili ilgili denetim birimine ivedilikle aktarılır.

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda uygun görülen indirim KDV tutarı, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihi kapsayan dönem beyannamesinde yeni işletme ya da şirket tarafından indirim konusu yapılabilir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 20/08/2024 tarihinde (B) A.Ş.ye devrolmuştur. Devir tarihi itibarıyla (A) Ltd. Şti.'nin devreden KDV tutarı 10.000.000 TL'dir. (B) A.Ş. devreden KDV tutarını indirim hesaplarına alabilmek için bağlı bulunduğu vergi dairesine 02/09/2024 tarihinde inceleme yapılması talebi ile başvurmuştur.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 15/01/2025 tarihinde intikal etmiş olup, raporun sonuç bölümünde 7.000.000 TL tutarında devreden KDV'nin (B) A.Ş. tarafından indirim hesabına alınabilmesi uygun bulunmuştur. (B) A.Ş. tarafından bu tutar 2025/01 dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

4.4. İKTİSADİ İŞLETMEYE DÂHİL OLMAYAN GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI:

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabi tutulmuştur. Buna mukabil Kanunun (17/4-d) maddesi ile iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

İktisadi bir işletmeye dâhil olup olmama açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilânçoya alınmış olacaktır. Kurumlar ile bilanço esasına tabi olan işletmelerde, bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dâhil sayılır. Bilânçonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 187. maddesi, ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmiştir.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi; fabrika, ambar, atölye, dükkân, mağaza ve arazinin işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsın değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağıdır. Yükümlünün sahip olduğu gayrimenkulün bir bölümünü işletme ihtiyaçları için kullanması, bu gayrimenkulün değerinin tamamı üzerinden envantere alınmasına engel değildir. Sahip olunan gayrimenkulün işletmede kullanılan kısmı için kira tahakkuk ettirilemeyeceği gibi diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen gelir, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esas; ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceğidir. Bu durumda işletme ihtiyacı dışında kalan kısımların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli ticari kazancın bir unsuru sayıldığından, bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda oda veya kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından azının işletmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi işletmeye dâhil sayılmadığından envantere ithal edilmez. Dolayısıyla elde edilen kira bedeli de KDV'ye tabi değildir.

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanan mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) kiralanması işlemleri KDV'ye tabi değildir; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması işlemi KDV'ye tabidir.

Yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer hakların) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, aynı maddede Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Örnek: Sağlık Bakanlığına bağlı bir hastane bünyesindeki otoparkın ya da kantin işletmesinin kiraya verilmesi KDV'den istisnadır.

Ayrıca, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamda, Milli Eğitim Bakanlığı Okul-Aile Birliği Yönetmeliğine göre kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den istisnadır.

4.5. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER:

4.5.1. BANKA VE BANKERLİK İŞLEMLERİ:

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu, banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar oluşturmakta; bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paralar da aynı verginin kapsamına girmektedir. Bu işlemler Kanunun (17/4-e) maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir.

Ayrıca, Türkiye'de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dışı kredi işlemlerinin mahiyet itibarıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıktır. Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinde de Kanunun (17/4-e) maddesi hükmü uyarınca KDV hesaplanmaz.

4.5.2. SİGORTA ARACILIK İŞLEMLERİ:

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun "Tanımlar" başlıklı 2. maddesinde, sigorta acenteleri ve brokerleri aracı olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, sözleşme yapma ve prim tahsil etme yetkisi bulunan veya bulunmayan sigorta acenteleri ile sigorta brokerlerinin sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri karşılığı aldığı komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, faaliyetleri Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olan sigorta aracıları (sigorta acentesi ve brokerler) tarafından işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV'ye tabidir.

Bu nedenle, sözü edilen sigorta aracılarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arızi işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

4.5.3. REASÜRANS İŞLEMLERİ:

Mükerrer sigorta olarak da tanımlanan reasürans işlemlerinde sigorta şirketi, müşteriden aldığı primin bir kısmını reasürans şirketine devretmekte ve rizikoyu paylaşmaktadır. Bunun sonucu olarak, sigortaya konu rizikonun gerçekleşmesi halinde, reasürans şirketi kendi üstlendiği riziko ile sınırlı olmak üzere sigorta şirketine ödemede bulunmaktadır. Bu işlemler sigorta işleminin devamı mahiyetinde olduğundan3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

4.6. DARPHANE VE DAMGA MATBAASI TARAFINDAN YAPILAN İŞLEMLER:

3065 sayılı Kanunun (17/4-f) maddesi ile Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

4.7. DEĞERLİ MADENLER, KIYMETLİ TAŞLAR, DEĞERLİ KÂĞITLAR, PARA, DÖVİZ, MENKUL KIYMETLER, DAMGA PULU İLE HURDA VE ATIK TESLİMLERİ:

4.7.1. DEĞERLİ MADEN, DEĞERLİ KÂĞIT, PARA, DÖVİZ, MENKUL KIYMET TESLİMLERİ:

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi ile külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil), varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları**,** Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçlarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Külçe altın, külçe gümüş, döviz, para teslimleri KDV'den istisna olup, hisse senedi ve tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)* teslimleri yanında, aynı mahiyette olan kâr ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı belgesi gibi faiz veya temettü getiren kıymetli evrak teslimleri de vergiden müstesnadır. Ancak, altın ve gümüş sikkeler ile altından ve gümüşten mamul eşya teslimlerinde, Tebliğin (III/A-4.2.) bölümünde açıklandığı üzere, külçe miktarına isabet eden bedel düşüldükten sonraki tutar üzerinden KDV hesaplanır.

Ayrıca, madde ile 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununda düzenlenen değerli kâğıtlar istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre 210 sayılı Kanuna ekli tabloda yer alan değerli kâğıtların teslimlerinde de KDV uygulanmaz.

6728 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesinde yer alan "tahvil" ibaresinden sonra gelmek üzere "(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)" parantez içi hüküm eklenmiştir. Bu çerçevede, elde edilen faiz geliri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin istisna kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Buna göre, tahvil ihracında tahvil teslimi ile birlikte tahvili satın alanlar tarafından verilen finansman hizmetinin karşılığı olan faiz/kupon ödemeleri de istisna kapsamındadır.

Örnek: Türkiye'de mukim (A) Şirketi fon ihtiyacını karşılamak üzere yurt dışında tahvil ihraç etmiş, ihraç edilen tahvillerden 100.000 TL nominal bedelli tahvil yurt dışında mukim (B) Şirketi tarafından satın alınmıştır. Tahvilin itfasında (A) Şirketi tarafından yurt dışında mukim (B) Şirketine 100.000 TL nominal bedel ile bu bedel üzerinden hesaplanan 10.000 TL tutarında faiz ödenmiştir. Bu faiz ödemesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre KDV'den istisna olduğundan, (A) Şirketi ödediği faiz tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmeyecektir.

4.7.2. METAL, PLASTİK, KÂĞIT, CAM HURDA VE ATIKLARI İLE KONFEKSİYON KIRPINTILARININ TESLİMİ:

Hurda veya atık metal, plastik, kâğıt ve cam ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimlerinde KDV uygulanmaz.

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşların teslimi de bu kapsamda vergiden müstesnadır.

Ancak hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithali istisna kapsamında değerlendirilmez.

4.7.3. KIYMETLİ TAŞ TESLİMLERİ:

6552 sayılı Kanunun 26. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesinde 11/09/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 06/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi KDV'den istisna tutulmuştur.

Söz konusu istisna, kıymetli taşların Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa içinde veya ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışında el değiştirmesini kapsamaktadır.

Bu taşların, yukarıda belirtilenler dışındaki teslim, ithal ve el değiştirmeleri 11/09/2014 tarihinden itibaren KDV istisnası kapsamına girmediğinden genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

4.8. ZİRAİ AMAÇLI SU TESLİMLERİ İLE ARAZİ ISLAHINA AİT HİZMETLER:

Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler KDV’den müstesnadır. Dolayısıyla söz konusu teslim ve hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

Zirai amaçlı su teslimlerinde, istisnanın uygulanması açısından suyu teslim edenin statüsünün bir önemi yoktur.

Perakende içme suyu teslimlerinde ise istisnanın uygulanabilmesi için teslimin köy tüzel kişiliği tarafından ve köyde ikamet edenlere yapılması şarttır. Köylere hizmet götürme birlikleri tarafından içme suyu teslimlerinde istisna uygulanması söz konusu olmaz.

Arazi ıslahına ait hizmetlerde ise istisnanın uygulanabilmesi için, hizmetin, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birlikleri tarafından yapılması gerekir.

4.9. SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLER İLE BU BÖLGELERE İLİŞKİN YÜK TAŞIMA İŞLERİ:

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV’den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV’ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV’den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV’ye tabi olacaktır.

01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV’den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV’ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.’ne taşıttırmıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.’ne yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.’ne taşıttırmıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV’den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV’ye tabi olacaktır.

(—)

4.10. BORU HATTI İLE YAPILAN AKARYAKIT TAŞIMALARI:

3065 sayılı Kanunun (17/4-j) maddesine göre, boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri KDV'den müstesnadır.

İstisna serbest dolaşıma girmemiş (millileşmemiş) ham petrol, gaz ve ürünlerin boru hattı ile taşınmasında uygulanır. Serbest dolaşıma girmiş ürünlerin Türkiye içerisinde taşınması ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulur.

4.11.VARLIK YÖNETİM ŞİRKETLERİNİN BAZI TESLİMLERİ İLE FİNANSAL YENİDEN YAPILANDIRMA HÜKÜMLERİ KAPSAMINDA BAZI BORÇLARIN TEMİNATINI OLUŞTURAN MAL VE HAKLARIN TESLİMİ:

4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Örnek: (A) Varlık Yönetim Şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı işleminde, bu mal ve hakların alacağa mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacağa mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı KDV'den istisna tutulacaktır.

Varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.12.TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONUNA DEVREDİLEN MAL VE HAKLARIN TESLİMİ:

Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Bu istisna, işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı olarak uygulanır.

Örnek: TMSF'nin,(D) Şirketinin yönetim kurulu üyesinden olan alacağının tahsili amacıyla, bu alacağın teminatını oluşturan Şirket aktifindeki taşınmazların TMSF'ye veya üçüncü kişilere teslimi, Kanunun (17/4-m) maddesi kapsamında gerçekleştirilmesi kaydıyla işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla sınırlı olmak üzere KDV'den istisna tutulur.
Öte yandan, söz konusu taşınmazların satış bedelinden TMSF'ye intikal eden kısım düşüldükten sonra kalan bir tutar olması halinde, bu tutar üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplanması gerekir.

4.13. BASIN, YAYIN VE ENFORMASYON GENEL MÜDÜRLÜĞÜNE VERİLEN HABER HİZMETLERİ:

Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri KDV'den müstesnadır.

İstisna uygulaması adı geçen Genel Müdürlüğe verilen haber hizmetleri ile sınırlı olup, Genel Müdürlüğün diğer mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

4.14.GÜMRÜKLÜ ALANLARDA YAPILAN BAZI HİZMETLER:

Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması, (17/4-ö) maddesine göre ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri KDV'den müstesnadır.

Ancak, istisna kapsamındaki hizmetlerin ifasını gerçekleştirmek için (etiketleme, paketleme, istifleme, taşıtlara yükleme vb.) üçüncü kişilerden alınan işçilik, iş makinesi kiralanması ve vinç hizmetleri ile iş makineleri ve taşıtlar için alınan akaryakıt vb. teslimleri, istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) maddesi hem de (17/4-ö) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

Liman ve hava meydanlarında verilmekle beraber 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulur.

3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanmasına ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz.

3065 sayılı Kanunun (17/4-ö) maddesine göre, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için 01/01/2019 tarihinden itibaren verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1:İthalat işlemine konu bir malın gümrük antreposu içerisinde bir yerden bir yere taşınması hizmetleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-ö) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Gümrüklü sahada işletme belgesi bulunan antrepo işleticisinden yapılacak olan antrepo kiralama işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) ve (17/4-ö) maddeleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Örnek 3: Gümrük antrepolarında ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen yükleme, boşaltma hizmetleri ile ithalat ve ihracat işlemlerine konu olması ya da transit rejim kapsamında işlem görmesi kaydıyla dökme bakliyat ürünlerinin söz konusu yerlerde kepçe ile istifi, kamyonlara yüklenmesi, manipülasyonu hizmetleri KDV'den istisnadır.

4.15. HAZİNENİN TAŞINMAZ TESLİMİ VE KİRALAMALARI, İRTİFAK HAKKI TESİSİ, KULLANMA İZNİ VE ÖN İZİN VERİLMESİ İŞLEMLERİ, KENTSEL DÖNÜŞÜM BAŞKANLIĞI İLE TOPLU KONUT İDARESİ (TOKİ) BAŞKANLIĞININ ARSA VE ARAZİ TESLİMLERİ, BELEDİYE VE İL ÖZEL İDARELERİNİN TAŞINMAZ SATIŞLARI İLE VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜNÜN YÖNETTİĞİ VE TEMSİL ETTİĞİ MAZBUT VAKIFLARIN MÜLKİYETİNDE BULUNAN TAŞINMAZLARIN SATIŞLARI:

Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri, Kentsel Dönüşüm Başkanlığı ile TOKİ Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri ile Vakıflar Genel Müdürlüğünün yönettiği ve temsil ettiği mazbut vakıfların mülkiyetinde bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.

Hazine ibaresi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvelde sayılan kamu idarelerini kapsamakta olup, örneğin söz konusu cetvelde sayılmayan Üniversiteler "Hazine" kavramı içerisinde yer almamaktadır. Dolayısıyla bunlar tarafından yapılacak taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri verginin konusuna girmesi halinde bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

Kentsel Dönüşüm Başkanlığı ile TOKİ'ye tanınan istisna ise bu kurumların yapacağı arsa ve arazi teslimleri ile sınırlıdır. Kentsel Dönüşüm Başkanlığı ile TOKİ tarafından arazi ve arsa dışında yapılacak taşınmaz teslimleri (konut, bina, işyeri, sosyal tesis vb.) ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

6770 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesine "belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler" ibaresi eklenmiştir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesine göre, belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışı (belediye ve il özel idarelerinin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmelerin taşınmaz satışları hariç) KDV'den istisnadır.

Diğer taraftan, bölge sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan belediyelerin bu amaçları kapsamında yapmış oldukları işlemler KDV'nin konusuna girmemekle birlikte, belediyelerin ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi uyarınca KDV'ye tabidir.

Belediyelerin veya il özel idarelerinin bünyesinde bir iktisadi işletme oluşması halinde KDV mükellefiyetinin, belediye veya il özel idarelerinin adına değil, bunların bünyesinde oluşan iktisadi işletme adına tesis edilmesi gerekmektedir. Belediye veya il özel idarelerine ilişkin mükellefiyet tesisinde, söz konusu iktisadi işletmelerin faaliyet konuları dikkate alınacak ve unvanında faaliyet konusuna yer verilecektir.

Buna göre, belediye ve il özel idarelerinin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmelerin taşınmaz satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, söz konusu iktisadi işletmelerin taşınmaz satışlarında genel hükümlere göre KDV uygulanacaktır.

Vakıflar Genel Müdürlüğünün yönettiği ve temsil ettiği mazbut vakıfların mülkiyetinde bulunan taşınmazların satışı KDV'den istisnadır. Genel Müdürlüğün mülkiyetindeki taşınmazlar ile Genel Müdürlük tarafından yönetilmeyen veya temsil edilmeyen vakıfların mülkiyetinde bulunan taşınmazların satışı ise istisna kapsamında değildir.

4.16. İKİ TAM YIL SÜREYLE SAHİP OLUNAN İŞTİRAK HİSSELERİ VE TAŞINMAZLARIN SATIŞI:

15/07/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması kaldırılmıştır.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43. madde uyarınca, 15/07/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların 15/07/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi ile geçici 43. maddesi uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile 15/07/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları söz konusu taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (17/4-y) maddesi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen iştirak hisseleri ile 15/07/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, iştirak hisseleri ile bu taşınmazların varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.

- Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

4.16.1. TAŞINMAZ SATIŞLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI:

4.16.1.1. 15/07/2023 TARİHİNDEN ÖNCE KURUMLARIN AKTİFİNDE YER ALAN TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA UYGULAMASI:

3065 sayılı Kanuna 15/07/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43. maddede,

"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."

hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, 15/07/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/07/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile iştigal eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır.

Söz konusu satış işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Örnek 2: Bilgisayar parçalarının alım-satım faaliyeti ile iştigal eden (A) firması, İzmir'de 2006/Temmuz ayında bir arsa satın almıştır.

Söz konusu arsa üzerinde 2007/Haziran ayında ofis ve depodan oluşan tek binanın inşaatına başlamış, 2011/Kasım ayında yapı kullanma izin belgesini almış, 14/12/2011 tarihinde tapuda cins tashihi yapılmıştır.

Tapuda cins tashihi yapılan binanın satış işleminin 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için söz konusu binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması yanında, en az iki tam yıl şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bütün bölümleri ile birlikte inşaatın tamamlanıp bina olarak aktife alındığı tarihin (14/12/2011) esas alınması gerekmektedir.

Örnek 3: (K) Şirketinin 15/10/2003 tarihinde satın almış olduğu 5.000 m²'lik arsanın (L) Belediyesince kamulaştırılması işlemi sonucu söz konusu arsa yerine 13/04/2009 tarihinde verilen 3.000 m²'lik başka bir arsa şirket tarafından satılacaktır.

Satışı yapılacak 3.000 m²'lik arsanın satışında (17/4-r) maddesindeki istisnadan yararlanılabilmesi için gereken "en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma" şartının tespitinde, kamulaştırılan taşınmazın iktisap tarihi esas alınacaktır.

Örnek 4: Tarım ürünleri ticareti ile iştigal eden (Ş) işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı antreponun deposunu satışa çıkarmıştır.

Kanunun (17/4-r) maddesinde yer alan istisna kurumlara yönelik olup şahsi işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulaması mümkün değildir.

Örnek 5: (P) Kooperatifine 09/07/1998 tarihinde tahsis edilen ancak üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaftan dolayı 04/05/2011 tarihinde Kooperatif adına tapuya tescil edilen arsanın satışı yapılacaktır.

Satışı yapılacak arsanın en az iki yıl aktifte kalma süresi hesaplanırken kooperatifin üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih (09/07/1998) esas alınacak ve bu satış işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 6: İki tam yıldan fazla süredir (Z) şirketinin aktifinde yer alan arsa, bina, taşıtlar, makine ve teçhizatlardan ibaret üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışı gerçekleştirilecektir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisnaya konu olan taşınmazlar Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

İki tam yıldan fazla bir süredir şirketin aktifinde yer alan arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.

Örnek 7: 5910 sayılı Kanun ile kurulan (A) Ticaret ve Sanayi Odasının mülkiyetinde bulunan, hizmet binası olarak kullandığı taşınmazın 5. ve 6. katlarının kapalı zarf usulü ile satışı yapılacaktır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir. Bu itibarla, Odanın hizmet binası olarak kullandığı taşınmazların müzayede yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir Odanın mülkiyetinde bulunsa dahi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 8: (Y) şirketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 2.000 m²'lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 450 m²'lik bitişik arsa tevhit edilmiş(tek tapuya dönüştürülmüş) ve satışa sunulmuştur.

Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan değişiklikler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür.

Örnek 9: (Z) Kolektif şirketinin aktifinde kayıtlı ve bir akaryakıt şirketince akaryakıt istasyonu olarak kullanılan binaların, şirketin nev'i değiştirerek limited şirkete dönüşmesi sonrasında satışı yapılacaktır.

Söz konusu satış işleminde iki tam yıllık sürenin hesabında, bu binaların limited şirkete dönüşen kolektif şirketin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 10: Altından ve gümüşten mamul mücevherat imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan (M) şirketi 2005 yılının Ağustos ayında finansal kiralama yoluyla satın aldığı ve ödemeleri halen devam eden aktifinde kayıtlı arsayı, 2010 yılı içerisinde kalan borç bakiyesini leasing şirketine ödeyerek şirket adına tapuya tescil ettirmiştir.

2005 yılında finansal kiralamaya konu edilen arsa, finansal kiralama süresi sonunda şirketin mülkiyetine geçerek aktife kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi 2010 yılında yapıldığından, 2010 yılındaki tescil tarihinden itibaren en az iki tam yılı geçmeden satılması halinde, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

Örnek 11: (F) Bankasının borçlularından (A) Ltd. Şti.'ye ait taşıtın, icra yoluyla satışı yapılacaktır.

Taşınmaz olarak değerlendirilmeyen taşıtın satışının 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Örnek 12: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.nden 20/07/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 01/01/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesi kapsamında (D) finansal kiralama şirketine devretmiş ve 31/12/2015 tarihinde geri almıştır. (A) Ltd. Şti. bu taşınmazı 05/05/2016 tarihinde satmıştır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.'nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alındığı 20/07/2013 tarihi ile satıldığı 05/05/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.

(—)

Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan taşınmazların satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

4.16.1.2. 15/07/2023 TARİHİNDEN İTİBAREN KURUMLARIN AKTİFİNE KAYDEDİLEN TAŞINMAZLARIN SATIŞI:

15/07/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması 15/07/2023 tarihi itibarıyla kaldırılmış olup, bu tarihten itibaren kurumların aktifine kaydedilen taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

4.16.2. İŞTİRAK HİSSELERİNİN SATIŞINDA İSTİSNA UYGULAMASI:

İştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

4.16.3. BANKALARA, FİNANSAL KİRALAMA VE FİNANSMAN ŞİRKETLERİNE BORÇLU OLANLARIN VE KEFİLLERİNİN BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN TESLİMLERE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI:

Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.

İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.

Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 01/01/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 01/01/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslime konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.

Örnek: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

4.17. KONUT FİNANSMANI AMACIYLA TEMİNAT GÖSTERİLEN VEYA İPOTEK KONULAN KONUTLARIN TESLİMİ (MORTGAGE - TUTSAT):

3065 sayılı Kanunun (17/4-ş) maddesi uyarınca, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun (38/A) maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışı dahil) KDV'den istisna edilmiştir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve 2499 sayılı Kanuna yapılan atıfların, 6362 sayılı Kanunun ilgili maddelerine yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla buradaki atfın da 6362 sayılı Kanuna yapılmış sayılması gerekir.

İstisna sadece konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun tesliminde uygulanır.

Bu kapsamdaki konutların, finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi de KDV'den istisnadır. Bu durumda bu kuruluşların söz konusu konutu hem alışlarında hem de satışlarında KDV istisnası uygulanır. Örneğin, konut finansmanına konu üzerinde ipotek tesis edilmiş olan konutların, ipotek alacaklısı banka tarafından ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışı (müzayede mahallinde yapılan satışlar dâhil) KDV'den istisnadır.

4.18. LİSANSLI DEPOCULUK KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER:

4.18.1. KAPSAM VE İŞLEYİŞ:

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanslı depo işleticilerinin kişiler arasında ayrım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi düzenlemek ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere, tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

5300 sayılı Kanun kapsamında yapılan işlemlerde KDV uygulaması, aşağıda açıklandığı şekilde yapılır.5300 sayılı Kanun kapsamındaki ürün senetlerinin, Ürün İhtisas Borsaları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsalarında (Her iki borsa kısaca "ihtisas/ticaret borsaları" olarak anılacaktır.) tesliminde KDV uygulamasına yönelik olup, bu açıklamalar anılan Kanunun 15. maddesine dayanılarak yayımlanan Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliği kapsamında basılı ürün senedi hükmünde olmak üzere söz konusu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak elektronik ortamda oluşturulan elektronik ürün senedi (ELÜS) teslimleri için de geçerlidir.

3065 sayılı Kanunun 2. maddesinde, teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi de teslim olarak nitelendirilmiş ve bu durumda her bir safhanın ayrı ayrı vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, ürün sahiplerinin kendi ürünlerini lisanslı depolara koyması işlemi KDV'ye tabi değildir.

Ayrıca, depoya konulan ve ürün senedi çıkarılan bir ürünün, bu ürüne ait ürün senedi ihtisas/ticaret borsalarında herhangi bir işlem görmeden (satılmadan) ürünü depoya koyanlar tarafından çekilmesi halinde de tasarruf hakkı el değiştirmediğinden KDV'nin konusuna giren bir işlem bulunmamaktadır. Ancak, ürünü depoya koyan kişinin bu ürüne ait ürün senedini ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla teslim ettikten sonra aynı ürün senedi ile ürünü çekmek istemesi halinde bu işlem Kanunun (1/3-d) maddesine göre KDV'ye tabi tutulur.

Öte yandan, lisanslı depoculukta kullanılan ve depoya konulan ürünü temsil eden ürün senetlerinin her el değiştirme aşaması ayrı bir teslim olup, bu teslimler ticari, sınai, zirai faaliyet ya da mesleki faaliyet kapsamında ifa edilmek şartıyla KDV'nin konusuna girmekle birlikte söz konusu teslimler 3065 sayılı Kanunun (13/ğ) ve (17/4-t) maddeleri ile KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla, ürün senedini elinde bulunduran KDV mükellefleri (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç) ürün senedi teslimlerinde alıcı adına fatura ve benzeri vesikaları düzenlerler ancak söz konusu belgelerde KDV göstermezler.

Ürün senedinin KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından KDV mükelleflerine tesliminde ise KDV mükelleflerince gider pusulası düzenlenir.

Alım-satıma taraf olanların KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde fatura ve benzeri vesikaların düzenlenmesine gerek yoktur. Bu işlemlerin tarafların kendi aralarında düzenleyeceği teslim tutanağı, taahhütname veya bir yazı ile tevsiki mümkündür.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, ürün senetlerini ticari nitelik arz edecek şekilde teslimi durumunda, işlemlerin yalnızca ürün senedi teslimlerinden oluşması halinde KDV'den istisna tutulan bu işlemleri nedeniyle bunlar adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek yoktur.

4.18.2. ÜRÜN SENETLERİNİN, İHTİSAS/TİCARET BORSALARI ARACILIĞIYLA İLK TESLİMİ:

3065 sayılı Kanunun (13/ğ) maddesi ile 5300 sayılı Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Söz konusu istisna tam istisna mahiyetinde olup, bu istisna uygulamasından kaynaklanan ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarları, mükelleflere Tebliğin (II/B-9.) bölümündeki açıklamalara göre iade edilir.

4.18.3. ÜRÜN SENETLERİNİN İLK TESLİMİNDEN SONRAKİ TESLİMLERİ:

3065 sayılı Kanunun (17/4-t) maddesinde ürün senetlerinin ilk teslimi ile ürünü depodan çekecek olanlara teslimi arasındaki teslimler, kısmi istisna kapsamına alınmıştır.

Buna göre, ürün senedinin ilk tesliminden sonra KDV mükellefleri tarafından tesliminde de (ürünü depodan çekecek olanlara teslimi hariç) KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, aynı maddeye göre, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmaz. Buna göre, KDV mükellefiyeti olanlar kısmi istisna kapsamına giren bu teslimleri dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapabilirler, ancak iade olarak talep edemezler.

4.18.4. ÜRÜN SENETLERİNİN ÜRÜNÜ DEPODAN ÇEKECEK OLANLARA TESLİMİ VE SORUMLULUK UYGULAMASI:

3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, bu teslimin ticari, sınai, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmakta olup, Kanunun (10/k) maddesine göre bu işlemde vergiyi doğuran olay, ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelmektedir. Kanunun (23/d) maddesi uyarınca söz konusu işlemde KDV matrahını, ürün senedinin en son işlem gördüğü borsa değeri oluşturmaktadır.

Bu hükümlere göre, ürün senetlerini ürünü depodan çekecek olanlara teslim edenler, KDV mükellefi olmasalar dahi bu teslim KDV'ye tabidir. Bu işlemde vergiyi doğuran olay ise ürün senedinin temsil ettiği ürünün depodan çekilmesi anında meydana gelir.

Diğer taraftan, Kanunun (9/3). maddesinde, 5300 sayılı Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticilerinin sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Malın depodan çekilmek istenmesi halinde, ürün senedi ile fatura ya da alıma ait diğer belgelerle birlikte lisanslı depo işleticisine başvurulur. İşletici, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri tespit eder. KDV tutarını bu değer üzerinden hesaplar ve alıcıdan tahsil eder. Karşılığında bir örneği (EK: 16)'da yer alan "Lisanslı Depo İşleticileri İçin Katma Değer Vergisi Tahsilat Belgesi"ni en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenleyip asıl nüshayı alıcıya verir. Belgede gösterilen KDV tutarı, lisanslı depo işleticisi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir. KDV mükellefi olan alıcılar işleme ait KDV tutarını bu belgeye dayanarak indirim konusu yapabilirler.

Lisanslı depo işleticileri, bu işlemlere ait KDV'yi, aylık vergilendirme dönemi içerisindeki ürün çekişlerinin tamamını kapsayacak şekilde 2 No.lu KDV beyannamesi ile bağlı oldukları vergi dairesine beyan edip öderler.

Örnek: Buğday alım satımı faaliyetinde bulunan mükellef (A), vergiden muaf çiftçiden müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle satın aldığı 100 ton buğdayı, lisanslı depo işleticisine tevdi etmiş (lisanslı depoya koymuş), söz konusu ürüne ilişkin olarak lisanslı depo işleticisi tarafından düzenlenen ürün senedini yetkili ticaret borsasına 10.04.2013 tarihinde kayıt ve tescil ettirmiştir.

Mükellef (A) söz konusu ürün senedini, 14.05.2013 tarihinde 56.000 TL'ye mükellef (B)'ye satmıştır. Mükellef (B) bu ürün senedini 30.05.2013 tarihinde özel bir bankada ücretli olarak çalışan (D)'ye 60.500 TL'ye satmıştır. Söz konusu ürün senedi (D) tarafından 15.06.2013 tarihinde 59.000 TL'ye fırıncılık faaliyetinde bulunan mükellef (F)'ye satılmıştır.

(F), bu ürünü çekmek için 25.06.2013 tarihinde ürün senedi ve gider pusulası ile birlikte lisanslı depo işletmesine başvurmuş, ürün senedi lisanslı depo işleticisi tarafından bu tarihte iptal edilerek senedin temsil ettiği 100 ton buğday aynı gün mükellef (F) tarafından depodan çekilmiştir. Depodan çekilen ürünü temsil eden senedin borsadaki son işlem değeri 59.000 TL'dir.

Bu durumda söz konusu işlemle ilgili olarak aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.

- Mükellef (A)'nın 100 ton buğdayı lisanslı depo işleticisine tevdii, teslim mahiyetinde olmadığından bu aşamada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

- Mükellef (A)'nın mükellef (B)'ye ürün senedini ticaret borsasında kayıt ve tescil ettirdikten sonraki ilk teslimi, Kanunun (13/ğ) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğundan mükellef (A) tarafından mükellef (B)'ye ürün senedinin satış bedeli olan 56.000 TL için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

(A), KDV mükellefi olduğundan, tam istisna kapsamına giren bu teslimi dolayısıyla yüklendiği ve indirim yoluyla telafi edemediği KDV tutarlarının iadesini talep edebilir.

- KDV mükellefi (B)'nin ürün senedini özel bir bankada ücretli olarak çalışan (D)'ye 60.000 TL'ye teslimi Kanunun (17/4-t) maddesi gereğince KDV'den istisna olduğundan mükellef (B) söz konusu işleme ilişkin olarak düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır. Kanunun (17/4-t) maddesinde düzenlenen istisna, kısmi istisna niteliğinde olmakla beraber mükellef (B) bu işlemle ilgili olarak (genel giderler vb. harcamalar dolayısıyla) yüklendiği KDV tutarlarını indirim konusu yapabilecek ancak iade talep edemeyecektir.

- Özel bir bankada ücretli olarak çalışan (D)'nin ürün senedini fırıncılık faaliyetinde bulunan ve ürünü depodan çekecek olan mükellef (F)'ye tesliminde, (F) tarafından gider pusulası düzenlenecektir. (D) tarafından yapılan söz konusu teslim ticari, sınai, zirai faaliyet kapsamında olmasa dahi Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca KDV'ye tabi bulunmaktadır. Söz konusu işlemde vergiyi doğuran olay ürünün lisanslı depodan çekildiği anda meydana gelmektedir. Ürünün borsadaki son işlem değeri 59.000 TL olduğundan, KDV bu değer üzerinden hesaplanacaktır. Mükellef (F)'ye yapılan bu teslimde 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin (A) bölümünün 8. sırası uyarınca KDV oranı (%1) olarak uygulanacaktır. Hesaplanacak KDV lisanslı depo işleticisi tarafından sorumlu sıfatıyla verilecek beyannameye dahil edilecektir. (F) ise lisanslı depo işleticisinden alacağı "Lisanslı Depo İşleticileri İçin Katma Değer Vergisi Tahsilat Belgesi"ne istinaden indirim hakkından yararlanacaktır.

4.19. VARLIK KİRALAMA ŞİRKETLERİ TARAFINDAN YAPILAN DEVİR VE KİRALAMA İŞLEMLERİ:

3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (u) bendi uyarınca her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri KDV'den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak varlık ve hakların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla devrinde, kaynak kuruluşlarca istisnaya konu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez. Ancak, kaynak kuruluşlarca bu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım "İlave edilecek KDV" olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

4.20. SİGORTA TAHKİM KOMİSYONU TARAFINDAN VERİLEN HİZMETLER:

3065 sayılı Kanunun (17/4-v) maddesine göre 03/06/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler, KDV'den müstesnadır. Dolayısıyla, Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından bu hizmetlere karşılık alınan bedeller üzerinden KDV tahsil edilmez.

4.21. FİNANSAL KİRALAMA ŞİRKETLERİ, KATILIM BANKALARI İLE KALKINMA VE YATIRIM BANKALARINCA, 6361 SAYILI KANUN KAPSAMINDA, TAŞINIR VEYA TAŞINMAZLARIN BİZZAT KİRACIDAN SATIN ALINMASI, SATAN KİŞİLERE KİRALANMASI VE KİRALAYANA SATILMASI (SAT-KİRALA-GERİ AL) İŞLEMİ:

3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınır veya taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

İstisna, kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (y) bendinde 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle taşınırlar da istisna kapsamına dahil edilmiş olup, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, taşınırların sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten (09/08/2016) sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak her türlü taşınır ve taşınmazların kiracıları tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devrinde, kiracılarca istisnaya konu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılmaz. Ancak, kiracılarca bu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım "İlave edilecek KDV" olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

4.22. PATENTLİ VEYA FAYDALI MODEL BELGELİ BULUŞA İLİŞKİN GAYRİ MADDİ HAKLARIN KİRALANMASI, DEVRİ VEYA SATILMASI İŞLEMLERİ:

3065 sayılı Kanunun (17/4-z) maddesine göre, 13/06/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisnadır.

Söz konusu patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde elde edilmiş olması gerekmektedir.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmez.

4.23. ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ VE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNE TANINAN İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun (17/4-k) maddesine göre; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV'den istisnadır.

Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla, müteşebbis heyet, kooperatif veya diğer isimler altında iktisadi işletmeler oluşturulmaktadır. Bu organizasyonlar, arsayı temin etme, altyapıyı tamamlama, işyerlerini inşa etme gibi hizmetlerin tamamını veya bir kısmını yürütmek üzere kurulmaktadır.

Sözü edilen organizasyonların sadece arsa teslimleri ile işyeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır. Bu organizasyonların yapacakları her türlü hizmetler ile arsa ve işyeri dışındaki teslimlerinin yanı sıra bölge ve site dışındaki arsa ve işyeri teslimleri de genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-k) maddesinde yer alan istisna kapsamındaki arsa teslimine, söz konusu arsa için organize sanayi bölgeleri tarafından yapılan ve parsel birim maliyeti içinde yer alan harcamalar da dahil edilir.

4.24. VARLIK VE HAKLARIN TÜRKİYE VARLIK FONU VE ALT FONLARA DEVRİ İLE BU VARLIK VE HAKLARIN TÜRKİYE VARLIK FONU YÖNETİMİ ANONİM ŞİRKETİ TARAFINDAN YÖNETİLMESİ SURETİYLE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER:

26/08/2016 tarihli ve 29813 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 1. maddesi uyarınca, sermaye piyasalarında araç çeşitliliği ve derinliğine katkı sağlamak, yurtiçinde kamuya ait olan varlıkları ekonomiye kazandırmak, dış kaynak temin etmek, stratejik, büyük ölçekli yatırımlara iştirak etmek için Türkiye Varlık Fonu ve bu fona bağlı alt fonları kurmak ve yönetmek üzere Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi kurulmuştur.

3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasına 6741 sayılı Kanun ile (i) bendi eklenerek, varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı maddeye göre, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmaz. Buna göre, KDV mükellefiyeti olanlar bu istisna kapsamındaki işlemleri dolayısıyla yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapabilirler, ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'nin iadesini talep edemezler.

4.25. YURT DIŞINDAN ALINAN ROAMİNG HİZMETLERİNDE İSTİSNA:

3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasına 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (ç) bendi ile uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması KDV'den istisna tutulmuştur.

Buna göre, 01/01/2018 tarihinden itibaren yurt dışında mobil telefon kullanımlarına ilişkin olarak yurt dışındaki GSM operatörleri tarafından Türkiye'de yerleşik GSM operatörüne verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna olup, bu hizmetler nedeniyle Türkiye'de yerleşik GSM operatörü sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunmayacaktır.

Ayrıca, bu hizmetlerin GSM operatörleri tarafından müşterilerine yansıtılması da KDV'den istisna olduğundan, GSM operatörleri tarafından müşterilerine düzenlenecek faturalarda yurt dışındaki kullanımlara ilişkin yansıtılan roaming bedelleri KDV matrahına dahil edilmez.

4.26. SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLİĞİ, İNTERNET VE BENZERİ ELEKTRONİK ORTAMLAR ÜZERİNDEN SUNULAN HİZMETLER İLE MOBİL CİHAZLAR İÇİN UYGULAMA GELİŞTİRİCİLİĞİ İSTİSNASI:

3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna, 01/01/2022 tarihinden itibaren sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara konu teslim ve hizmetlere uygulanmaktadır.

Bununla birlikte, 01/01/2024 tarihinden itibaren internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara konu teslim ve hizmetlere de söz konusu istisna uygulanacaktır.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmaz.

(Mülga Paragraf)

(Mülga Paragraf)

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamına girmeyen kazançlara konu teslim ve hizmetlerin istisna olmadığı ve genel hükümlere göre vergilendirileceği tabiidir.

Ayrıca söz konusu işlemlerin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesindeki şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar işlemleri yapanlardan aranır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki kazançların toplamının aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmasının ve bu kazançların mezkur Kanun uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilecek olmasının, istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

G. GEÇİCİ MADDELERDE YER ALAN İSTİSNALAR:

1. ÖZELLEŞTİRME KAPSAMINA ALINAN İKTİSADİ KIYMETLERİN TESLİM VE KİRALANMASI İŞLEMLERİ:

3065 sayılı Kanunun geçici 12. maddesinde, 4046 sayılı Kanunun 1. maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemlerinin KDV'den müstesna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm çerçevesinde, özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin Özelleştirme İdaresine teslim ve kiralanması ile bunların aynı İdare tarafından teslim ve kiralanması işlemlerinde KDV uygulanmaz.

Diğer taraftan, kiralama işlemlerinin KDV'den müstesna tutulabilmesi için kiraya verilecek taşınmazın özelleştirme kapsam ve programına alınması ve kiralama işlemlerinin 4046 sayılı Kanun hükümleri uygulanmak suretiyle gerçekleştirilmesi gerekir. 4046 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmeyen ve özel hukuk hükümlerine tabi iki şirket arasındaki sözleşmeye dayanılarak yapılan devir işlemleri 3065 sayılı Kanunun geçici 12. maddesinde belirtilen özelleştirme kapsamında değerlendirilmeyeceğinden bu devir işleminde KDV istisnası uygulanmaz.

2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİNDE VE İHTİSAS TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİNDE VERİLEN TESLİM VE HİZMETLER:

3065 sayılı Kanunun geçici 20/1. maddesi ile, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğu ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2028 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1. maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması işinin bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12. maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun 32. maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bu bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 20/1. maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 2:(A) Ltd. Şti.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün değildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 3: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yönetici şirket olarak faaliyette bulunacak olan (D) Bilim ve Teknoloji A.Ş. tarafından yapılacak teslim ve hizmetler genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacak, ancak, bu Şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunması durumunda bu faaliyetleri neticesinde üreteceği sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinde Kanunun geçici 20/1. maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanacaktır.

3. MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞINA BİLGİSAYAR VE DONANIMLARININ BEDELSİZ TESLİMLERİ İLE BUNLARA İLİŞKİN YAZILIM TESLİMİ VE HİZMETLERİ:

3065 sayılı Kanunun geçici 23. maddesi ile Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri ile bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası, 31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiş, bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergilerin vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirileceği, indirimle giderilemeyen vergilerin iade edilmeyeceği ve Maliye Bakanlığının istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca söz konusu istisna aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülecektir.

3.1. İSTİSNANIN KAPSAMI:

Bu istisna;

- Bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların Milli Eğitim Bakanlığına bağlı eğitim kurumlarına bedelsiz olarak teslimi ve/veya ifası ile

- Bu mal ve hizmetlerin bağışını yapacak olanlara teslim ve/veya ifasında

geçerlidir.

Bu kapsamda, bilgisayar donanımları (mouse, klavye, antivirüs programları, data kablosu-montaj kablosu gibi), internet ve network ürünleri (modem, switch, kablolama), tarayıcı gibi ürünler ile işletim sistemi ve güvenlik yazılımlarının Milli Eğitim Bakanlığına (okul aile birliği dahil) bedelsiz teslimi ve/veya ifası ile bedelsiz teslimi yapacak olanlara teslimi ve/veya ifasında Kanunun geçici 23. maddesi kapsamında KDV uygulanmaz.

Bilgisayar donanımı ve bunlara ilişkin yazılım dışında kalan çevre birimlerinin (akıllı tahta, bilgisayara bağlanarak kullanılma imkanı olsa dahi bilgisayar donanımı olarak kabul edilmesi mümkün olmayan projeksiyon cihazı ve aparatı, bilgisayar çantası, ses sistemi, yazıcı, notebook soğutucusu, televizyon, barkod okuyucu, kesintisiz güç kaynağı, dijital video ve fotoğraf makinesi gibi ürünler) teslimi Kanunun geçici 23. maddesi kapsamında değerlendirilmez ve bunların tesliminde genel hükümlere göre KDV hesaplanır.

Bilgisayar ve donanımlarının doğrudan Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz tesliminde, Kanunun (17/2-b) maddesi hükmü uyarınca KDV istisnası uygulanır. Ancak, bu ürünlerin Milli Eğitim Bakanlığına bedeli mukabilinde tesliminde Kanunun (17/2-b) ve geçici 23. maddesine göre KDV istisnası uygulanması söz konusu değildir.

3.2. İSTİSNANIN UYGULANMASI:

3.2.1. İSTİSNA BELGESİNİN DÜZENLENMESİ:

3065 sayılı Kanunun geçici 23. maddesi uyarınca Milli Eğitim Bakanlığına bağlı eğitim kurumlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları teslim ve/veya ifa etmek isteyen kişi veya kuruluşlar, İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklere başvururlar.

İl veya ilçe koordinatörlükleri bu başvuru üzerine bedelsiz olarak teslim ve/veya ifa edilmek istenen bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teknik açıdan uygun olup olmadığı hususunda gerekli değerlendirmeyi yapar ve uygun bulunması halinde, bedelsiz teslimde bulunacak kişi veya kuruluş adına örneği Tebliğ ekinde yer alan istisna belgesini (EK:17) düzenler. Düzenlenecek istisna belgesine bedelsiz teslim ve/veya ifa edilecek bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların nitelik ve adedini gösteren bir listede eklenir.

3.2.2. KDV MÜKELLEFLERİNCE YAPILACAK BEDELSİZ TESLİM VE/VEYA İFALARDA İSTİSNA UYGULAMASI:

İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunmak amacıyla istisna belgesi düzenlenen KDV mükellefleri, söz konusu mal ve hizmetleri KDV ödeyerek ya da KDV ödemeksizin temin edebilirler. Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslim ve/veya ifa edecekleri bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları, KDV ödemeksizin temin etmek isteyen mükellefler, adlarına düzenlenmiş olan istisna belgesi ve ekli listeyi satıcılara ibraz ederek istisna kapsamında işlem yapılmasını talep ederler. Bu şekilde talepte bulunulmaması durumunda ise Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunacaklara yapılacak satışlarda istisna kapsamında işlem yapılmaz.

Satıcılar istisna kapsamında işlem yapılmasının talep edilmesi üzerine belge sahibi adına düzenleyecekleri faturada KDV hesaplamazlar. Düzenlenen bu faturaya *"..... İl / İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünün düzenlediği ..... tarih ve ..... sayılı belge uyarınca KDV uygulanmamıştır."* ibaresi not olarak düşülür; ayrıca istisna belgesinin düzenleyen makamca onaylı bir örneği eki ile birlikte gerektiğinde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere karşı taraftan alınır.

Yukarıda belirtilen şekillerde temin edilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslim ve/veya ifasında bulunacak mükellefler de düzenleyecekleri faturalarda adlarına düzenlenen istisna belgesine ait bilgilere yer vermek suretiyle KDV hesaplamazlar. Bu şekilde bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunan mükelleflerin sahip oldukları istisna belgesini eki ile birlikte Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklayacakları da tabiidir.

3.2.3. KDV MÜKELLEFİ OLMAYANLARCA YAPILACAK BEDELSİZ TESLİM VE/VEYA İFALARDA İSTİSNA UYGULAMASI:

İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifası hususunda istisna belgesi düzenlenen KDV mükellefi olmayan kişi veya kuruluşlar, bedelsiz teslim ve/veya ifa edecekleri bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları piyasadan KDV ödemeksizin temin ederler.

Buna göre bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslim ve/veya ifa edecek istisna belgesine sahip KDV mükellefi olmayan kişi veya kuruluşlar, satıcılara istisna belgelerini ibraz ederek, kendilerine yapılacak teslim ve/veya ifalarda KDV uygulanmamasını talep ederler.

Satıcılar, bu talep üzerine istisna belgesinde nitelik ve adedi gösterilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifalarına ilişkin düzenleyecekleri faturada Tebliğin (II/G-3.2.2.) bölümünde belirtilen notu düşmek suretiyle KDV hesaplamazlar. Ayrıca, istisna belgesinin düzenleyen makamca onaylı bir örneği, eki ile birlikte gerektiğinde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere karşı taraftan alınır.

3.2.4. NAKDİ BAĞIŞLARLA ALINACAK BİLGİSAYARLARDA İSTİSNA UYGULAMASI:

Milli Eğitim Bakanlığına, bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların alımı şartı ile yapılan nakdi bağışların, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kullanımında da İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklerin bağış sahibi adına istisna belgesi düzenlemek suretiyle Tebliğin (II/G-3.2.3.) bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapmaları mümkündür.

3.3. İNDİRİM:

Kanunun geçici 23. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, KDV ödeyerek satın aldıkları bilgisayar ve donanımlar ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullara bedelsiz teslim eden mükellefler ile bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunacak bu kişi veya kuruluşlara istisna kapsamında satış yapan mükellefler, yüklendikleri vergileri 3065 sayılı Kanunun 29 ve 34. maddelerindeki genel esaslar dahilinde indirim konusu yaparlar. Ancak, KDV'den istisna edilen söz konusu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılan verginin iadesini talep edemezler.

4.KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN ÜYELERİNE KONUT TESLİMLERİ İLE KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ:

4.1.KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN ÜYELERİNE KONUT TESLİMLERİ:

3065 sayılı Kanunun geçici 28. maddesinde; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den müstesna olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükmüne göre,

03/07/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisnadır.

03/07/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde ise üyelere yapılan150 m²'ye kadar konut teslimlerinde (% 1), 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde ise (% 18) oranında KDV hesaplanır. Ayrıca, üyeler dışında üçüncü şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3065 sayılı Kanunun 20. maddesi uyarınca konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dâhil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınır.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

Geçici 28. maddenin yayımlandığı 03/07/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak inşa edilecek konutların üyelere tesliminde (vergiye tabi başka işlemleri bulunmamak kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kooperatiflerin 03/07/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarda inşa edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.

03/07/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı almamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmez.

03/07/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verilir.

4.2. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İSTİSNA/ İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASI:

3065 sayılı Kanunun geçici 15. maddesi ile 29/07/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/07/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV'den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere(% 1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,

- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,

gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Bakanlığımızca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Buna göre;

- Tek başına hafriyat işi,

- Muhasebecilik,

- Plan-proje çizimi,

- Anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,

- Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,

- Parselasyon,

- Aplikasyon (araziye uygulama),

ve benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın alması işlemi (Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna uygulaması hariç), KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırmaları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

4.3. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV UYGULAMASI:

Arsa kat karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi ile müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır.

Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Diğer taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

4.4.İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERDE İNDİRİM:

İnşaat ruhsatını 29/07/1998 tarihinden önce almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine ait istisna, kısmi istisna niteliğinde olduğundan, istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin bu işlerle ilgili olarak yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları Kanunun (30/a) maddesine göre mümkün değildir. Yüklenilen ancak indirimi mümkün olmayan bu vergiler, Kanunun (30/d) maddesi hükmü göz önünde tutulmak şartıyla gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

5.BİREYSEL EMEKLİLİK TASARRUF VE YATIRIM SİSTEMİNE TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ DEVRİ:

3065 sayılı Kanunun geçici 31. maddesinde;

“28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun geçici 1. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca üyelerine veya çalışanlarına emekliliğe yönelik taahhütte bulunan dernek, vakıf, sandık, tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşu veya sair ticaret şirketleri nezdinde 16/04/2012 tarihi itibarıyla mevcut bulunan emeklilik taahhüt planları kapsamındaki yurt içi ya da yurt dışındaki birikimler ve taahhütlere ilişkin tutarların (plan esaslarına göre aktarım tarihine kadar mutat yapılan ödemeler nedeniyle oluşanlar dahil) kısmen veya tamamen bireysel emeklilik sistemine aktarılması amacıyla taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallinde satışı dahil) devir ve teslimi 31/12/2017 tarihine kadar uygulanmak üzere KDV’den müstesnadır. Bu istisna, aktarılan tutarla orantılı olarak uygulanır.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

İstisnanın kapsamını, bireysel emeklilik taahhüt planı esasları çerçevesinde aktarım tarihine kadar yapılan düzenli ödemelerin bu sisteme aktarılmak üzere müzayede mahallinde yapılan satış da dahil olmak üzere taşınmaz ve iştirak hisselerinin devir ve teslimleri oluşturmaktadır. 31/12/2017* tarihine kadar uygulanacak söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin bu işlere ilişkin olarak yüklendikleri vergiler Kanunun (30/a) maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.

6. ŞEHİR İÇİ ULAŞIM SİSTEMLERİ VE BUNLARA İLİŞKİN TESİSLERİN DEVİR VE TESLİMLERİ:

3065 sayılı Kanunun geçici 32. maddesinde;

“Şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve füniküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak devir ve teslimleri 31/12/2028 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

İstisna uygulaması, 31/12/2028 tarihine kadar Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı ile belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve füniküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının devir ve teslimlerini kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlere ilişkin olarak yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür.

7. TAŞINMAZLARIN SOSYAL GÜVENLİK KURUMUNA DEVİR VE TESLİMİ İLE BU TAŞINMAZLARIN SOSYAL GÜVENLİK KURUMU TARAFINDAN DEVİR VE TESLİMLERİ:

3065 sayılı Kanunun geçici 33. maddesinde;

"31/05/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41. maddesi kapsamında taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) devir ve teslimi 31/12/2028 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 11/09/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41. maddesi kapsamında taşınmazların;

- Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi,

- Bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) devir ve teslimi 31/12/2028 tarihine kadar KDV'den istisnadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve daha önce indirim hesaplarına dahil edilmiş olan KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesine gerek yoktur. Bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün değildir.

8. BELEDİYE VE İL ÖZEL İDARELERİNİN 27/01/2017 TARİHİNDEN ÖNCE YAPTIKLARI TAŞINMAZ SATIŞLARI:

3065 sayılı Kanuna 6770 sayılı Kanunla eklenen geçici 36. maddede;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce belediyeler ve il özel idareleri tarafından iktisadi işletme oluşturmaksızın yapılan taşınmaz teslimlerinde katma değer vergisi aranmaz, bu nedenle geçmişe dönük herhangi bir tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmez.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

Belediyeler ve il özel idarelerinin taşınmaz satışları nedeniyle bünyelerinde iktisadi işletme oluşması halinde, iktisadi işletmenin taşınmaz satışları genel hükümlere göre KDV’ye tabi olup, bu iktisadi işletmelerin taşınmaz satışlarına 3065 sayılı Kanunun geçici 36. maddesi hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Buna göre, belediye ve il özel idarelerinin 27/01/2017 tarihinden önce yapmış oldukları ve iktisadi işletme oluşturmamakla birlikte müzayede mahallinde yapılması nedeniyle KDV hesaplanması gereken taşınmaz satışları üzerinden KDV hesaplanmamış ve beyan edilmemiş olması durumunda, hesaplanmayan KDV, bu madde kapsamında belediye ve il özel idarelerinden aranmayacaktır.

Diğer taraftan, belediye ve il özel idarelerinin 27/01/2017 tarihinden önceki iktisadi işletme oluşturmayan taşınmaz satışlarına ilişkin olarak vergi dairelerince geçmişe dönük herhangi bir KDV tarhiyatı yapılmayacaktır. Ayrıca, 27/01/2017 tarihinden önce bu kapsamda vergi dairelerince tarhiyat yapılmış olması ve bu tarhiyatlara karşı belediyeler veya il özel idareleri tarafından dava açılmış olması halinde açılan davalardan feragat edilmesi şartıyla tarhiyatlardan vazgeçilerek tahakkuk eden tutarlar terkin edilecektir. Ancak, bu şekilde tahakkuk eden tutarların tahsil edilmesi halinde tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

9. DOĞAL GAZ PİYASASI KANUNUNUN EK 1. MADDESİ KAPSAMINDA YAPILAN DEVİRLER:

3065 sayılı Kanuna 7257 sayılı Kanunla eklenen geçici 41. maddede;

“18/04/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1. maddesi kapsamındaki devirler katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda yapılan işlemler için yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla giderilemeyen vergiler iade edilmez. Hazine ve Maliye Bakanlığı istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

İstisna uygulaması, 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1. maddesi kapsamındaki devirleri kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür. Bununla birlikte, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ğ. İSTİSNADAN VAZGEÇME VE İSTİSNALARIN SINIRI:

1. İSTİSNADAN VAZGEÇME:

3065 sayılı Kanunun 18. maddesine göre, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17. maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

1.1.UYGULAMA:

Kanunun 18. maddesi hükmüne göre 30/a geçmek isteyenler, vergi dairesine yapacakları yazılı müracaatla vergiden istisna edilmiş işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. İstisnadan vazgeçme talebi işlem türleri itibarıyla yapılır. Ancak, bu talebin, mükellefin vazgeçmek istediği istisna kapsamında olan işlemlerin tamamını kapsaması şarttır.

İstisnadan vazgeçme talebinden önce başlanmış işlerde bu hüküm uygulanmayacak, devam edilmekte olan bu işler sonuçlanıncaya kadar istisna kapsamında işlem görecektir.

Bu durum, daha önce istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin devam etmekte olan işleri için de geçerli olup, istisnadan vazgeçme tarihinden sonra KDV ye tabi olan işlemler sonuçlanmadıkça bu işlemler için istisna uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu işlemler sonuçlandıktan sonra, üç yıllık sürenin bitiminden önce başvurulması halinde, tekrar istisna uygulanması mümkün bulunmakta olup, istisna kapsamına alınmak için üç yıllık sürenin bitim tarihinden önce verilecek olan dilekçe, söz konusu işlemler sonuçlandıktan sonra hüküm ifade edecektir. Dilekçenin zamanında verilmesi halinde, işlemler sonuçlandıktan sonra ayrıca dilekçe verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3065 sayılı Kanun uyarınca vergiden istisna tutulan işlemlerde, Kanunun 18. maddesi kapsamında istisnadan vazgeçilmedikçe KDV hesaplanmaz. İstisnadan vazgeçen mükelleflerin ise, alımlarının KDV ye tabi olup olmadığına bakılmaksızın, teslimleri KDV ye tabi olacaktır.

İstisnadan vazgeçeceklerin mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren vergi dairesince tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar mükellefiyete giriş tarihinden itibaren üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkmak için talepte bulunmadıkları takdirde, mükellefiyet üç yıl daha uzayacak olup, bu süre dolmadan tekrar istisna kapsamında işlem yapılması mümkün değildir. Mükellefiyetten çıkmak için yapılacak başvuru üçüncü yılın son gününe kadar yapılabilir.

1.2. İSTİSNADAN VAZGEÇMENİN MÜMKÜN OLMADIĞI DURUMLAR:

Kanunun 18. maddesinin 2. fıkrasına göre, kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17. maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve dördüncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalardan vazgeçmek mümkün değildir.

Buna göre, sözü edilen 18. maddenin 2. fıkrasında sayılanlar hariç olmak üzere, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, diledikleri takdirde vergi dairesine başvurarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını isteyebilirler.

III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM:

A.MATRAH:

3065 sayılı Kanunda matrah, teslim ve hizmet işlemlerine, ithalata, uluslararası yük ve yolcu taşımalarına göre ayrı maddeler halinde düzenlenmiş, özel matrah şekilleri ise ayrıca belirtilmiştir.

1. TESLİM VE HİZMET İŞLEMLERİNDE MATRAH:

1.1. GENEL AÇIKLAMA:

3065 sayılı Kanunun (20/1). maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hükme bağlanmıştır.

Bedel deyimi ise Kanunun (20/2). maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir.

Her ne suretle olursa olsun müşteriden alınan veya bunlarca borçlanılan para, bedel kavramına girdiği gibi, müşteriden para yerine alınan mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerler (hisse senedi, tahviller ve ayni nitelikteki değerler gibi) de bedel kavramına dahildir.

Bedelin mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler olması halinde verginin matrahı, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde olduğu gibi işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Aynı şekilde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

1.2. TARİFELİ İŞLER İLE BEDELİN BİLETLE TAHSİL EDİLDİĞİ HALLERDE MATRAH:

3065 sayılı Kanunun (20/4). maddesinde, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dâhil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez hükmüne yer verilmiştir.

Bu hallerde, tarife veya bilet bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Hesaplanan KDV ise tarife veya bilet üzerinde ayrıca gösterilmez ancak tarife veya bilet üzerinde bedele KDV'nin dâhil olduğu belirtilir. Böyle bir belirleme olmaması halinde, belirtilen tutar üzerinden KDV ayrıca hesaplanır.

Perakende satış safhasına kadar olan imalatçı veya toptancı safhalarındaki teslimlerde, vergi dâhil perakende satış fiyatları dikkate alınmaksızın teslim karşılığında tahakkuk ettirilen gerçek bedeller üzerinden KDV hesaplanır. Bu malların perakende satışını yapanlar, vergi dahil olarak önceden tespit edilen fiyatlar üzerinden satış yaparak ayrıca KDV hesaplamazlar. Ancak vergili satış bedeline iç yüzde oranı uygulamak suretiyle bedele dâhil KDV'yi tespit ederek ayırırlar. Bu şekilde hesaplanan KDV'den mal alımları sırasında ve sair suretle ödenen katma değer vergilerinin indirilebileceği tabiidir.

Otobüslerle yapılan şehirlerarası yolcu taşımacılığında, otobüs şirketleri, taşımacılık işini başka otobüs sahiplerine yaptırsalar bile, kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili KDV'yi kendileri beyan ederler. Bilet bedelleri KDV dahil olarak tespit edileceğinden, beyan edilecek vergi, iç yüzde yoluyla hesaplanacaktır. Öte yandan bağımsız otobüs sahipleri şirkete yaptıkları taşıma hizmetinin bedeli üzerinden KDV hesaplarlar ve düzenleyip şirkete verdikleri faturalarda ayrıca gösterirler. Bu şekilde gösterilen vergi, otobüs şirketleri tarafından yolcu biletleri üzerinden hesaplanan KDV'den genel hükümler çerçevesinde indirilebilir.

2. İTHALATTA MATRAH:

3065 sayılı Kanunun 21. maddesine göre, ithalatta KDV matrahına;

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler,

- 4760 sayılı Kanunun 16. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca teminat karşılığı ithal edilen malın teminatının hesaplanmasına esas özel tüketim vergisi tutarı,

dahil olacaktır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 24. maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedeli olup, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta satış bedeli, 27 ve 28. maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. 24. maddeye göre belirlenemeyen gümrük kıymeti ise sırayla 25 ve 26. madde hükümlerine göre tespit edilir.

İthal edilen eşyanın gümrük vergisine esas olan kıymeti yukarıda belirtildiği şekilde bulunur ve beyan edilir. Madde metninde yer alan, "... gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilmediği veya verilemediği hallere münhasırdır. Bu durumda, ithal edilen malın gümrük vergisine esas olan kıymeti yani verginin matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeridir. Bu değeri tespit etmek için gerekli belgeler bulunmadığı takdirde, malın gümrük idaresince resen tayin ve tespit olunan değeri, verginin matrahı olur.

İthalat KDV matrahı tespit edilirken, yukarıda açıklandığı şekilde belirlenen gümrük kıymetine, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar dahil edilir. Bunlar, gümrük vergisi ve belediye payı, rıhtım resmi, damga resmi ve benzeri ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüklerdir.

Ayrıca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV'nin matrahına dahildir.

Bu kapsamda, örneğin, ithal edilen eşyanın gümrük antreposuna konulduğu tarihten gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar geçen süre için ödenen ardiye ücreti üzerinden KDV Kanununun (17/4-o) maddesine göre KDV hesaplanmadığından vergilendirilmeyen bu tutar, ithalatta KDV matrahına dahil edilir. Malın, ithalat işlemi gerçekleştikten sonra da gümrük antreposunda kalmaya devam etmesi durumunda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet için ayrı bir fatura düzenlenebileceği gibi antrepodan çekiş sırasında işlem için tek bir fatura da düzenlenebilir. Bu durumda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen ardiye hizmet bedeline isabet eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da "İşlem bedelinin … TL'si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir." şeklinde bir açıklama yapılır.

7555 sayılı Kanunun 8. maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanununun 21. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, 4760 sayılı ÖTV Kanununun 16. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca teminat karşılığı ithal edilen malın teminatının hesaplanmasına esas özel tüketim vergisi tutarı, ithalatta KDV matrahına dahil edilmiştir.

4760 sayılı ÖTV Kanununun 16. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, (I) sayılı listedeki malların ithalinde, ödenecek ÖTV'ye karşılık olmak üzere türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle teminat alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, 4760 sayılı Kanunun 16. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca teminat karşılığı ithal edilen (I) sayılı listedeki malın teminatının hesaplanmasına esas ÖTV tutarı ithalatta KDV matrahına dahil edilecek olup, bu tutar dahil malın ithalat bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır. İthalat sırasında ödenen ve gümrük makbuzu üzerinde gösterilen KDV'nin, mükellefler tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların yukarıdaki şekilde ithal edildikten sonra ithalatçıları tarafından yurt içinde tesliminde, ÖTV tutarı dahil toplam işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerektiği tabiidir.

Örnek: İthalatçı (A) A.Ş.nin ithal edeceği 20.000.000 TL tutarındaki ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki mal için hesaplanıp teminata bağlanan ÖTV tutarı 5.000.000 TL'dir. İthalatçı (A) A.Ş. tarafından, malın ithal bedeli ile hesaplanıp teminata bağlanan 5.000.000 TL ÖTV tutarı dahil toplam işlem bedeli olan 25.000.000 TL üzerinden hesaplanan (25.000.000x%20) 5.000.000 TL KDV ilgili gümrük idaresine ödenmek suretiyle ithalat işlemi gerçekleştirilir ve ödenen KDV tutarı ithalatçı tarafından indirim konusu yapılır.

İthalatçı (A) A.Ş., ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan bu malı 5.000.000 TL ÖTV tutarı hariç 22.000.000 TL karşılığında (B) A.Ş.ye satmıştır. Bu satış işlemine ilişkin ithalatçı (A) A.Ş. tarafından düzenlenecek olan faturada, söz konusu ÖTV tutarı dahil toplam teslim bedeli olan 27.000.000 TL üzerinden (27.000.000x%20) 5.400.000 TL tutarında KDV hesaplanarak beyan edilir.

3. ULUSLARARASI YÜK VE YOLCU TAŞIMALARINDA MATRAH:

3065 sayılı Kanunun 22. maddesi hükmüne göre, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsaller göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ancak uluslararası taşımacılık işi, 84/8889 sayılı Kararname ile bütünüyle istisna kapsamına alındığından, böyle bir belirleme yapılmamıştır.

4. ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ:

3065 sayılı Kanunun 23. maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir.

Münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan mükelleflerin, KDV mükellefiyetleri tesis edilmez. Ancak, bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olanlar, özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelerinin "Sonuç Hesapları" kulakçığındaki "Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel" satırında gösterirler.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesi ile Maliye Bakanlığı özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bu düzenlemelere göre özel matrah şekli tespit edilen işlemler aşağıda açıklanmıştır.

4.1. ŞANS OYUNLARI, PROFESYONEL GÖSTERİLER VE AÇIK ARTIRMALAR:

Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli; at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli; gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri KDV'nin matrahıdır.

4.2. ALTIN VE GÜMÜŞTEN MAMUL EŞYA TESLİMLERİ:

4.2.1. ALTINDAN MAMUL EŞYA:

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince külçe altın teslimleri dahilde ve ithalde KDV'den istisna edilmiştir. Ancak, altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithali KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Söz konusu mamullerin teslim ve ithalinde ise matrah, 3065 sayılı Kanunun (23/e) maddesi gereğince, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

İthalat veya dahilden satın alma yoluyla temin edilen külçe altından bizzat imal edilen veya fason olarak imal ettirilen veya teslim edildiği şekilde satın alınan ziynet eşyası ile sikke altınların tesliminde, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe altının, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi iş gününde külçe altın için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve satılan mamulün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen has bedeli düşüldükten sonra kalan miktar, KDV'nin matrahı olacaktır. Borsada işlem gerçekleşmeyen günler için söz konusu eşyalar ile sikke altınların bünyesinde yer alan külçe altına isabet eden tutarın hesaplanmasında da borsada işlem yapılan en son resmi iş gününde oluşan kapanış fiyatının esas alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan, külçe altından (hurda altın dahil) altın mamulü veya altın ihtiva eden eşya imalatı ile uğraşanların yaptıkları işler karşılığında aldıkları ücretler üzerinden ayrıca KDV hesaplayacakları tabiidir.

4.2.2. GÜMÜŞTEN MAMUL EŞYA:

3065 sayılı Kanunun (17/4-g)maddesine göre külçe gümüş teslimleri KDV'den istisnadır. 3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi hükmü gereğince, söz konusu istisna külçe gümüş ithalatında da uygulanır.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre, gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında KDV matrahı, teslim bedelinden külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan miktar olarak belirlenmiştir.

İşlemin yapıldığı gündeki külçe gümüş bedeli olarak, gümüş borsası faaliyete geçinceye kadar Etibank tarafından belirlenen fiyat, borsanın faaliyete geçmesinden sonra ise "Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası"nda oluşan fiyat esas alınacaktır.

Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe gümüşün, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi iş gününde külçe gümüş için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve kullanılan gümüşün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar KDV'nin matrahı olacaktır.

4.3. GAZETE, DERGİ VE BENZERİ PERİYODİK YAYINLAR:

Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait KDV, doğrudan perakendeci bayiye satış yapan başbayiler tarafından, bu safhanın karını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenir. Bu durumda, sözü edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip üzerlerine tek tutar halinde yazılır.

Perakendeci bayiye satış yapanlar iç yüzde yoluyla vergiyi hesaplar ve beyan ederler.

Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri, kendi satışlarında vergi uygulamaz, KDV beyannamesi veriyorlarsa bu neviden satışlarını beyannameye dahil etmezler. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmaz.

Öte yandan bu yayınların, perakendeciye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan (bu safha dahil) teslimleri 3065 sayılı Kanunun genel hükümlerine göre vergilendirilir.

Perakendeci safhanın özel matrah şekillerine göre vergilendirildiği hallerde, iadeler, 3065 sayılı Kanunun 35. maddesindeki hükümlere göre işlem görür. Perakendecilerin iadeleri, vergili alış bedeli üzerinden gerçekleştirilir, geri alınan bu mallarla ilgili KDV, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekle yükümlü satıcı tarafından düzeltme konusu yapılır.

4.4. TÜTÜN MAMULÜ TESLİMLERİ:

Perakendeci bayiler tarafından yapılan tütün mamullerinin satışlarına ait KDV, bayilere satış yapan mükellefler tarafından bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp bayilere teslimin yapıldığı dönemde beyan edilir.

Bu maddeleri satın alan bayilerce KDV açısından her hangi bir işlem yapılmaz, bayiler bu satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da KDV'yi göstermezler.

4.5. BELEDİYELER TARAFINDAN YAPILAN ŞEHİR İÇİ YOLCU TAŞIMACILIĞI:

3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak, belediyeler tarafından yapılan şehiriçi yolcu taşımacılığında kullanılan biletlerin ve kartların bayiler tarafından satışında, özel matrah şekline göre vergileme yapılması uygun görülmüştür.

Buna göre, belediyeler ve bağlı işletmeleri tarafından yapılan şehiriçi yolcu taşımacılığında (metro dahil) kullanılan bilet ve kartların, bu işletmeler dışındaki bayiler tarafından yolculara satışına ilişkin KDV, bayinin satış bedeli üzerinden iç yüzde oranına göre hesaplanarak belediyelere bağlı işletmelerce beyan edilir.

Bayiler, bu şekilde bilet veya kart satışları için ayrıca vergi hesaplamazlar. Özel matrah şekline göre vergilendirilen bilet ve kart satışları dışında KDV'ye tabi başka faaliyetleri olmayan bayilerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

4.6. ÖN ÖDEMELİ ELEKTRONİK HABERLEŞME HİZMETLERİ:

3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar da dahil olmak üzere, bütün ön ödemeli elektronik haberleşme hizmetlerinin özel matrah şekline göre vergilendirilmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan TL satışları ile sabit telefon hizmeti sunmaya yetkili işletmeciler tarafından yapılan arama kartı satışlarına ilişkin KDV'nin distribütör ve bayi karlarına isabet eden KDV'yi de ihtiva edecek şekilde mobil elektronik haberleşme işletmecileri ve sabit telefon işletmecileri tarafından ön ödemeli satışların yapıldığı dönemde beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda distribütörler ve bayiler, belirtilen kapsamdaki ön ödemeli satışlar için ayrıca vergi hesaplamazlar.

Örnek: Mobil elektronik haberleşme işletmecisi (K) A.Ş., ön ödemeli hatta yükleme yapılmak üzere, distribütörü (Z) A.Ş.ye, aboneye nihai satış bedeli (vergiler dâhil) 125,50 TL olan yükleme tutarını KDV (%18) ve özel iletişim vergisi (%7,5) hariç 95,00 TL'ye satmıştır. Bu durumda işleme ilişkin KDV aşağıdaki gibi hesaplanır.

Aboneye Nihai Satış Bedeli (Vergiler Dâhil)	:	*125,50 TL*
*KDV Matrahı [Aboneye Nihai Satış Bedeli (Vergiler Dâhil)/(100 + KDV Oranı + ÖİV Oranı) * 100]*	:	*100,00 TL*
*Hesaplanan KDV (KDV Matrahı * KDV Oranı / 100)*	:	*18,00 TL*

4.7. TÜRKİYE ŞOFÖRLER VE OTOMOBİLCİLER FEDERASYONU TARAFINDAN ARAÇ PLAKALARI İLE BASILI EVRAKIN TESLİMİ:

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesi gereğince, araç plakaları ile sürücü kurslarında kullanılanlar dahil bir kısım evrakın basımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yaptırılmaktadır. Federasyon, basımını sağladığı araç plakaları ve belgeleri ihtiyaç sahiplerine bedeli karşılığında satılmak üzere kendisine bağlı Odalara göndermektedir.

3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 2918 sayılı Kanunun 131. maddesinde belirtilen araç plakaları ile basılı evrakın tesliminde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür

Buna göre, araç plakaları ve basılı evrakın Federasyon tarafından kendisine bağlı Odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuatına göre belirlenen nihai satış fiyatı üzerinden hesaplanan KDV Federasyon tarafından beyan edilir ve genel hükümler çerçevesinde vergi dairesine ödenir. Plaka ve belgelerin ihtiyaç sahiplerine satışını yapan Odalar ise bu satışlarla ilgili olarak ayrıca KDV hesaplamazlar.

Öte yandan, araç plakalarının ve basılı evrakın Federasyon tarafından bağlı Odalara tesliminde kullanılan evrak tevzi listesi ile söz konusu plaka ve basılı evrakın Federasyon tarafından Odalara, Odalar tarafından da ihtiyaç sahiplerine satışı sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, faturada/sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "fatura ve benzeri belge" olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

Buna göre; 3065 sayılı Kanunun (29/1-a) ve 53. maddeleri gereğince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanan KDV, plaka ve basılı evrakı satın alan indirim hakkına sahip KDV mükellefleri tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yapılabilir.

4.8. KIYMETLİ TAŞ TESLİMLERİ:

3065 sayılı Kanunun 6552 sayılı Kanunla değişik (17/4-g) maddesi ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 06/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi KDV'den istisna tutulmuştur. Kıymetli taşların bu durumlar dışındaki teslimlerinde ise genel hükümlere göre KDV uygulanır.

Buna göre, kıymetli taşların KDV istisnası kapsamına giren ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışındaki teslimlerinde Kanunun (23/g) maddesinin verdiği yetki çerçevesinde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

İstisna kapsamına alınan kıymetli taşları ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşya teslimlerinde KDV matrahı, teslim bedelinden kıymetli taş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak tespit edilecektir. Kıymetli taş bedeli olarak Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında oluşan fiyat esas alınır.

Düzenlenecek faturada, eşyanın KDV hariç satış bedeli ile kıymetli taşın cins, adet, kırat ve bedeli ayrıca yer alacaktır.

4.9. İKİNCİ EL ARAÇ VE TAŞINMAZ TİCARETİ:

3065 sayılı Kanunun 7104 sayılı Kanunla değişik (23/f) maddesine göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.

KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.

Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükellefler tarafından uygulanacaktır.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenler, 13/02/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler.

Taşınmaz ticareti ile iştigal edenler, 05/06/2018 tarihli ve 30442 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi alan ticari işletmeler ile esnaf ve sanatkârlardır. Taşınmaz ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler. 6362 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan gayrimenkul yatırım fonları ile gayrimenkul yatırım ortaklıkları, yetki belgesi aranmaksızın, taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerden sayılırlar.

Verilen süre içinde yetki belgesini almamış olanlar ile yetki belgesi almaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti ile iştigal edenlerin ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanmaz.

İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, araç veya taşınmazın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir.

Örnek 1: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştigal eden (A) Otomotiv Ltd. Şti., KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 32.000 TL'ye ticari araç satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, satın alınan aracın yıllık bakımı yaptırılmış ve otomobile çelik jant taktırılmıştır. Bu hizmetin karşılığı olarak (C) Servis A.Ş.ye 5.000 TL+900 TL KDV ödenmiştir. Daha sonra söz konusu otomobil KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den satın alınan araca yıllık bakım yaptırılması ve çelik jant taktırılması, otomobilin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından, söz konusu aracın satışında özel matrah uygulanacak ve alış bedeli olan 32.000 TL düşülmek suretiyle 8.000 TL özel matrah üzerinden (8.000 x 0,18 =) 1.440 TL KDV hesaplanacaktır. Ayrıca taşıtın yıllık bakımı ile çelik jant takılmasına ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 900 TL KDV, (A) Otomotiv Ltd. Şti. tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu aracın, KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin (B) bölümünün 9. sırasında tanımlanan binek otomobillerinden olması durumunda, özel matrah üzerinden %18 oranında KDV uygulanacağı tabiidir.

Örnek 2: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştigal eden Bay (A), KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 1978 model kullanılamaz halde bulunan bir aracı 10.000 TL bedelle satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, söz konusu aracın motoru dahil birçok parçası değiştirilmek suretiyle yenilenmiş ve (C) Servis A.Ş.ye 20.000 TL+3.600 TL KDV ödenmiştir. Yenilenen araç Bay (A) tarafından KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. Söz konusu aracın motor dahil birçok parçasının değiştirilmek suretiyle yenilenmesi, taşıtın vasfında esaslı bir değişiklik oluşturduğundan söz konusu aracın tesliminde özel matrah uygulanmayacak, toplam satış bedeli olan 40.000 TL matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Diğer taraftan, aracın yenilenmesine ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 3.600 TL KDV, Bay (A) tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 3: Taşınmaz alım satımı ile iştigal eden (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. KDV mükellefi olmayan gerçek kişiden almış olduğu işyerinin boyasını ve su tesisatını yenileyerek satmıştır. İşyerinin boyası ve su tesisatının yenilenmesi, işyerinin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. tarafından yapılan işyeri tesliminde özel matrah uygulanacaktır.

Örnek 4: (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş. 3 yıl önce yatırım amaçlı almış olduğu arsayı (B) Konut Yapı Kooperatifine satmıştır. (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş.nin faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığından arsa tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır.

5. MATRAHA DÂHİL OLAN UNSURLAR:

3065 sayılı Kanunun 24. maddesine göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir:

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri.

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar.

c) Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

5.1. BOŞ KAPLARA AİT DEPOZİTOLAR:

3065 sayılı Kanunun (24/b) maddesinde, "ambalaj giderleri" matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmaktadır. Ancak geri verilmesi mutat olan boş kaplara ilişkin depozitolar teminat niteliği taşıdığından, boş kaplara ait depozitoların KDV matrahına dahil edilmeyeceği açıktır.

Geri verilmesi mutat boş kap niteliğinde olup da teslim hükümlerine uygun bir devir işleminin söz konusu olduğu veyahut kapların geri dönmeyeceğinin kesinlik kazandığı hallerde ise depozitolar, artık teminat niteliğini kaybedip satış bedeli içerisinde değerlendirilmesi gereken bir unsur niteliğini kazanacağından KDV matrahına dahil edilir.

5.2.VADE FARKLARI:

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.

5.3.KUR FARKLARI:

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslime ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslime konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL [(4,40 - 4) x 1.000] olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır.

(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

6. MATRAHA DÂHİL OLMAYAN UNSURLAR:

3065 sayılı Kanunun 25. maddesine göre; aşağıda belirtilen unsurlar KDV'nin matrahına dâhil değildir.

6.1. İSKONTOLAR:

3065 sayılı Kanunun (25/a) maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez.

Bu durumda, iskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

a) Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

b)İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.

3065 sayılı Kanunun 35. maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35. maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

6.2. HESAPLANAN KDV:

3065 sayılı Kanunun (25/b) maddesi hükmüne göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplayarak, düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterdikleri KDV vergi matrahına dahil edilmez.

6.3. ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ:

6802 sayılı Kanunun 39. maddesinde, bu verginin KDV matrahına dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca özel iletişim vergisi mükellefleri tarafından düzenlenen faturalarda hesaplanan özel iletişim vergisi KDV matrahına dahil edilmez.

Ancak, özel iletişim vergisi mükellefi olmayanların kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan özel iletişim vergisini, KDV matrahından indirmeleri söz konusu değildir.

7. EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ:

3065 sayılı Kanunun 27. maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanununun 267. maddesi hükmüne göre tespit olunur.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

KDV uygulaması bakımından emsal bedelinin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılmasının mecburi olduğu Kanunun 27. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 275. maddesinde ise genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilip verilmemesi hususu, mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır.

Ancak KDV uygulaması açısından mükellefler, imal ettikleri emtiada emsal satış bedellerini, maliyet bedeli esasına (Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin ikinci sırasına) göre tayin ettikleri takdirde, genel idare giderlerinden mamule düşen hisseyi emsal satış bedeline dâhil edebilir.

Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

Örnek: Türkiye Barolar Birliği tarafından belli bir dava türüne ilişkin olarak tespit edilen vekâlet ücreti 5.000 TL ise bu hizmeti ifa eden bir avukatın serbest meslek makbuzunda gösterilen KDV matrahı 5.000 TL den az olamaz.

B. ORAN:

1. GENEL AÇIKLAMA:

3065 sayılı Kanunun 28. maddesine göre, KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için (% 10) olup, Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnameye;

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için (% 18),

- Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 1),

- Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8),

olarak tespit edilmiştir.

1.1. PERAKENDE TESLİMİN TANIMI:

Perakende teslim, teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

1.2.VADE FARKI, KUR FARKI VE MATRAHTA DEĞİŞİKLİĞE YOL AÇAN İŞLEMLERDE KDV ORANI:

1.2.1. VADE FARKLARI:

Teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarına ait KDV vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanır.

1.2.2. KUR FARKLARI:

Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.2.3. MALLARIN İADE EDİLMESİ, İŞLEMİN GERÇEKLEŞMEMESİ VEYA İŞLEMDEN VAZGEÇİLMESİ:

Matrahta değişikliğin vuku bulduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

1.3. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLAR İLE GENEL ORANA TABİ MALLARIN BİRLİKTE SATILMASI HALİNDE FATURA DÜZENİ:

İndirimli orana tabi olan işlemle genel orana tabi işlemlerin birlikte yapılması halinde, bu işlemlere tekabül eden bedel, toplam bedelden ayırt edilerek her işlem grubuna o gruba ait vergi oranı uygulanır. Böyle bir ayrımın yapılamaması halinde, KDV hesaplanmasında işlem grubu içerisindeki en yüksek KDV oranı esas alınır.

2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ BAZI MAL VE HİZMETLERE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR:

2.1. KONUT TESLİMLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ:

2.1.1. UYGULANACAK KDV ORANI:

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri,

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m2'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanunun 1. maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (% 1) olarak uygulanır. 150 m2'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin (B) bölümünün 11. sırasında yer alan net alanı 150 m2'ye kadar konutlardan; 10/07/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/05/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 01/01/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01/01/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı

uygulanır.

(ii) Yapı ruhsatı 01/01/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01/01/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı

uygulanır.

28/03/2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11. sırasında yer alan net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri düzenlemesi ile söz konusu Kararın 1. maddesinin altıncı fıkrası 01/04/2022 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, ancak 5359 sayılı Kararın 10. maddesinde, 01/04/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutlar için bu hükümlerin uygulanmasına devam olunacağına karar verilmiştir.

Buna göre, 01/04/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutların, bu tarihten sonraki tesliminde;

- Net alanı 150 m2'ye kadar olan konutlar için KDV oranı,

• Büyükşehir statüsünde olmayan yerlerde (%1),

• Büyükşehirlerde, 2007/13033 sayılı BKK'nın 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile kaldırılmadan önceki 1. maddesinin altıncı fıkrasına ilişkin yukarıda yer alan açıklamalar da dikkate alınarak (%1), (%8) veya (%18)

olarak uygulanır.

- Net alanı 150 m2'yi aşan konutlarda ise genel vergi oranı (%18) uygulanır.

Öte yandan, 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 2007/13033 sayılı BKK eki

- (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11. sırasına eklenen hükümle "16/05/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutların net alanının 150 m2'ye kadar olan kısmı" 01/04/2022 tarihinden itibaren (%1) oranında,

- (II) sayılı listeye eklenen 35. sırası uyarınca da "konutların net alanının 150 m2'ye kadar olan kısmı," 01/04/2022 tarihinden itibaren (%8) oranında

KDV'ye tabidir.

Buna göre, 01/04/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konut teslimlerinde, konutun net alanının;

- 150 m2 veya daha az olması durumunda KDV oranı (%8),

- 150 m2'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m2'ye kadar olan kısmı için KDV oranı (%8), 150 m2'nin üzerindeki kısmı için KDV oranı (%18)

olarak uygulanır.

6306 sayılı Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde 01/04/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konutların tesliminde, konutun net alanının;

-150 m2 veya daha az olması durumunda KDV oranı (%1),

- 150 m2'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m2'ye kadar olan kısmı için KDV oranı (%1), 150 m2'nin üzerindeki kısmı için KDV oranı (%18)

olarak uygulanır.

Konutların tesliminde uygulanacak KDV oranlarına ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: (S) İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında Yozgat'ta yapı ruhsatı aldığı inşaatta aynı yıl tamamladığı ve stoklarında yer alan konutlardan net alanı 120 m2 konutu 600.000 TL bedelle, 160 m2 konutu ise 900.000 TL bedelle 10/05/2023 tarihinde satmıştır.

Bu durumda (S) İnşaat Taahhüt A.Ş.nin hesaplayacağı KDV;

- 120 m2 konut için: (600.000x%1)=6.000 TL

- 160 m2 konut için: (900.000x%18)=162.000 TL olacaktır.

Yapı ruhsatının 01/04/2022 tarihinden sonra alınmış olması halinde (S) İnşaat Taahhüt A.Ş.nin hesaplayacağı KDV;

- 120 m2 konut için: (600.000x%8)=48.000 TL

- 160 m2 konut için:

(900.000x150/160x%8)+(900.000x10/160x%18)=67.500+10.125=77.625 TL

olacaktır.

Örnek 2: (T) inşaat şirketi 6306 sayılı Kanun kapsamında İstanbul'da inşa ettiği konutlardan 07/03/2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan net alanı 120 m2 olan konutu 1.500.000 TL bedelle; 11/04/2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan net alanı 120 m2 olan konutu 1.400.000 TL ve net alanı 160 m2 olan konutu 2.000.000 TL bedelle 02/01/2024 tarihinde satmıştır.

Bu durumda, her bir konut için;

- (1.500.000x%1)=15.000 TL,

- (1.400.000x%1)=14.000 TL,

- (2.000.000x150/160x%1)+(2.000.000x10/160x%18)=18.750+22.500=41.250 TL

KDV hesaplanacaktır.

3065 sayılı Kanunun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

2.1.2.KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE VERİLEN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASI:

3065 sayılı Kanunun geçici 15. maddesinde, 29/07/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01/01/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29/07/1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listenin (B) bölümünün 12. sırası uyarınca (% 1) oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara Tebliğin (II/G-4.) bölümünde yer verilmiştir.

2.1.3. NET ALAN:

Bağımsız bölüm net alanı, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının "Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği"ne göre hesaplanır.

2.2. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİ:

2007/13033 sayılı Kararnamenin 1. maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararnameye ekli (I) sayılı listenin (B) bölümünün 16 ve 17. sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.

(…)

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 15. sırasında belirtilen, 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti (% 1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de (% 1) oranında KDV uygulanır.

2.3. TOPTANCI HALLERİNDE FAALİYET GÖSTERENLER TARAFINDAN YAPILAN TESLİMLER:

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (I) sayılı listenin 6. sırasına göre, ilgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri (% 1) oranında KDV'ye tabidir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösteren bazı mükellefler, kendi işletmelerine ait mallar ile toptancı hallerindeki diğer işletmelerden satın aldıkları malları toptancı halleri dışındaki ünitelerinde satışa sunabilmektedir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösterenlerin, hallerden temin ettikleri taze sebze ve meyveleri hal dışındaki ünitelerinde satmaları halinde de Kararname hükümlerine göre işlem yapılır ve bu ünitelerden gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan teslimlerde (% 1), diğer teslimlerde ise (% 8) KDV oranı uygulanır.

2.4. YİYECEK VE İÇECEK SUNULAN YERLERDE KDV ORAN UYGULAMASI:

2.4.1. KAPSAM:

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin 24. sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebapçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı (% 10) olarak uygulanmaktadır.

İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (% 20) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (% 20), diğer kısım üzerinden (% 10) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (% 20) oranında KDV'ye tabidir.

Yukarıda belirtilen yerlerin tanımı ve tasnifinde, 24/04/1930 tarihli ve 1593 sayılı, 04/07/1934 tarihli ve 2559 sayılı, 14/06/1989 tarihli ve 3572 sayılı, 12/04/2000 tarihli ve 4562 sayılı, 10/07/2004 tarihli ve 5216 sayılı, 22/02/2005 tarihli ve 5302 sayılı ve 03/07/2005 tarihli ve 5393 sayılı Kanunlara göre yürürlüğe konulan "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ve ilgili diğer mevzuat esas alınır.

Bu işletmeler prensip olarak hizmet işletmesi mahiyetinde olduklarından buralarda imal edilen veya dışarıdan temin edilen gıda maddelerinin buralarda veya dışarıda tüketilmek üzere müşterilere satışında %10 (alkollü içeceklerde %20) oranında KDV hesaplanır.

Örnek 1: (K) Kahvecisi, kendi hazırladığı kahvelerin yanında (T) işletmesinden temin ettiği keklerin de satışını yapmaktadır. Self-servis olarak hizmet veren işletmeye gelen müşteri sipariş ettiği kahvenin yanında ıslak kek satın almış ve işletmeye ait alanda oturmak yerine siparişlerinin paketlenmesini istemiştir. Ayrıca 100 gr Türk kahvesi çektirmiştir. Kafeterya ruhsatına sahip olan (K)'nın yaptığı bu satışların tamamında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

Örnek 2: (G) Lokantasında yemek yiyen müşteri (D), lokantadan ayrılırken 1 kg baklava satın almıştır. Lokanta, müşteriye vermiş olduğu yemek hizmeti ile baklava satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır.

Bu işletmelerin telefonla veya internet üzerinden sipariş suretiyle adrese gönderme, gel-al gibi yöntemlerle yaptıkları tüm satışlar da aynı mahiyettedir.

Örnek 3: (A) Pastanesi, telefonla verilen sipariş üzerine imalathanesinde 8 kişilik doğum günü pastası hazırlamıştır. Müşteri pastanın ev adresine gönderilmesi yerine iş çıkışı pastaneye gelerek pastayı alacağını bildirmiştir. İş çıkışında sipariş pastanın yanında 1 kg kuru pasta ve 2 şişe limonata satın almıştır. Pastane işletme ruhsatına sahip (A)'nın sipariş suretiyle hazırladığı pasta ve yanındaki gıda satışlarında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde müşterilerine masa, oturma yeri, tezgâh gibi servis yapılabilen alanlarda yiyecek ve içecek hizmetleri sunanların bu yerlerde yaptıkları gıda maddeleri satışları da 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 24. sırası kapsamındadır.

Örnek 4: Sahilde faaliyet gösteren (B) Büfe İşletmesi, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde büfesinin önüne yerleştirdiği masa ve taburelerde oturan müşterileri ile sahilde bulunan şezlonglarda denize girenlere tost, çay ve meşrubat satışı yapmaktadır. (B) Büfe İşletmesi, fiilen yiyecek ve içecek hizmetleri sunduğundan büfede hazırladığı tost ve çayın yanında dışarıdan hazır temin ettiği gıda maddelerinin satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır.

Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediyeye başvurularak, bu yerlerin mahiyetini belirten bir yazı alınır. Bakanlık veya belediye, söz konusu hizmet birimlerinin mahiyetini bu bölümün dördüncü paragrafında belirtilen mevzuat çerçevesinde tespit eder. Konaklama tesislerinin bünyesindeki hizmet birimlerinde sunulan hizmetlerde KDV oranı bu tespit esas alınarak uygulanır.

Öte yandan, turizm işletmesi belgesine sahip konaklama tesislerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen söz konusu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânların açıkça belirtilmiş olması göz önüne alınarak, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, bu kapsamdaki konaklama tesislerince vergi dairesine turizm işletmesi belgesinin bir örneğinin ibraz edilmesi yeterlidir.

Turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükellefler ise kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz ederler.

Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin, işletmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunludur.

Söz konusu yazının, bu tür hizmet birimlerinin işletmeye açılmadan önce, temin edilerek vergi dairesine verilmemesi halinde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı uygulanır.

2.4.2. KONAKLAMA TESİSLERİNİN BÜNYESİNDEKİ HİZMET BİRİMLERİNDE YİYECEK-İÇECEK HİZMETLERİ:

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin 24. sırasına göre otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin bünyesindeki;

- Lokanta, restaurant, restaurante,	- Alakart lokantası,	- Kahvaltı salonu,	- Açık yemek alanı,
- Yemek terası,	- Kafeterya, snack bar, vitamin bar,	- Pasta salonu,	- Lobi,

gibi mekanlarda verilen hizmetlerde (% 8) oranında KDV uygulanır. Bu yerlerde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde Tebliğin (III/B-2.4.1.) bölümünün ikinci paragrafında yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacağı tabiidir.

Öte yandan, konaklama tesislerinin bünyesinde yer alan ve yukarıda sayılanlar dışında kalan mekânlarda verilen yiyecek içecek hizmetleri ise genel vergi oranına tabi olacaktır.

2.4.3. YEMEK ÇEKİ, KUPONU VE KARTLARININ KULLANILDIĞI YEMEK HİZMETLERİNDE ORGANİZATÖR FİRMALARIN DURUMU:

Organizatör firmaların yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartı vermek suretiyle ifa ettikleri hizmetlerde müşterilerden tahsil edilen tutar içinde yer alan yemek bedelleri, indirimli orana tabi işlem bedelinin aktarımı mahiyetinde olduğundan(% 8) oranında vergilendirilir.

Organizatör firmaların yaptıkları organizasyon hizmetleri nedeniyle müşterilerden veya yemek hizmetini sunan işletmelerden sağladıkları menfaatler ise genel vergi oranına tabidir.

Organizatör firmaların, yemek hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmeleri nedeniyle bu işlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

Öte yandan, yukarıdaki açıklamalar yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartlarının kullanıldığı yemek hizmetleri için geçerlidir. Bu çek, kupon ve kartların yemek hizmeti dışında ve/veya yemek hizmeti sunmayan işletmelerden temin edilecek mal ve hizmetlerde kullanılması halinde işleme taraf olanlar için ilgili vergi Kanunları esas alınarak gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.

2.5. GECELEME HİZMETLERİNDE KDV ORAN UYGULAMASI:

2.5.1. KAPSAM:

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin 25. sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır.

Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler de verilebilmektedir. Konaklama tesisinde verilen bu hizmetlerden geceleme hizmeti satın almaksızın yararlanılması halinde bu hizmetler ayrıca tabi oldukları oranda vergilendirilir.

Bunun yanı sıra geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde de söz konusu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilir.

Ancak, geceleme hizmeti dışında olup mutat olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dahil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetlere de geceleme bedeli kapsamında (% 8) oranında KDV uygulanır.

2.5.2. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE KULLANILAN ALKOLLÜ İÇECEKLER DOLAYISIYLA YÜKLENİLEN KDV:

Yukarıda kapsamı belirtilen geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemez.

Örneğin; konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutat olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı (% 8) olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklere isabet eden kısmı üzerinden (% 18) KDV hesaplanır ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir.

Bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir.

- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir.

- İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

2.5.3. SEYAHAT ACENTELERİNİN GECELEME HİZMETLERİ İÇİN VERDİKLERİ ARACILIK HİZMETLERİ:

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin 25. sırasında parantez içi hüküm olarak, "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır." ibaresi yer almaktadır.

Buna göre, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.

Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.

Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.

Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesince müşteriye sunulan ve kendileri tarafından müşteriye aktarılan konaklama hizmet bedeli ile buna ilişkin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle seyahat acentelerinin bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun 29. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

2.6. FASON TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ:

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı Listenin 10. sırasında, "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" ne uygulanacak KDV oranı(% 8) olarak belirlenmiştir.

Fason işin şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.

Buna göre;

- Boyama, apre, baskı ve kasarlama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin,
- Yıkama işlerinde kimyevi maddelerin,

bu işleri yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde indirimli oran kapsamında işlem yapılır. Ancak, bu işlerde boya ve kimyevi maddelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde, yukarıda belirtilen işlere genel vergi oranı uygulanır.

Bunlar dışında kalan; ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün fason işlerde KDV oranı (% 8)olarak uygulanır. Bu işlerin, boya ve kimyevi maddelerin işi yapan tarafından temin edilerek kullanıldığı boya, apre, kasarlama, baskı ve yıkama işleri ile birlikte yapılması halinde, (% 8) ve (% 18) oranına tabi işler için ayrı fatura düzenlenmesi veya aynı faturada bu işlerin ayrıca gösterilmesi ve her bir işin bedeli üzerinden tabi oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Fason işlerde, dikiş ipliği, fermuar, düğme gibi yardımcı madde ve malzemelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması indirimli oran uygulamasına engel değildir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde indirimli oran uygulaması sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perde, mobilya kumaşı, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler de yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde (% 8)KDV oranına tabidir.

2.7. KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ İLE YAPTIRILAN SAĞLIK TESİSLERİNE İLİŞKİN İŞLETME DÖNEMİNDE SUNULAN HİZMETLERDE KDV ORANI UYGULAMASI:

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 21. sırasında, ilgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler ve ambulans hizmetlerinin %8 oranında KDV'ye tabi tutulması öngörülmüştür.

Buna göre, 6428 sayılı Kanun kapsamında yaptırılan sağlık tesislerine yönelik yüklenici tarafından Sağlık Bakanlığına sunulan laboratuvar, rehabilitasyon ve görüntüleme hizmetleri ile alt yükleniciler tarafından bu kapsamda sunulan hizmetler %8 oranında KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24. sırasında yemek hizmeti sunan yerlerde verilen hizmetlerin %8 oranında KDV'ye tabi tutulması öngörülmüş olup, 6428 sayılı Kanun kapsamında yaptırılan sağlık tesislerine yönelik yüklenici tarafından Sağlık Bakanlığına sunulan yemek hizmetleri ile bu hizmetlere ilişkin alt yükleniciler tarafından sunulan yemek hizmetleri %8 oranında KDV'ye tabidir.

2.8. YENİLENMİŞ CEP TELEFONU TESLİMLERİNDE KDV ORAN UYGULAMASI:

2.8.1. KAPSAM:

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listeye (5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı sonrası (I) sayılı listenin (B) bölümünün) 30/09/2021 tarihli ve 31614 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 29/09/2021 tarihli ve 4517 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla eklenen 21. sıra uyarınca, "Yenilenmiş Ürünlerin Satışı Hakkında Yönetmelik" kapsamında en az bir yıl öncesine ilişkin data, ses ya da kısa mesaj kullanım trafiği bulunan kullanılmış cep telefonlarının yenilenmek ve sertifikalandırılmak kaydıyla yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar tarafından yenilenmiş ürün garantisi verilerek teslimlerine uygulanacak KDV oranı (%1) olarak belirlenmiştir.

Ayrıca ilgili sırada bu mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, bu sıra kapsamında teslim ettikleri mallar nedeniyle yüklendikleri vergilerin dâhil edilmeyeceği de belirtilmiştir.

2.8.2. İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASI:

Kullanılmış malların yenilenerek tekrar satışa sunulması amacıyla 22/08/2020 tarihli ve 31221 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yenilenmiş Ürünlerin Satışı Hakkında Yönetmelik kapsamında yenilenmiş cep telefonlarının teslimlerinde indirimli oran uygulanabilmesi için;

- Elektronik kimlik bilgisi bulunan kullanılmış cep telefonlarının en az bir yıl öncesine ilişkin data, ses ya da kısa mesaj kullanım trafiğinin bulunması ve bu durumun, yenileme merkezleri veya onlar adına alım yapabilen yetkili alıcılar tarafından Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu kayıtlarından kontrol edilmesi,

- Kullanılmış cep telefonlarının, yenileme merkezi tarafından tüketiciden doğrudan alınarak veya ilgili Yönetmelikte tanımlanmış olan yetkili alıcılar aracılığıyla yenileme merkezi adına temin edilerek yenilenmesi,

- Yenileme işleminin ilgili Yönetmelik kapsamında yenileme merkezleri tarafından, Ticaret Bakanlığının veya Türk Standardları Enstitüsünün belirlediği düzenleme veya standartlara uygun şekilde yapılması,

- Yenileme merkezlerinin yenilediği kullanılmış cep telefonlarının sertifikalandırma işleminin, Türk Standardları Enstitüsü tarafından numaralandırılmış hologramlı sertifika formu kullanılarak ve ticari unvan, iletişim bilgileri, yenileme yetki belgesi ve yenileme işlemine ilişkin bilgileri içeren karekod ile güvenliğinin sağlanacak şekilde yapılması ve bu sertifikanın yenilenmiş ürünle birlikte yazılı olarak veya kalıcı veri saklayıcısıyla verilmesi,

- Yenilenmiş cep telefonu teslimlerinde yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar tarafından yenilenmiş ürün garantisi verilmesi,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Kullanılmış cep telefonları, yenileme ve sertifikalandırma işlemi sonrasında yalnızca ilgili Yönetmelikte tanımlanmış olan yenileme merkezleri ve bu merkezlerin yetkilendirdiği yetkili satıcılar tarafından indirimli oran uygulanarak teslim edilebilir. Bu aşamada nihai tüketiciye teslimden önce yenileme merkezlerinin yetkili satıcılara veya yetkili satıcılar arasında sertifikalı yenilenmiş cep telefonu teslimlerinde de indirimli oran uygulanır. Ancak, ilgili Yönetmelik kapsamında yenilenmiş olsa dahi yenileme merkezi veya yetkili satıcı niteliğini haiz bulunmayanlar tarafından yapılan kullanılmış cep telefonu teslimleri ile bu niteliği haiz bulunmakla birlikte mezkur Yönetmelik kapsamında yenilemeye tabi tutulmamış cep telefonu teslimlerinde indirimli oran uygulanmaz.

Örnek: (Y) yenileme merkezi, yetkili alıcı (A) aracılığıyla KDV mükellefi olmayan gerçek kişi (K)'den aldığı 2 adet kullanılmış cep telefonunu yenileme ve sertifikalandırma işlemi sonrasında yetkili satıcısı (S)'ye satmıştır. Yetkili satıcı (S) yenilenmiş telefonlardan birini gerçek kişi (G)'ye diğerini ise aynı modelden stok fazlası olduğundan yetkili satıcı olan (D)'ye satmıştır. Yetkili satıcı (D) ise TSE hologramlı ve (Y) yenileme merkezi ile birlikte yenilenmiş ürün garantisinden müteselsil sorumlu olduğu telefonu (N) A.Ş.ye 12 ay garantili şekilde satmıştır.

(N) A.Ş., personeline tahsis ettiği yenilenmiş cep telefonunu bir süre sonra yeni modelle değiştirmek için (T) Yenileme Merkezine satmıştır.

Söz konusu teslimlerde KDV uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır:

(Y) yenileme merkezi tarafından (K) adına düzenlenecek gider pusulasında KDV hesaplanmayacak, yetkili alıcı (A)'nın (Y) yenileme merkezine verdiği aracılık hizmeti %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

- (Y) yenileme merkezinin yetkili satıcı (S)'ye,

- Yetkili satıcı (S)'nin, gerçek işi (G) ve yetkili satıcı (D)'ye,

- Yetkili satıcı (D)'nin (N) A.Ş.ye

yenilenmiş cep telefonu tesliminde %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

(N) A.Ş.nin (T) yenileme merkezine kullanılmış cep telefonu tesliminde ise (N) A.Ş.nin düzenleyeceği faturada %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

2.8.3. YENİLENMİŞ CEP TELEFONU TESLİMLERİ DOLAYISIYLA YÜKLENİLEN KDV:

3065 sayılı Kanunun 29. maddesi uyarınca, Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen KDV ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Söz konusu yetki çerçevesinde 4517 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listeye (5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı sonrası (I) sayılı listenin (B) bölümünün) eklenen 21. sırada, yenilenmiş ürün garantili cep telefonu teslimlerine ilişkin olarak mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, bu sıra kapsamında teslim ettikleri mallar nedeniyle yüklendikleri vergilerin dâhil edilmemesine karar verilmiştir.

Buna göre, yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar, yenilenmiş cep telefonu teslimlerine ilişkin yüklendikleri KDV tutarını indirim konusu yapabilirler ancak bu teslimler nedeniyle iade talep edemezler.

Mükelleflerin indirimli orana tabi başka işlemleri nedeniyle iade talep etmeleri halinde de bu durum dikkate alınır.

2.8.4. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU:

Yenilenmiş ürün garantili cep telefonu tesliminde bulunan yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar, söz konusu ürünlere ilişkin olarak her bir vergilendirme döneminde gerçekleştirdikleri indirimli orana tabi teslimlerine ait listeyi, ilgili döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadır.

Buna göre indirimli oran uygulanan her yenilenmiş cep telefonu satış faturası itibarıyla;

- Belgenin tarih ve numarası,

- Satışı yapılan cep telefonunun markası, modeli, IMEI numarası,

- Satış tutarı ve hesaplanan KDV tutarı,

- Alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası/pasaport numarası,

- Satışı yapılan cep telefonunun alımında düzenlenen gider pusulası/faturanın tarih ve numarası, satıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası/pasaport numarası ile işlem bedeli

ve benzeri bilgilerini içeren liste satıcı mükellefler tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilir.

Bu bildirim zorunluluğuna uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde işlem yapılır.

3. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMASI:

3065 sayılı Kanunun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

(Mülga Paragraf)

(Mülga Paragraf)

(Mülga Paragraf)

Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

19/04/2006 tarihli ve 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınır, 2006 yılında gerçekleşecek işlemler için geçerli olmak üzere 10.000 TL olarak belirlenmiş, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararında yer alan hesaplamaya göre; indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının iade konusu yapılamayacak kısmıyla ilgili sınır; 2006 yılı için 10.000 TL, 2007 yılı için 10.800 TL, 2008 yılı için 11.600 TL, 2009 yılı için 13.000 TL, 2010 yılı için 13.300 TL, 2011 yılı için 14.300 TL, 2012 yılı için 15.800 TL, 2013 yılı için 17.000 TL, 2014 yılı için 17.700 TL, 2015 yılı için 19.500 TL, 2016 yılı için 20.600 TL olarak belirlenmiştir.

İndirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili bu sınır 31/01/2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2017 yılı için 10.000 TL olarak belirlenmiştir. 2016 yılında yapılan indirimli orana tabi işlemlerle ilgili 2017 yılında yapılacak yıllık iadelerde de bu tutar dikkate alınır.

2018 ve izleyen takvim yılları için bu sınır, bir önceki yıldaki tutarın, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde yapılacak hesaplamada, 50 TL ve daha düşük tutarlar dikkate alınmaz, 50 TL'den fazla olan tutarlar ise 100 TL'nin en yakın katına yükseltilir.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının iade konusu yapılamayacak kısmıyla ilgili sınır, 2018 yılı için 11.400 TL , 2019 yılı için 14.100 TL, 2020 yılı için 17.300 TL, 2021 yılı için 18.900 TL, 2022 yılı için 25.700 TL, 2023 yılı için 57.300 TL, 2024 yılı için 90.800 TL, 2025 yılı için 130.700 TL olarak belirlenmiştir.

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,

- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,

-Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

3.1. İADE TUTARININ HESAPLANMASI:

3.1.1. YILI İÇİNDE TALEP EDİLEN MAHSUBEN İADE TUTARLARININ HESAPLANMASI:

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar. İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.

Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

-Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla başlanır. Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla (% 1) veya (% 8) oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür ve ay içi itibarıyla "iadeye esas KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar Ocak ayı devreden KDV tutarı ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı "sıfır" kabul edilir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşıyorsa iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "İade Edilebilir KDV" olarak kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır.

-Ocak ayında indirimli orana tabi işlem yoksa iade edilebilir KDV "sıfır" olarak dikkate alınır.

-Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu "İade Edilebilir KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılır.

Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir.

İlk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı "0" (bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmış) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir. Ödeme çıkan vergilendirme döneminden önceki iade tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak hesaplamaya ödeme çıkan vergilendirme döneminden itibaren yeniden başlanır.

Öte yandan, ilk defa iade talebinde bulunulduğu dönemden önceki dönemlerden herhangi birinde ödenecek verginin bulunması durumunda ödenecek vergi çıkan bu dönemden önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir iade talebinde bulunulamaz.

İndirimli orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplama yapılırken, indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür.

Diğer taraftan indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (% 1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (% 17)'sini, (% 8)'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (% 10)'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Konu ile ilgili örneklere Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer verilmiştir.

3.1.2. İZLEYEN YIL İÇERİSİNDE TALEP EDİLEN NAKDEN/MAHSUBEN İADE TUTARLARININ HESAPLANMASI:

İzleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben iadesi talep edilecek tutar, bir önceki takvim yılının bütün vergilendirme dönemleri için Tebliğin (III/B-3.1.1.) bölümündeki açıklamalara göre hesaplanır.

Yılı içinde iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsuben iadesinde, yılı içinde iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde yapılan iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Buna göre;

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.

-İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarlarının tamamının yılı içerisinde iadesinin alınması (bir başka deyişle izleyen yıl içerisinde talep edilebilecek bir tutarın kalmaması) durumunda bu bölüm kapsamında iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

Konu ile ilgili örneğe Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer verilmiştir.

3.1.3.İADE HESABINA DAHİL EDİLEBİLECEK YÜKLENİLEN KDV:

3.1.3.1.GENEL OLARAK:

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismana tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

Örnek 1: Ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m²'nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, perde, avize, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilecek (eklenti) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Diğer taraftan 150 m²'nin altındaki konutun inşasında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşakabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilebilecektir.

Örnek 2: 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m² 'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

3.1.3.2.STOKLARDA YER ALAN MALLAR:

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler, ancak söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir.

3.1.3.3. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER:

Amortismana tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktife alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

3.1.3.4. SONRADAN DÜZENLENEN VEYA TEMİN EDİLEN BELGELER:

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilir.

Bu durumda iade, KDV İadesi YMM Tasdik Raporu (YMM Raporu) ile talep edilmişse söz konusu YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanır. İade YMM Raporu ile talep edilmemiş ise mükelleften yazılı bir izahat istenir, izahatın yeterli görülmesi halinde bu tutarlar da genel esaslar çerçevesinde iade edilir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/3). maddesine göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.

3.1.3.5. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMİN GERÇEKLEŞMESİNDEN SONRA YAPILAN ALIMLAR VE İSKONTOLAR:

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlem ile ilgili olarak garanti, reklam, royalty, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar üzerinden KDV ödenebilmektedir. Ayrıca, indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı tarafından yapılan iskontolar nedeniyle, alıcılar tarafından iskontoya dair düzenlenen faturada KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu kapsamda, indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlemle ilgili olarak yapılan garanti, reklam, royalty, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar ve iskontolar nedeniyle satıcılar tarafından yüklenilen KDV'nin, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınması uygun görülmüştür.

3.2.YILI İÇERİSİNDEKİ MAHSUP TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ:

3.2.1. GENEL OLARAK:

Mahsuben iade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi.

b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo.

c) Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

Kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belge de eklenir.

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 50.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri YMM raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir, talep belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A3-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilir.

50.000 TL ve üstündeki mahsup talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre yerine getirilir. Talep tutarının 50.000 TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülebilir. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2013 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2014 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2014 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler uygulanır.

İade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

Tebliğin (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

Örnek: Mükellef (A) vergilendirme dönemleri itibarıyla, kümülatif iade tutarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Ocak 2011	*5.600*
Şubat 2011	*6.900*
Mart 2011	*8.700*
Nisan 2011	*10.800*
Mayıs 2011	*13.200*
Haziran 2011	*15.800*
Temmuz 2011	*16.800*
Ağustos 2011	*18.200*
Eylül 2011	*24.800*

Bu mükellefe ilgili yıl (2011) için belirlenen alt sınırın aşıldığı Haziran döneminde (15.800 – 14.300) = 1.500 TL mahsuben iade edilebilecektir. Mahsup talebi Haziran dönemi beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra bu bölümün (a) ve (b) alt ayrımındaki belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününü kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL tutarındaki limitin aşılmamış olması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek bulunmamaktadır.

Haziran döneminden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde de iade tutarının kümülatif olarak hesaplanmasına devam edilecek, bu hesaplama sonucu bulunan tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutarlar çıkarılacak ve varsa kalan tutarın mahsuben iadesi talep edilecektir.

Bu mükellefe, vergilendirme dönemleri itibarıyla ilgili yılda geçerli olan 4.000 TL'yi aşmadığı için;

- Haziran dönemi iade tutarı olan (15.800 – 14.300) = 1.500 TL

- Temmuz dönemi iade tutarı olan [16.800 – (14.300 + 1.500)] = 1.000 TL

- Ağustos dönemi iade tutarı olan [18.200 – (14.300 + 1.500 + 1.000)] = 1.400 TL

vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir. Mahsuben iade talebi, bu bölümde sayılan mahsuben iade için gerekli belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükellef, Eylül dönemi iade tutarını [24.800 – (14.300 + 1500 + 1000 + 1400)] = 6.600 TL olarak hesaplamıştır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse (6.600 – 4.000) = 2.600 TL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi, Eylül beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra Eylül ayına ilişkin olarak bu bölümde sayılan belgelerin tamamlanması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanacaktır.

3.2.2. MAHSUBU TALEP EDİLEBİLECEK BORÇLAR:

Mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının, Tebliğin (IV/A3-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler. Ayrıca mükelleflerin iade alacaklarının, (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına mahsubu da mümkündür.

Faaliyetleri indirimli oranda KDV'ye tabi işlemlerden oluşan kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, söz konusu şirket ortaklarının yukarıda belirtilen borçlarına (elektrik ve doğalgaz borçları hariç) da mahsup edilebilecektir. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi dairesine iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettiren işletmelerin, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi ortaklarının vergi ve sigorta prim borçlarına bu uygulama kapsamında mahsup yapılması mümkün bulunmamaktadır.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu ise aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

Elektrik ve doğalgazı, (% 51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin eden iade hakkı sahipleri, bu kuruluşlara başvurarak fatura bedellerini KDV iade alacaklarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirtecekler ve bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatırılacağı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

Satıcı kuruluşlar, (% 51) veya daha fazla hisselerinin kamuya ait olduklarını da belirtmek suretiyle fatura bedellerinin yatırılacağı banka hesap numarasını gösteren yazıyı mükellefe vereceklerdir. Mükellefler, satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verecekler, dilekçede indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade alacaklarını doğalgaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz/elektrik satıcısı işletmeden alınacak teyit sonrasında geçerlik kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde, mükellefler tarafından değişiklikler gecikmeden vergi dairesine bildirilecektir.

Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılır. Dilekçeye, bu Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümünde belirtilen belgelerin yanı sıra doğalgaz/elektrik faturasının iadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunluğu kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanmış fotokopisi eklenir. Bu faturada yer alacak ceza, faiz ve benzeri unsurlar da mahsuba esas tutara dâhildir.

Mahsup talebi için fatura örneğinin ibrazı zorunludur. Satıcı kuruluş yetkililerince onaylanmış da olsa borcun miktarını gösteren fatura dışındaki belge veya yazılara dayanılarak mahsup yapılamaz. Mahsup dilekçesinde doğalgaz/elektrik dağıtıcısı kuruluşun banka hesap numarası da belirtilir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına mahsubu da yukarıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

3.2.3. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ AMAÇLI TESLİMLERİNDE MAHSUBEN İADE:

İndirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla mükellefler tarafından;

-Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine,

-Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine,

-Yarıdan Fazla Hissesine Sahip Oldukları Şirketlere,

-Kendi Hisselerinin Yarısından Fazlasına Sahip Olan Şirketlere,

tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

İncelemesiz/teminatsız mahsuben iade uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülür:

a) 3065 sayılı Kanuna göre tecil-terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dışındadır. Bu bölümdeki düzenleme, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan indirimli orana tabi teslimlerden doğan yılı içindeki mahsup taleplerine ilişkindir.

b) Uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihraç edilmeleri zorunludur. Bir başka deyişle satışı yapılan indirimli orana tabi malın, ihraç edilen nihai ürün olması gerekmektedir.

c) İncelemesiz/teminatsız mahsup uygulaması, indirimli orana tabi işlemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir.

İade hakkı önceki bölümlerde de belirtildiği üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırın aşıldığı dönemde doğmakta, bu dönemde alt sınırı aşan kısmın mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.

Yılın başından sınırın aşıldığı döneme kadar (bu dönem dahil) yapılan ve incelemesiz/teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı dönemdeki indirimli orana tabi bütün işlem bedelleri toplamına oranlanır, bu oran sınırı aşan iade tutarına uygulanarak incelemesiz/teminatsız mahsup edilebilir tutar hesaplanır.

Alt sınırın aşıldığı dönemden sonra ise sadece o dönemdeki işlemler için aynı oranlama yapılarak incelemesiz/teminatsız mahsup tutarı hesaplanır.

d) İade uygulaması bu Tebliğin (III/B-3.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yürütülür. Ancak iade talep dilekçesine yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra,

-İhracatı gerçekleştiren mükelleften bu Tebliğin (II/A-8.13.) bölümüne göre alınan yazı,

-Yılın başından cari döneme kadar aylar itibarıyla ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz/teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo,

eklenir.

3.2.4.MAHSUP İŞLEMİ:

Tebliğin (III/B-3.2.1.) ve (III/B-3.2.3.)bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde mahsuben iade taleplerinde aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Ayrım yapılmaksızın indirimli orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı önceki bölümlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenir.

b) Tutarın 50.000 TL'yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla incelemesiz ve teminatsız yerine getirilir.

c) İade tutarının 50.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde;

- İncelemesiz/teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, alınan teminat ihracatın gerçekleşip Tebliğin (III/B-3.2.3.) bölümündeki belgelerin ibrazı üzerine iade edilir.

- İncelemesiz/teminatsız mahsuba konu işlemler dışındaki mahsuben iade talepleri Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM Raporunun ibrazı üzerine iade edilir.

d) İade tutarının 50.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmemesi halinde,

- Tebliğin (III/B-3.2.3.) bölümündeki işlemlerden kaynaklanan kısımla ilgili mahsuben iade talebi, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın ihracatın gerçekleşip ilgili belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla,

- Diğer kısma ilişkin mahsup talepleri ise; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla,

geçerlik kazanır.

3.2.5. :(MÜLGA BÖLÜM)

3.3.YILI İÇİNDE İADE EDİLEMEYEN VERGİLERİN İADESİ:

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir. İadenin mahsuben talep edilmesi durumunda mahsuben iade bu bölümdeki açıklamalara göre yerine getirilir.

İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı aşan kısmı "İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle “iade edilecek KDV tutarı” belirlenir.

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 50.000 TL’yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir, talep bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A3-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılır.

İade talebinin 50.000 TL ve üstünde olması halinde 50.000 TL 'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilir. İade talebi;

-Vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmiş ise mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dışındaki diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla; nakden iade taleplerinde vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun eksiksiz olarak ibraz edildiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin teminat karşılığı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandığı tarihte,

geçerlik kazanır.

(…)

Yılı içerisinde mahsup edilemeyen KDV’nin iadesi için bu bölümdeki açıklamalara göre izleyen yılda ayrıca bir iade talebinde bulunulması gerektiğinden yılı içinde mahsuben iadeye yönelik olarak düzenlenen YMM Raporunun izleyen yıl talep edilecek nakden/mahsuben iade için geçerliliği bulunmamaktadır. İzleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

50.000 TL’yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülür. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2012 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2013 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2013 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler geçerli olacaktır.

Tebliğin (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki nakden/mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

İade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yılda söz konusu işlemlere ait alış ve satış faturaları ve benzeri belgelerin listesi

- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo

- Yılı içinde iade edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (Bu tabloda yılı içinde iadesi gerçekleşen tutarların toplamı da tek satırda gösterilecektir.)

- İadenin talep edildiği izleyen yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo.

Örnek: Mükellef (A) ya, 2010 takvim yılında iade alacağının 13.300 TL’yi aşan kısmı olan 10.000 TL mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef 2010 yılının tamamı için iade tutarını 13.300 TL’lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.)bölümüne göre 26.700 TL olarak hesaplamıştır. Bu mükellefe 2011 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar [26.700 – (10.000 + 13.300)] = 3.400 TL’dir.

Bu mükellef iade alacağını Mayıs 2011 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir.

Mükellefin 2011 yılının Ocak-Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir:

Ocak 2011	*14.300*
Şubat 2011	*14.200*
Mart 2011	*13.600*
Nisan 2011	*2.900*
Mayıs 2011	*4.800*

Bu mükellefe yapılacak iade tutarı, devreden verginin en düşük olduğu Nisan 2011 dönemindeki 2.900 TL ile sınırlıdır.

3.4.DİĞER HUSUSLAR:

3.4.1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİYLE BİRLİKTE DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLERİ BULUNAN MÜKELLEFLER

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsubu yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak sigorta prim borçları ile Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde sayılan diğer borçlarına mahsup edilebilir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde;

-İade alacağının, indirimli orana tabi işlemler dâhil, iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla tutarları,

-Muaccel hale gelmiş kendi vergi borçlarının toplam tutarı,

-Bu borç tutarının, iade hakkı doğuran işlemlerden hangilerine ilişkin alacağa mahsup edileceği,

-Bu mahsuptan sonra, indirimli orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),

-Varsa indirimli orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),

-(A + B) toplamından mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara ve/veya sigorta prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,

-İndirimli orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılan iade tutarı,

bir tablo halinde yer alır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

Buna göre indirimli orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yüklendikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aşması halinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanır.

Örnek: Bir mükellefin Eylül/2011 vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemleri ihracat ve indirimli orana tabi teslimlerden oluşmaktadır. Mükellef, ihracat teslimlerinin bünyesine giren vergiyi 120.000 TL, indirimli orana tabi teslimlerin bünyesine giren vergiyi 80.000 TL olarak hesaplamıştır.

Buna göre ilgili dönemde iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren toplam vergi tutarı içinde indirimli orana tabi işlemlerin payı [(80/200) x 100 = 40] yüzde 40, ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerin payı ise [(120 / 200) x 100 = 60] yüzde 60 olacaktır. Bu paylar dikkate alınarak Eylül/2011 vergilendirme döneminde devreden 100.000 TL KDV'nin yüzde 40'ı olan 40.000 TL'si indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı içinde mahsuben iade esaslarına göre iade edilecektir.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir. Buna göre, indirimli orana tabi olup tevkifat uygulanan işlemlerden doğan KDV iade talepleri, bu Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Diğer taraftan indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablonun "Hesaplanan KDV" sütununa, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı (tevkif edilen tutar dahil) yazılır.

Örnek: (A) firması, dokumacı (B) firmasına 100.000 TL'lik tiftik teslim etmiştir. İndirimli orana tabi (%8) bu teslimde hesaplanan KDV (100.000 x 0,08) = 8.000 TL olup söz konusu teslim aynı zamanda (9/10) oranında tevkifata tabidir. (A) firmasının hem tevkifata tabi hem de indirimli orana tabi bu işleminde, tevkifata tabi tutulan (8.000 x 0,90) = 7.200 TL KDV'nin tevkifata ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iadesi talep edilecektir. (A) firmasının indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade talep etmesi durumunda ise, hesaplama tablosunun hesaplanan KDV sütununa, hesaplanan KDV'nin kısmi tevkifat uygulanmadan önceki tutarı olan 8.000 TL yazılacaktır.

3.4.2.İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİ:

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanunun (29/2). maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edildiğinden mükellefe Kanunun (29/2). maddesine göre iade yapılmaz.

İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ve beyanına ilişkin açıklamalara bu Tebliğin (II/A-8.12.) bölümünde yer verilmiştir.

Örnek: Konfeksiyon imalatçısı (A), ürettiği 100 adet elbiseyi adedi 100 TL den ihracatçı (B)'ye ihraç kayıtlı teslim etmiştir. Bu teslim için imalatçının düzenlediği faturada 10.000 TL bedel üzerinden 800 TL KDV hesaplanarak beyan edilecek ancak ihracatçı tarafından bu KDV tutarı ödenmeyecektir.

(A)'nın önceki dönemden devreden KDV tutarı 1.500 TL, bu dönemde indirilecek KDV tutarı 1.200 TL olup sadece bu teslime (100 adet elbise) ilişkin yüklenim KDV tutarı ise 950 TL'dir.

Buna göre (A), (B) tarafından elbiselerin ihraç edildiğinde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesapladığı ve tecil edemediği 800 TL'nin iadesini ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan KDV tutarları için belirlenen iade esaslarına göre 150 TL'sini de indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade esaslarına göre talep edecektir.

3.4.3. FASON TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİNDE İADE UYGULAMASI:

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 50.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 50.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Mükelleflerin, KDV iade alacağının tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talebi, önceki bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde; mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

3.4.4.SÜRESİNDEN SONRA İADE TALEBİNDE BULUNULMASI:

İade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da Tebliğin (III/B-3.2.) bölümündeki açıklamalara göre talep etmeleri şartıyla nakden veya mahsuben geri alabilirler.

Ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

İzleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde usulüne uygun olarak iade talebinde bulunan mükelleflerin de talep edilen iade tutarını artırmak amacıyla, sonraki yıllarda bu dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir. Ancak izleyen yıl içerisinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3.4.5. İADE İŞLEMİ SONUÇLANDIRILDIKTAN SONRA İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN MATRAHINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLER:

3065 sayılı Kanunun 35. maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltebilecekleri hükme bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır. Dolayısıyla vergiye tabi işlemi gerçekleştiren mükellef, hesapladığı vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu döneme ait beyannamenin "İndirimler" kulakçığı altındaki "103" kodlu "Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşleminden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV" satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına alarak düzeltir.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

b) Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; indirimli orana tabi işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

Öte yandan matrahta değişikliğin indirimli orana tabi malların iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

c) İade edilen malların, iadenin gerçekleştiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesi halinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı azalacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilir.

d) İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesi halinde daha önce iade edilen tutar (a) veya (b) bölümündeki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir. Mükellef yeni işlem nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunur.

e) Malların indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar, işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak;

-İzleyen yıl içerisinde Tebliğin (III/B-3.3.) bölümüne göre iade talebinde bulunulmuş ancak henüz iade gerçekleşmemişse iadesi talep edilen tutardan düşülmek suretiyle tahsil edilir.

-İzleyen yıl içerisinde iade gerçekleşmiş ya da iade talebinde bulunulmamışsa (a) veya (b) bölümlerindeki açıklamalara göre hareket edilir.

f) İade edilen malların bir daha satışa konu olmayacak şekilde zayi olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilir.

Diğer taraftan 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından daha önce indirim hesaplarına alınan tutarlar indirim hesaplarından çıkarılır.

Örnek: Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan ilaçların ticaretini yapan mükellef (E), Ocak/2011 vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL tutarında indirimli orana tabi ilaç tesliminde bulunmuştur. Bu satış işlemine ilişkin olarak 16.000 TL KDV hesaplamıştır. Bu işlemle ilgili olarak mükellefin yüklendiği KDV tutarı 40.300 TL olup, işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla telafi edilemeyen 24.300 TL, 2011 yılı için Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırı (14.300 TL) aştığından, mükellef 10.000 TL'nin iadesini talep etmiş, iade talebi mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu satışa konu malların 100.000 TL'lik kısmı Nisan/2011 vergilendirme döneminde mükellefe iade edilmiştir.

-Malların bir kısmının iade edildiği Nisan 2011 vergilendirme döneminde, Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde gerçekleşen diğer indirimli orana tabi işlemler de dikkate alınarak mal iadeleri düşüldükten sonra iadeye hak kazanılan tutar hesaplanacak ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın aşılıp aşılmamasına göre gerekli düzeltme yapılacaktır.

Buna göre Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde mükellefin indirimli orana tabi başka tesliminin olmaması durumunda, 100.000 TL + 8.000 TL KDV mal iadesi düşüldükten sonra indirimli orana tabi teslim tutarı 200.000 TL +16.000 TL KDV tutarından 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarına düşecektir. İndirimli orana tabi teslimle ilgili olarak yüklenilen vergi de 40.300 TL'den 20.150 TL'ye düşecektir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergi ise (20.150 – 8.000=) 12.150 TL'ye düşecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca 2011 yılı için belirlenen 14.300 TL'nin altında kaldığından, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'nin tamamının Nisan 2011 döneminde düzeltilmesi ve gecikme faizi ve ceza uygulanmaksızın tahsili gerekecektir.

-Mükellef, Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade edilen mallarla ilgili olarak bu dönemde önceden alınan tutarın iadesi için müracaat etmeyip, Haziran/2011 vergilendirme döneminde vergi dairesine müracaat etmişse ya da bu durum Haziran/2011 vergilendirme döneminde tespit edilmişse Ocak vergilendirme döneminde mahsuben iade edilen tutar, Nisan ayından Haziran ayına kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyaı cezasıyla birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

-İade alınan mallar, Nisan/2011 vergilendirme döneminde 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye satılmışsa, iade tutarı yeniden hesaplanacak, satış fiyatının Ocak 2011 dönemindeki satış fiyatından düşük olması nedeniyle indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, satış fiyatındaki azalma nispetinde azalacaktır. Buna göre 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarı 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye düşeceğinden, iadeye hak kazanılan tutar (indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV) 1.600 TL artacaktır. Yapılan yeni hesaplama neticesinde, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'ye ek olarak, iadeye hak kazanılan 1.600 TL Nisan 2011 döneminde iadeye konu edilebilecektir.

-İade alınan malların Nisan 2011 vergilendirme döneminde 150.000 TL + 12.000 TL KDV'ye satılması durumunda, indirim yoluyla telafi edilebilecek vergi Ocak 2011'deki satış fiyatıyla Nisan 2011 dönemindeki satış fiyatı arasında oluşan 50.000 TL olumlu fark nispetinde, (50.000 x %8=) 4.000 TL artacaktır. Ocak- Nisan 2011 arasında mükellefin başka indirimli orana tabi tesliminin olmadığını varsayarsak toplamda hesaplanan vergi tutarı (250.000 x %8=) 20.000 TL'ye yükselecek, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarı ise (40.300 – 20.000=) 20.300 TL'ye düşecektir. Bu durumda iade alınabilecek tutar Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınır dikkate alındıktan sonra (20.300 – 14.300=) 6.000 TL'ye düşecektir. Dolayısıyla indirimli orana tabi teslim nedeniyle iadeye hak kazanılan tutar, indirim yoluyla telafi edilen tutar kadar azalacak ve (10.000 – 6.000=) 4.000 TL KDV tutarı Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır.

Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade alınan ilaçların kullanım sürelerinin dolması nedeniyle tekrar satışa konu edilemeyerek zayi olması durumunda, Ocak-Nisan 2011 döneminde indirimli orana tabi başka bir teslim bulunmuyorsa iade hesaplaması tekrar yapılacak, indirimli orana tabi teslim tutarı 100.000 TL + 8.000 TL KDV'ye, bu teslime ilişkin yüklenilen vergi tutarı da 20.150 TL'ye düşecek, dolayısıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen vergi de (20.150 – 8.000=) 12.150 TL'ye düşecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın altında kaldığından Ocak 2011 döneminde iade edilen 10.000 TL'nin tamamı, Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır. 12.150 TL tutarındaki indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise kümülatif hesaplamada sonraki dönemlerde dikkate alınacaktır.

Ayrıca kullanım süreleri dolduğundan zayi olan söz konusu mallar nedeniyle yüklenilen vergiler de 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilecektir.

3.4.6.ÖZEL HESAP DÖNEMİ TAYİN EDİLEN MÜKELLEFLERİN İADE TALEPLERİ:

Kazancın tespiti yönünden kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

3.4.7.ÖNCEKİ YILLARA AİT İADE EDİLMEYEN ALT SINIR TUTARLARI:

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dâhil edilmez, devreden KDV hesabında muhafaza edilir. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

3.4.8. VERGİ İNCELEME RAPORUNA GÖRE MAHSUBEN İADE:

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının, vergi inceleme raporuna göre Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunun talep edilmesi halinde, mahsup işlemi vergi inceleme raporu dışında kalan diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla teminat aranmadan yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen borcun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

3.4.9. YAPI KULLANMA İZİN BELGESİ BULUNAN VE MÜLKİYETİ DEVREDİLEN KONUTLARIN TESLİMİNDE İADE:

İndirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların tamamlanarak alıcılara fiilen teslim edildiğinin tevsiki gerekmektedir.

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri ise gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmektedir.

Diğer taraftan, 03/05/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununun 30. maddesine göre, yapı inşaatının tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye veya valilikten yapı kullanma izni alınması mecburidir. Bu izin, yapı sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından mahzur görülmediğinin tespitine ilişkindir.

Bu itibarla, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri, konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirmeye alınır.

3.5. İADE TALEPLERİNİN BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ:

3.5.1. YILI İÇİNDE İADE TALEPLERİNİN BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ:

Yılı içindeki iade taleplerinde "İstisnalar ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 406 kodlu satır seçilecek, satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütunu ile "İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebliğin (III/B-3.1.1.) bölümüne göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.2.YILLIK İADE TALEPLERİNİN BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ:

Yılı içinde iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde, "İstisnalar ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satır seçilecek ve bu satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa önceki yıldaki toplam işlem bedeli, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalara göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.3.YILI İÇERİSİNDE MAHSUP EDİLEMEYEN TUTARLARIN BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ:

İadesi talep edilen tutarlar, iadenin talep edildiği dönemde "devreden vergi" tutarından çıkarılır. İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iadesi talep edilen tutarların da iadenin talep edildiği vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde devreden vergi tutarından çıkarılıp mahsuben iadesi talep edilen tutarlardan iadesi gerçekleşmeyen tutarlar, en erken izleyen vergilendirme dönemine; en geç izleyen yılın Ocak vergilendirme dönemine ait beyannamede, "İndirimler" kulakçığı altında bu amaçla ihdas edilen 106 No.lu "İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV" satırına yazılmak suretiyle yeniden devreden KDV tutarlarına dahil edilir ve daha sonraki iade taleplerinin hesaplanmasında dikkate alınır. Bu şekilde iadesi gerçekleşmeyen tutarların devreden KDV hesabına dâhil edilmesi, söz konusu tutarlar itibarıyla iade talebinden vazgeçildiğini gösterir.

Örnek: Müteahhitlik faaliyetinde bulunan (M) firması, 2011 yılının Haziran ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde 150 m²'nin altında konut teslimlerinde bulunmuştur. İndirimli orana tabi söz konusu teslimleri nedeniyle yüklendiği ancak indirim yoluyla telafi edemediği tutarı, bu bölümdeki açıklamalara göre hesaplamış ve 2011 yılı için belirlenen alt sınır olan 14.300 TL'yi düştükten sonra kalan 190.000 TL'lik tutarın mahsuben iadesini Ağustos/2011 vergilendirme döneminde talep etmiştir. Bu tutarın 152.000 TL lik kısmı, Eylül 2011 döneminde vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Dolayısıyla mükellefin yılı içinde mahsuben iadesini talep ettiği 190.000 TL, iadenin talep edildiği Ağustos/2011 vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılmıştır. Bu durumda mahsuben iadesi talep edilip devreden vergi tutarından çıkarılmakla beraber mahsuben iadesi gerçekleşmeyen 38.000 TL'lik tutar, en erken Eylül/2011 dönemine, en geç 2012 yılının Ocak vergilendirme dönemine ait beyannamenin "İndirimler" kulakçığı altındaki 106 no.lu "İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV" satırına yazılmak suretiyle izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesaplarında dikkate alınmak üzere yeniden devreden KDV tutarlarına dâhil edilecektir.

3.6.AÇIKLAMALI ÖRNEK:

Tarım aletlerinin ticaretini yapan mükellef (Z)'nin, 2012 yılında yapmış olduğu indirimli orana tabi teslimleriyle ilgili bilgiler aşağıdadır:

1. Mükellefin Ocak/2012 vergilendirme döneminde devreden vergisi 50.000 TL dir.

2. Şubat/2012 vergilendirme döneminde 2012 yılı için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL'lik tutar aşılmış ve mükellef, bu tutarı aşan 4.200 TL'nin iadesini talep etmiştir. Şubat/2012 vergilendirme döneminde iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden KDV tutarı 60.000 TL'dir. İadesi talep edilen 4.200 TL'nin tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef yukarıda belirtilen bilgiler çerçevesinde Şubat/2012 vergilendirme dönemi iade talebi için aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 1:

Dönem	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İadeye Esas KDV Tutarı*	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV Tutarı	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
-1-	-2-	-3-	-4-	-5-	-6-	-7-	-8-	-9-	-10-
Ocak	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	0	50.000	0
Şubat	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	4.200	60.000	4.200

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

a) Mükellefin Ocak ayındaki indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 6.000 TL, bu teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 2.000 TL'dir. Bu tutar, Ocak vergilendirme dönemi sonu itibarıyla "İadeye Esas KDV Tutarı"dır. Ancak devreden vergi tutarı elverişli olmasına rağmen ilgili yıl için belirlenen alt sınır aşılmadığından bu tutarın iade olarak talep edilmesi söz konusu olmayıp, "İade Edilebilir KDV Tutarı" sütununa "0" yazılır.

b) Şubat ayında yüklenilen ve hesaplanan KDV farkı 18.000 TL'dir. Bu tutarın "Ocak Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı ile toplanması sonucu bulunan 20.000 TL, Şubat vergilendirme dönemi sonu itibarıyla "İadeye Esas KDV Tutarı"dır. Bu tutarın 2012 yılı için belirlenen alt sınırı aşan kısmı olan (20.000-15.800)= 4.200 TL Şubat dönemi devreden KDV tutarı (iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki tutar) ile karşılaştırılır. Şubat vergilendirme dönemi devreden KDV tutarı(60.000TL), 4.200 TL'nin üzerinde olduğundan, 4.200 TL'nin tamamı talebi doğrultusunda mükellefe mahsuben iade edilmiştir. İadesi talep edilen bu tutar tablonun mahsubu gerçekleşen KDV sütununa yazılır.

3. Mükellef, Mart ve Nisan/2012 vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi herhangi bir teslimde bulunmamıştır. Dolayısıyla bu dönemlerde iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

4. Mükellefin Mayıs/2012 vergilendirme döneminde indirimli orana tabi 20.000 TL'lik teslimleri üzerinden hesapladığı KDV 1.600 TL, bu işlemleri nedeniyle yüklendiği KDV 900 TL olup aradaki 700 TL'lik negatif fark, Mayıs vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarına (-) olarak yansıtılmış ve bu tutar 19.300 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar, ilgili yıl için belirlenen alt sınır (15.800 TL) ve Şubat/2012 döneminde mahsuben iadesi gerçekleşen (4.200 TL) tutar toplamının (20.000 TL) altında kaldığı için mükellefin iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

5. Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme döneminde 100.000 TL indirimli orana tabi teslimde bulunmuş, 15.700 TL iade talep etmiştir.

Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme dönemindeki iade talebine yönelik olarak aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır:

Tablo 2:

Dönem	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İadeye Esas KDV Tutarı*	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV Tutarı	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
-1-	-2-	-3-	-4-	-5-	-6-	-7-	-8-	-9-	-10-
Ocak	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	0	50.000	0
Şubat	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	4.200	60.000	4.200
Mart	0	0	0	0	20.000	20.000	0	55.800	0
Nisan	0	0	0	0	20.000	20.000	0	75.000	0
Mayıs	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	0	60.000	0
Haziran	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	15.700	80.000	15.700

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

c) Mart ve Nisan vergilendirme dönemlerinde mükellefin indirimli orana tabi işlemleri bulunmadığı için iade talebinde bulunabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, her iki dönem itibarıyla dönem sonu iadeye esas KDV tutarı olarak Şubat vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarı olan 20.000 TL yazılmıştır.

ç) Mayıs vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 20.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 900 TL, bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV 1.600 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark eksi 700 TL'dir. Bu tutar önceki dönem sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarından (20.000 TL) düşülmüş ve Mayıs vergilendirme dönemi sonu iadeye esas tutar 19.300 TL olarak hesaplanmıştır. Mayıs vergilendirme döneminde devreden KDV tutarı (60.000 TL) iade edilebilir KDV tutarının üstünde olmasına rağmen iadeye esas kümülatif tutar (19.300 TL) ilgili yıl için belirlenen alt sınır (15.800 TL) ve Şubat/2012 döneminde mahsuben iadesi gerçekleşen (4.200 TL) tutar toplamını (20.000 TL) aşmadığı için mükellefin iade talebinde bulunması mümkün değildir.

d) Mükellefin, Haziran vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 100.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 24.400 TL, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 8.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 16.400 TL'dir. Bu dönemde, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden KDV tutarı 80.000 TL'dir.

Bu döneme ilişkin olarak hesaplanan 16.400 TL'lik tutar Mayıs vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas KDV tutarı olan 19.300 TL ile toplanmış ve Haziran vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarı 35.700 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar kümülatif tutar olup bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve daha önce mahsuben iadesi alınan tutar toplamı düşülerek [35.700 - (15.800 + 4.200)] = 15.700 TL rakamına ulaşılmıştır. Bu tutar (15.700 TL), iadenin talep edildiği dönem beyannamesine göre iade tutarı (15.700 TL) düşülmeden önceki "devreden KDV tutarı" olan 80.000 TL'nin altında kaldığından 15.700 TL'lik tutarın mahsuben iadesi talep edilmiş ve bu tutarın tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Ayrıca Haziran döneminde iadesi talep edilen tutar, işlem bedelinin (% 10)'unu aşmakla birlikte Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği bu döneme kadar azami iade tutarı aşılmadığından iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine gerek bulunmamaktadır.

6. Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi işlemleri bulunmakla beraber diğer işlemleri üzerinden hesaplanan KDV nedeniyle "Ödenecek Vergisi" çıkmıştır. Dolayısıyla Temmuz vergilendirme döneminden itibaren hesaplamaya yeniden başlanılacaktır. Temmuz vergilendirme döneminde 150.000 TL'lik indirimli orana tabi işlem yapılmış ve 12.000 TL KDV hesaplanmıştır. İşlemin bünyesine giren vergi 18.000 TL olduğundan Temmuz dönemi yüklenim farkı 6.000 TL'dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı "0" olduğu için mükellefin 6.000 TL'nin iadesini talep etmesi söz konusu değildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 6.000 TL'lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir.

7. Mükellef, Ağustos vergilendirme döneminde 120.000 TL'lik indirimli orana tabi teslimde bulunmuş olup işlem bedeli üzerinden 9.600 TL KDV hesaplamıştır. Mükellefin bu işlemle ilgili olarak yüklendiği vergi ise 14.600 TL'dir. Dolayısıyla bu aya ait yüklenim farkı 5.000 TL olarak hesaplanmıştır. Önceki dönemden herhangi bir tutar aktarılmadığı için iadeye esas kümülatif tutar 5.000 TL'dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı "0" olduğu için mükellefin 5.000 TL'nin iadesini talep etmesi söz konusu değildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 5.000 TL'lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir.

Dolayısıyla mükellef tarafından bu dönemlerdeki işlemlerine yönelik olarak iade talebinde bulunulamayacaktır.

8. Eylül vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas tutar 12.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar ilgili yıl için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL'nin altında kaldığından, mükellefin bu dönemde iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

9. Mükellefin, Ekim vergilendirme döneminde KDV hariç 180.000 TL indirimli orana tabi işlemi bulunmakta olup, Ekim vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas tutar 27.600 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşüldükten sonra (27.600-15.800)=11.800 TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır. Mükellefin Ekim/2012 dönemine ait KDV beyannamesindeki devreden KDV tutarı 27.600 TL'dir. Mükellefin bu dönem itibarıyla devreden vergi tutarının altında kalan 11.800 TL'nin iadesini talep etme hakkı vardır. Ancak mükellef bu dönemde iade talebinde bulunmamıştır.

10. Mükellefin Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL'lik satışı vardır. Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas kümülatif KDV tutarı 31.600 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan, daha önceki dönemde iade talep edilmediği için yalnızca ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşüldükten sonra (31.600-15.800)=15.800 TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır. Ancak mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamıştır.

11.Mükellefin, Aralık/2012 vergilendirme döneminde KDV hariç 50.000 TL indirimli orana tabi teslimi bulunmakta olup, mükellef Aralık vergilendirme döneminde mahsuben iade talebinde bulunmamış 2012 yılındaki işlemlerine yönelik olarak 2013 yılının Şubat vergilendirme döneminde nakden iade talep etmiştir.

Mükellefin Ocak/2013 vergilendirme döneminde 60.000 TL, Şubat/2013 vergilendirme döneminde de 75.000 TL devreden vergisi bulunmaktadır.

Mükellef, Şubat/2013 vergilendirme döneminde yapacağı başvuruda aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır:

Tablo 3:

Dönem	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İadeye Esas KDV Tutarı*	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV Tutarı	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
-1-	-2-	-3-	-4-	-5-	-6-	-7-	-8-	-9-	-10-
Ocak	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	0	50.000	0
Şubat	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	4.200	60.000	4.200
Mart	0	0	0	0	20.000	20.000	0	55.800	0
Nisan	0	0	0	0	20.000	20.000	0	75.000	0
Mayıs	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	0	60.000	0
Haziran	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	15.700	80.000	15.700
Temmuz	150.000	12.000	18.000	6.000	0	6.000	0	0	0
Ağustos	120.000	9.600	14.600	5.000	0	5.000	0	0	0
Eylül	150.000	12.000	24.000	12.000	0	12.000	0	12.000	0
Ekim	180.000	14.400	30.000	15.600	12.000	27.600	11.800	27.600	0
Kasım	200.000	16.000	20.000	4.000	27.600	31.600	15.800	31.600	0
Aralık	50.000	4.000	13.400	9.400	31.600	41.000	25.200	41.000	0
Yıl İçerisinde Mahsubu Gerçekleşen Toplam İade Tutarı:									**19.900**

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

e) Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi işlemleri bulunmakla birlikte diğer işlemleri nedeniyle ödenecek vergisi çıktığından bu dönemlere ait dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı bulunmamaktadır.

f) Mükellef, Eylül vergilendirme döneminde iadeye esas tutar ilgili yıl için belirlenen 15.800 TL'yi aşmadığı için iade talep edememiştir.

g) Ekim vergilendirme döneminde ise hak kazandığı 11.800 TL'lik tutarın iadesini talep etmemiştir.

ğ) Mükellef, Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL'lik indirimli orana tabi teslimde bulunmuştur. Bu işlemin bünyesine giren KDV 20.000 TL, teslimler üzerinden hesaplanan KDV 16.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 4.000 TL'dir. Bu tutar Ekim vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas tutar olan 27.600 TL ile toplanmış ve Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas tutar 31.600 TL olarak hesaplanmıştır**.** Bu tutardan, daha önceki dönemde iade talep edilmediği için yalnızca ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşüldükten sonra (31.600-15.800)=15.800 TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır**.**

Ancak, mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamıştır.

h) Aralık vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 13.400 TL, teslim bedelleri üzerinden hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 9.400 TL'dir. Bu tutar, Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas KDV tutarı olan 31.600 TL ile toplanmış ve Aralık vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas toplam tutar 41.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşülmek suretiyle iade tutarı, [41.000 - 15.800] = 25.200 TL olarak hesaplanacaktır. Temmuz ve Ağustos vergilendirme döneminde devreden KDV tutarı "0" olduğundan ve bu dönemlerden sonra iadeye esas KDV hesaplamasına yeniden başlanıldığından, mükellefe Şubat ve Haziran vergilendirme dönemlerinde mahsuben iade edilen tutarlar Aralık vergilendirme dönemindeki kümülatif iadeye esas KDV tutarından düşülmeyecektir. Bu tutar, Ocak/2013 ve Şubat/2013 vergilendirme dönemlerindeki devreden KDV tutarlarından düşük olduğundan iadesi talep edilen tutarın tamamı, talebi doğrultusunda mükellefe nakden iade edilecektir.

C. İNDİRİM:

1. VERGİ İNDİRİMİ:

3065 sayılı Kanunun (29/1). maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi veya ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi veyahut vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'yi indirebilirler.

Mükellef, işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV'den indirir ve aradaki farkı vergi dairesine yatırır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiştir.

Örnek: KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifası ile iştigal eden (A) Anonim Şirketi'nin, bir vergilendirme dönemi içindeki, mal ve hizmet alımlarının tutarı 10.000 TL, bu alışları dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen KDV ise 1.800 TL'dir. Söz konusu şirket tarafından aynı vergilendirme döneminde gerçekleştirilen 13.000 TL tutarındaki mal teslimi dolayısıyla düzenlenmiş bulunan faturalarda 2.340 TL tutarında KDV hesaplanmıştır. Bu durumda, 2.340 TL tutarındaki hesaplanan KDV'den, alış faturalarında gösterilen 1.800 TL tutarındaki KDV indirilecek, kalan (2.340 – 1.800) = 540 TL tutarındaki vergi ise vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan edilecek ve 26. günü akşamına ödenecektir.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından, sadece o malların alışında hesaplanan vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi de indirebilirler. Bunun doğal sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olabilir. Bu takdirde, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek, o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenir.

Örnek: (A) Anonim Şirketi'nin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV 1.000 TL, aynı vergilendirme dönemindeki mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV toplamı 1.500 TL ise, aradaki fark olan (1.500 – 1.000) = 500 TL tutarındaki indirilemeyen KDV, bir sonraki döneme devrolunacak ve iade konusu yapılmayacaktır.

İktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Öte yandan, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması halinde, vergi hesaplanıp beyan edilmez. İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlerle ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen vergiler, ait oldukları dönemde (harcamaların yapıldığı dönemlerde) genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

7104 sayılı Kanunun 8. maddesiyle, 3065 sayılı Kanunun 29. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 01/01/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların gelir veya kurumlar vergisi açısından dönemsellik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılabilir.

Bu hükme göre, 2018 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2018 yılında gerçekleşen) ait belgelerin 2019 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, 7104 sayılı Kanunun 8. maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 29. maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre, 01/01/2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur.

1.1. (EK) SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEREK ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİMİ:

28/12/2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (29/1) maddesinde değişiklik yapılarak vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Ocak/2024 vergilendirme döneminden itibaren vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen KDV'nin, ödendiği vergilendirme dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesinde Bakanlığımıza verilen yetki çerçevesinde, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilen ve tevkifatın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinden önce verilen aynı döneme ait 2 No.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilerek süresinde ödenen KDV'nin, 2 No.lu KDV Beyannamesinin ait olduğu dönemin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun bulunmuştur.

Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından tevkif edilerek beyan edilen ancak kısmen ödenen KDV'nin ödendiği kısım itibarıyla indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, alıcı tarafından takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 08/01/2024 tarihinde 100.000 TL karşılığında ağaç ve orman ürünleri teslim almıştır. Şirket tarafından bu alımla ilgili olarak tevkif edilen 10.000 TL KDV'nin 2 no.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmesi ve tahakkuk eden 10.000 TL KDV'nin 23/02/2024 tarihine kadar ödenmesi halinde, bu tutar mükellef tarafından Ocak/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 2: (S) Ltd. Şti. (G) güvenlik şirketinden Temmuz/2024 ayı içerisinde özel güvenlik hizmeti satın almıştır. Bu hizmet alımı ile ilgili vergi (S) Ltd. Şti. tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan edilmiş ve tahakkuk eden 50.000 TL KDV 28/08/2024 tarihinde ödenmiştir. (S) Ltd. Şti. tarafından süresinden sonra ödenen KDV, ödemenin yapıldığı tarihi kapsayan dönem olan Ağustos/2024 dönemi 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 3: (D) Yapı İnşaat A.Ş. 24/04/2024 tarihindeki inşaat demiri alımı nedeniyle tevkif ettiği vergiye ilişkin 2 no.lu KDV Beyannamesini süresinden sonra 20/06/2024 tarihinde vermiş ve tahakkuk eden 125.000 TL KDV'nin 25.000 TL'sini 21/06/2024 tarihinde, kalan 100.000 TL'lik kısmını 02/07/2024 tarihinde ödemiştir. (D) Yapı İnşaat A.Ş. tarafından ödenen KDV'nin 25.000 TL'si Haziran/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde, 100.000 TL'si de Temmuz/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ayrıca 2 no.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilen ve tahakkuk eden KDV'nin mükellefin iade alacağından mahsubu suretiyle ödenmesi mümkündür. Bu durumda iade talebine ilişkin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş (mahsuben iade talepleri YMM Raporu sonucuna göre yerine getirilen iadelerde YMM Raporu dahil) ve hangi vergilendirme dönemine ilişkin tahakkuk eden 2 no.lu KDV Beyannamesinden kaynaklanan borca mahsubunun talep edildiğinin belirtilmiş olması gerekir. Söz konusu mahsup talebinin bu şekilde yapılmış olması halinde, mahsuba konu edilen KDV tutarının 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacağı dönem yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilir.

Örnek 4: Demir-çelik alım satımı ile iştigal eden (Ö) A.Ş. 05/04/2024 tarihinde 200.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri teslim almıştır. Şirket, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği 20.000 TL KDV'yi 2 no.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden KDV'nin önceki dönemlerde gerçekleşen ihracat teslimlerinden doğan KDV iade alacağından mahsubunu 23/05/2024 tarihinde talep etmiştir. Mükellefin standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeleri eksiksiz ve tam olarak vermiş olması halinde, mahsuba konu edilen 20.000 TL KDV mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 5: Demir-çelik alım satımı ile iştigal eden (G) A.Ş. 10/04/2024 tarihinde 1.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünü satmış olup alıcı tarafından 100.000 TL tevkifat uygulanmıştır. Mükellefin Nisan/2024 dönemine ilişkin indirilecek KDV tutarı ise 500.000 TL olup mükellef bu döneme ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde toplam 120.000 TL iade beyan etmiştir.

Aynı mükellef 05/05/2024 tarihinde 2.000.000 TL karşılığında demir-çelik ürünleri satın almıştır. Mükellef, bu alımla ilgili olarak tevkif ettiği 200.000 TL KDV'yi 2 no.lu KDV Beyannamesiyle süresinde beyan etmiş ve tahakkuk eden 200.000 TL KDV'nin 50.000 TL'sini 23/06/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından ödenen 50.000 TL Mayıs/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ayrıca mükellef tarafından Nisan/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde yer alan iade beyanına yönelik standart iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgeler eksiksiz ve tam olarak 05/09/2024 tarihinde vergi dairesine verilmiş ve Mayıs/2024 dönemi 2 no.lu KDV Beyannamesinde tahakkuk eden KDV borcuyla gecikme zammına mahsubu talep edilmiştir. Mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve mahsuba konu edilen 100.000 TL KDV, mükellefin Eylül/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. Mükellef, geri kalan 50.000 TL KDV borcunu ise 28/10/2024 tarihinde nakden ödemiştir. Mükellef tarafından nakden ödenen 50.000 TL Ekim/2024 dönemine ilişkin 1 no.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

2.İNDİRİLEMEYECEK KDV:

2.1. GENEL AÇIKLAMA:

KDV esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine imkân tanınmayan bazı haller Kanunun 30. maddesinde sayılmıştır. Buna göre aşağıda açıklanan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmez.

a) Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak aynı maddede bu hükmün, Kanunun 17. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için uygulanmayacağı belirtilmiştir.

b) Kanunun (30/b) maddesine göre, faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılabilir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtildiği şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullanılan binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabilir.

Ancak mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirimi mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir.

Örnek: Oto kiralama işi yapan bir işletmenin kiralama işinde kullandığı binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, aynı işletmenin kiraya vermeyip işletme ihtiyaçları için kullandığı binek otomobillerinin vergisi ise indirilemeyecek, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.

3065 sayılı Kanunun (30/b) maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yüklendikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin;

- Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş.'nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtın alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilecektir.

c) Kanunun (30/c) maddesi uyarınca, deprem veya sel felaketi ya da Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Ancak 213 sayılı Kanunun 315. maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'in zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 01/04/2015 tarihinde 150.000 TL bedelle satın alarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 27.000 TL KDV ödemiştir.

Söz konusu minibüs 05/06/2018 tarihinde yanarak zayi olmuştur. Bu durumda, minibüsün alımında yüklenilen KDV tutarının işletmede kullanılan süreye (38 ay kullanıldığından 4 yıl olarak dikkate alınmıştır) isabet eden kısmı olan 21.600 TL (27.000 /5 x 4) için düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olduğundan kalan 1 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 5.400 TL'nin (27.000 - 21.600) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

ç) Kanunun (30/d) maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendindeki gider ve maliyet unsurlarından bir kısmının indiriminin kabul edilmeyeceğine yönelik düzenleme 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmemektedir. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamaması, KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.

3065 sayılı Kanunun 29/5. maddesinin verdiği yetki çerçevesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında gider ve maliyet unsurlarından indirimi kabul edilmeyen kısma ilişkin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmünün uygulanmaması uygun görülmüştür.

3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde;

"(5520 sayılı Kanunun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)"

parantez içi hüküm yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddelerinde mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin;

- Yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler,
- İthalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler,
- Yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin

indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kanunun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet alımında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

Örnek 1: (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL'ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödenmiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirisinde bulunulmuş ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000 TL'ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek 2: (A) A.Ş. ilişkili şirket olan (B) A.Ş.den 130.000 TL tutarında mal satın almış ve bu işlemde (B) A.Ş. tarafından 23.400 TL KDV hesaplanmıştır. Satışın yapıldığı döneme ilişkin olarak (B) A.Ş.'nin KDV beyannamesine göre ödenmesi gereken KDV tutarı 4.000 TL'dir. Daha sonra (A) A.Ş. nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucunda (B) A.Ş.'den alınan malların değerinin 100.000 TL olması gerektiği sonucuna ulaşılmış, 30.000 TL'nin ise transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında olduğu değerlendirilmiştir. Ayrıca (B) A.Ş. tarafından ilgili dönemde tahakkuk eden 4.000 TL KDV'nin 2.500 TL'sinin ödendiği anlaşılmıştır. Buna göre, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilen 30.000 TL'ye isabet eden 5.400 TL KDV'nin (B) A.Ş. tarafından ödenmiş olan 2.500 TL'sinin (A) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılması mümkün olup geriye kalan 2.900 TL KDV'nin (A) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.

d) Kanunun (30/e) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilir.

2.2. İMALAT ARTIKLARININ TESLİMİNDE KDV UYGULAMASI:

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırpıntı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun (30/a) ve 32. maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen imalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir.

Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.3. SİGORTA ARACILARINDA KDV İNDİRİMİ:

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca, sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılmaz, işin niteliğine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır. İstisna kapsamına giren işlemlerle istisna kapsamına girmeyen işlemlerin birlikte yapılıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aynı şekilde gider veya maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

2.4. KULLANIM SÜRESİ GEÇEN VEYA KULLANILAMAYACAK HALE GELEN MALLARA İLİŞKİN YÜKLENİLEN KDV'NİN İNDİRİMİ:

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara ilişkin yüklenilen KDV indirilemez.

Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

2.5. İKİNCİ EL MOTORLU KARA TAŞITI TİCARETİYLE İŞTİGAL EDEN MÜKELLEFLERİN BİNEK OTOMOBİL ALIMLARINDA KDV İNDİRİMİ:

22/03/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 21/03/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının %18 olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

Buna göre, söz konusu Kararın yürürlüğe girdiği 22/03/2019 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce;

- %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %1,

- %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18

KDV oranı uygulanacaktır.

Öte yandan, 28/03/2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce özel matrah uygulanarak yapılan binek otomobili teslimlerinde KDV oranının %18 olarak uygulanmasına karar verilmiştir. İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce başka bir yetkili satıcıdan özel matrah uygulanarak satın alınan binek otomobiller, %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobil olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu araçların tesliminde satış bedelinin tamamı üzerinden %1 oranında KDV hesaplanır.

3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

Bu yetkiye dayanılarak, 13/02/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler tarafından alım-satıma konu edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması 22/03/2019 tarihi itibarıyla uygun görülmüştür.

Buna göre, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler, 22/03/2019 tarihinden sonra alım-satıma konu etmek üzere satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'yi indirebilirler.

Diğer taraftan, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerce 22/03/2019 tarihinden önce alım-satıma konu etmek üzere satın alınan, ancak 22/03/2019 tarihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında bulunan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının, bu araçların teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. Ancak, söz konusu binek otomobillerin daha önce maliyetine dahil edilen KDV tutarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi gerektiği tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerin alım-satım amacı dışında satın aldıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenler, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, anılan Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, bu kapsamda işlem yapabilirler.

3. İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM:

3065 sayılı Kanunun 32. maddesinde, Kanunun 11, 13, 14, 15. maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı; Hazine ve Maliye Bakanlığının KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin (% 51)'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, iade talebinde bulunacak mükelleflerin istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

4. KISMİ VERGİ İNDİRİMİ:

3065 sayılı Kanunun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33. maddesinin birinci fıkrasında, Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmış olup aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespite, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Madde hükmünün Bakanlığımıza verdiği yetki uyarınca, kısmi vergi indiriminin usul ve esasları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yüklendikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, KDV beyannamesinin, "İlave Edilecek KDV" satırına yazılır.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işleri birlikte yapan mükellefler, müşterek genel giderler ile amortismana tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklendikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılacak olanları, bu bölümde belirtilen esaslara göre ayırıma tabi tutacaklardır.

5. İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ:

3065 sayılı Kanunun 34. maddesine göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler ile vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah şekline tabi işlemlere konu teslim ve hizmetlerde bu mal ve hizmetleri satın alanlar, tarife, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplayacak ve bu tutarı yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indireceklerdir.

Öte yandan, yukarıda da belirtildiği üzere verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalar arasında sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğu dışındaki işlemlerde kullanıldıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelendirilmesinde kullanılamazlar. Bu nedenle perakende satış fişlerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak farklı vergi oranlarına tabi malları birlikte satanlar, vergili fiyat içindeki KDV'nin hesaplanabilmesi bakımından, perakende satış fişi üzerinde satılan malın tabi olduğu vergi oranını ayrıca belirtirler.

204 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;"Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir."

Ayrıca, 206 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinin (G) bölümünde; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin alış vesikalarında ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması şartıyla, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesi mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılamaz.

5.1. FATURA VE BENZERİ BELGE:

3065 sayılı Kanunda geçen fatura ve benzeri vesika tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir.

Söz konusu vesikalar, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235 ve 236. maddelerinde fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir.

Gerçek usulde vergi mükellefi olmayanlardan mal satın alanların veya iş yaptıranların, satın aldıkları mal veya yaptırdıkları işler karşılığında düzenleyecekleri gider pusulası ve müstahsil makbuzunda KDV hesaplanmaz ve gösterilmez. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların indirim hakları bulunmamaktadır. Ancak, nihai tüketicilere satılan malların iade edilmesi halinde bu Tebliğin (I/B-11) bölümünde açıklandığı üzere, gider makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuza dayanılarak indirim yapılması mümkün bulunmaktadır.

Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, bu belgenin düzenlendiği işlerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.

KDV mükellefleri, düzenleyecekleri bu vesikalarda KDV'yi hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir.

5.2. LİSTE VE ETİKETLERDE FİYATLARIN KDV DÂHİL OLARAK GÖSTERİLMESİ:

3065 sayılı Kanunun 57. maddesinde, perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, KDV'nin satış fiyatına dahil olup olmadığının açıkça belirtileceği; vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarının ayrıca gösterileceği; KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde bu hükmün uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (20/4) maddesine göre de belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir. Keza yolcu biletlerinde de KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (34/2) ve 57. maddelerine dayanılarak; perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden mükelleflerin KDV'nin liste, etiket ve belgelerde gösterilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür.

Gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinden perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlere ait etiket ve listelerdeki fiyatlar, KDV dahil tek tutar olarak ifade edilir. Etiket ve listelere fiyatların hemen altına gelecek şekilde "FİYATLARIMIZA KDV DÂHİLDİR." ibaresi yazılır. Bu ibare elle yazılabileceği gibi, kaşe kullanmak suretiyle de basılabilir veya önceden matbaada bastırılabilir.

Uygulama kapsamına, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satanlar, yani perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden KDV mükellefleri dahil bulunmaktadır.

5.3. VERGİNİN FATURA VE BENZERİ BELGELERDE GÖSTERİLME USULÜ:

Yukarıdaki kapsama giren mükellefler işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV'yi ayrıca göstermeyebilir. Bu durumda bedel, vergi dâhil tek tutar olarak ifade edilir, ancak belgede "KDV DÂHİLDİR." ibareli bir şerh bulunur.

Öte yandan, farklı vergi oranına tabi işlemleri bulunan mükellefler tarafından düzenlenen belgelerde mal ve hizmetler vergi oranları itibarıyla ayrı toplamlar olarak ifade edilir, her toplamın yanına vergi oranı belirtilmek suretiyle "%... KDV DÂHİLDİR." şerhi konur.

Toptan satış yapan veya imalat işi ile uğraşan mükellefler, bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde KDV'yi ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toptan satışları yanında perakende satışları da bulunan mükellefler, toptan satışlarında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satışlarında ise yukarıda belirlenen esaslara göre işlem yaparlar.

5.4.VERGİNİN HESAPLANMASI:

Kanunun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit edilmesi nedeniyle, düzenlenecek belgelerde mal ve hizmetlerin tabi olduğu vergi oranı belirtilmek suretiyle; yani genel vergi oranına tabi mallara ait toplamın yanına "%18 KDV DAHİLDİR", (% 8) indirimli orana tabi olanlara "%8 KDV DAHİLDİR", (% 1) indirimli orana tabi olanlara ise "%1 KDV DAHİLDİR" şerhi verilecektir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışları ile hizmet ifalarına ait liste, etiket, fatura ve benzeri belgelerde fiyatları, KDV dahil olarak tespit etmeleri ve bedeli vergi dahil tek tutar olarak göstermeleri gerekmektedir. KDV bedele dahil olarak mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, vergi dahil tespit edilen fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi;

vergili bedel x vergi oranı / 100 + vergi oranı formülü ile, vergi hariç fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi de bedel x vergi oranı / 100 formülünü kullanarak hesaplayacaklardır.

Örnek 1: Vergi dahil fiyatı 11.800 TL olan ve (% 18) oranında KDV'ye tabi bulunan ve belgede ayrıca vergisi gösterilmeyen bir mala ait bedel içindeki KDV, (11.800 x 18) / (100 +18) = 1.800 TL olarak hesaplanacaktır.

Örnek 2: Bedeli 100.000 TL olarak tespit edilen ve (% 8)oranında KDV'ye tabi bulunan bir mala ait KDV, (100.000 x 8) / 100 = 8.000 TL olarak hesaplanacaktır.

5.5. VERGİNİN İNDİRİMİ:

3065 sayılı Kanunun 34. maddesine göre verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, uygulama kapsamına giren mükelleflerden gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecek mal ve hizmet satın alan mükellefler, satın alınan mal ve hizmetlere ait KDV'yi indirim konusu yapabilmek için, düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda verginin mutlak surette ayrıca gösterilmesini isteyeceklerdir.

Ancak Kanunun 23. maddesine göre özel matrah şekilleri tespit edilen işlemler ile aynı Kanunun (20/4). maddesine göre, tarife ve bilet bedelinin vergi dâhil edilerek hesaplandığı hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmaz. Mükellefler bu neviden mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklendikleri vergileri, içyüzde yoluyla hesaplarlar ve indirim konusu yapabilirler.

5.6. İNDİRİMİN ZAMANI:

3065 sayılı Kanunun (29/3). maddesi hükmüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219. maddesinin "a" bendinde; "Muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1–6). maddelerinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1. derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde kullanılması gerekir.

Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenilen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihracat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek: 28 Ağustos 2018 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2018 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların, kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve ispat edilmesi şartıyla vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: Yukarıda örnekte yer alan 28 Ağustos 2018 tarihli faturanın 16 Ekim 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2018, 4 Kasım 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2018 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükarda 2018 yılının içinde kesilen faturanın en geç o yılı izleyen yıl defterine kayıt edilip indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2020 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174. maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV'yi özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür.

6. MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ:

6.1. GENEL AÇIKLAMA:

İade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemi içinde 3065 sayılı Kanunun 35. maddesi hükmü gereğince düzeltirler.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matrahta değişikliğin vuku bulduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

6.2. SADECE BSMV KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERİ YAPANLARIN SATIN ALDIKLARI MALLARI İADESİNDE VE GERÇEKLEŞMEYEN HİZMETLERDE KDV UYGULAMASI:

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesine göre KDV'den istisna olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) kapsamındaki işlemleri yapanların satın aldıkları malları kısmen ya da tamamen iade ettiklerinde ya da kendilerine karşı ifa edilen hizmetin bedelinde çeşitli nedenlerle "azalma" şeklinde bir değişiklik vuku bulduğunda, bu değişikliklere ilişkin KDV'nin, Kanunun 35. maddesi gereğince düzeltilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

Sadece BSMV kapsamındaki işlemleri yapanların KDV mükelleflerinden fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettikleri malların kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde iade amaçlı bir belge (dekont vb.) düzenlenerek bu belgede;

- Malın alış faturasının tarih ve numarası belirtilecek,

- İade edilen kısma ilişkin tutar KDV dâhil olarak gösterilecek,

- Belgeye, "İşbu belge……. Tebliğin (III/C-6.2.) bölümüne göre iade edilen mallara ilişkin olarak düzenlenmiştir. % … KDV dâhildir." açıklaması yazılacaktır.

Malın iadesine ilişkin bu belgede toplam bedel içerisinde gösterilen KDV malı iade eden BSMV mükellefi tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilmez, gelir/kurumlar vergisi bakımından belgede yer alan KDV dâhil toplam bedel hasılat olarak dikkate alınır. Malın iade edildiği firma ise mal bedeli içindeki KDV tutarını iç yüzde yoluyla hesaplar ve genel hükümler çerçevesinde "indirilecek KDV" olarak dikkate alır.

Öte yandan, sadece BSMV kapsamındaki işlemleri yapanların fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettikleri hizmetler ile ilgili olarak, işlemin kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi, işlemden hizmet ifası başlamadan veya bir kısım hizmet ifa edildikten sonra vazgeçilmesi gibi nedenlerle matrahta değişiklik meydana gelebilmektedir. Değişiklik matrahın tamamen ortadan kalkması ya da matrahta azalma şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda da KDV düzeltmesi yukarıdaki açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilir.

IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR:

A1. GENEL AÇIKLAMA:

3065 sayılı Kanunun (29/1) maddesine göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler ile ithal edilen mal ve hizmetlere ilişkin ödenen KDV'nin indirimi mümkündür. Kanunun (29/2) maddesine göre, vergilendirme dönemleri itibarıyla yapılan bu indirim sonucu hesaplanan KDV'nin, indirim KDV'den fazla olması halinde aradaki fark Hazineye ödenmekte, indirim KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması halinde ise aradaki fark sonraki dönemde indirim konusu yapılmak üzere devretmektedir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun 32. maddesine göre, Kanunun 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi ve Kanunun indirim ve iade hakkı tanınan geçici maddeleri ile 3065 sayılı Kanunun (29/2) maddesi kapsamındaki indirimli orana tabi işlemler uyarınca, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması halinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, Bakanlığımızca tespit edilen usul ve esaslara göre iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, 3065 sayılı Kanunun (9/1) maddesindeki yetki uyarınca kısmi tevkifata tabi işlemlere ilişkin tevkif edilen KDV'nin satıcılara iade edilmesi mümkündür. İade hakkı doğuran bir işlem bulunmaması halinde yüklenilen ve sonraki döneme devreden KDV'nin iadesi söz konusu değildir.

28/07/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 21. maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 36. maddesinde yapılan değişiklik ile iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin KDV iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme raporu ifadesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 36. maddesinde Bakanlığımızın; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun 36. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetki çerçevesinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin, Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmesi uygun görülen işlemlere ilişkin yapılan kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede mevzuata uygun şekilde giderilmesi gerekir. Eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede giderilememesi halinde iade talebi 15 gün içinde incelemeye sevk edilir ve düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılır. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %150'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

A2. İADELERİ VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR:

1. KAPSAM VE TANIMLAR:

1.1. KAPSAM:

3065 sayılı Kanunun 36. maddesinde, iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu hüküm altına alındığından, hakkında bu bölümde sayılan olumsuz rapor ve tespitler bulunan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Olumsuz rapor ve tespitlerin niteliğine göre belirlenen teminatların verilmesi halinde bu mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir, ancak teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

1.2. BELGE KAVRAMI:

Bu bölümde bahsi geçen belgeler, Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen ve (YMM raporu ve vergi inceleme raporu hariç) iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Bu belgeler, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler ile iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi) iade için aranılan diğer belgelerdir. Bunların haricindeki belgelerin, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlendiklerine ve kullanıldıklarına yönelik belirlemeler nedeniyle mükelleflerin durumu olumsuz rapor ve tespit kapsamında değerlendirilmez. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında olması bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Örneğin, sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi bu bölüm kapsamında işlem yapılmasını gerektirmez. Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevk irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlenmesi ve bunların kullanılması tek başına bu bölüm kapsamında işlem yapılmasını gerektirmez.

KDV indirimi imkânı tanınan durumlar dışında, 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlenmesi ve bunların kullanılması da aynı kapsamdadır.

1.3. İADE TALEPLERİ VERGİ İNCELEME RAPORUNA GÖRE YERİNE GETİRİLECEK MÜKELLEFLER:

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan veya bu mükelleflerle ilişkili olan aşağıdaki mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

- Haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler.

5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sermayelerinin (%51) veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler hakkında bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

1.4. OLUMLU RAPOR:

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi), mükellefin incelenen döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ettiği tüm işlemlerini kapsayacak şekilde düzenlenmeleri ve olumlu olmaları kaydıyla bu kapsamda değerlendirilir.

KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için, raporda iade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla ibraz edilen yüklenilen KDV ve indirilecek KDV listelerinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden kaynaklı herhangi bir indirimin olmadığının tespiti gerekir.

İade talebi olmamakla birlikte hakkında olumsuz rapor bulunan bir mükellefin, olumsuz raporun ilgili olduğu vergilendirme dönemlerinden sonraki vergilendirme dönemlerinden herhangi birine yönelik inceleme talep etmesi mümkündür. Bu durumda yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu rapor olabilmesi için mükellefin indirilecek KDV tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmadığının tespiti gerekir.

İndirilecek KDV tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmamakla birlikte, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğine ilişkin tespit içeren raporun olumlu rapor olarak değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Sadece vergi incelemesi yapılan dönemi takip eden döneme/dönemlere ait KDV beyanlarının düzeltilmesi amacıyla düzenlenen raporlar ile yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar “olumlu rapor” olarak değerlendirilmez.

1.5. OLUMSUZ RAPOR:

Olumsuz rapor, Tebliğin (IV/A2-3) ve (IV/A2-4) bölümlerinde belirtilen hususları içeren ve bu mükelleflerin iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini gerektiren rapordur.

Mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi) "olumsuz rapor" sayılır.

Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar “olumsuz rapor” olarak değerlendirilmez.

2. SAHTE BELGE DÜZENLEMEK AMACIYLA MÜKELLEFİYET TESİS ETTİRİLMESİ:

2.1. SAHTE BELGE DÜZENLEMEK AMACIYLA MÜKELLEFİYET TESİS ETTİRENLER:

213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren;

a) Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenler,

b) Bu kapsamda yer alan serbest meslek erbabı, şahıs işletmelerinde işletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri,

c) Bu kapsamda yer alan ticaret şirketlerinde şirketin yanı sıra, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, şirket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da bunların asgari (% 10) ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüsler (Ortaklık payı (%10)'un altında olan ortaklar Tebliğin (IV/A2-10) bölümüne göre değerlendirilir.),

ç) Bu kapsamda yer alan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenler,

d) Yukarıda yer alanların ortağı oldukları adi ortaklıklar, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip oldukları ticaret şirketleri veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküller (Ortaklık payı (%10)'un altında olan ortaklar Tebliğin (IV/A2-10) bölümüne göre değerlendirilir.)

tarafından yapılan KDV iade talepleri, hakkında rapor düzenlenen mükellefin mükellefiyetinin terkin edildiği tarih itibarıyla münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bir mükellefin, bu kapsamda değerlendirilebilmesi için münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesisinin tespitinde, temin edilebilmesi halinde mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin (belirli bir dönem, yıl veya daha uzun zaman dilimi esas alınarak) tutar olarak asgari yarısından fazlasının sahte olduğunun, yani herhangi bir mal veya hizmet hareketine ilişkin olmadığının tespiti gerekir. Bu tespitin mükellefin herhangi bir ticari işinin olup olmadığı, faturaların düzenlendiği dönemdeki iş durumu, çevresindeki ticari itibarı gibi hususlarla da desteklenmesi gerekir.

Mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin temin edilememiş olması halinde, fatura dönemleri itibarıyla ticari bir işinin olup olmadığı, mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği, herhangi bir vergi ödeyip ödemediği gibi hususlar dikkate alınarak münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin tespit edilmesi halinde, bu bölüme göre işlem yapılması gerekmektedir.

Bu mükelleflerin iade talepleri;

- Haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali veya

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesinde belirtilen durumları vergi inceleme raporuna bağlanarak münhasıran vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren bu süre içerisinde haklarında başkaca bir olumsuz rapor düzenlenmemiş veya olumsuz tespit yapılmamış olmak kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), yedi yıl geçtikten sonra müracaatlarına gerek kalmaksızın

Tebliğde belirlenmiş usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Birinci paragrafın (d) bendinde sayılanlar hakkında, daha sonraki dönemlere ilişkin olumlu rapor düzenlenmesi halinde, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih itibarıyla, mükellefler ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilir.

213 sayılı Kanunun (153/A) maddesinin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları da bu kapsamda değerlendirilir ve bu durum meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince temsil ettikleri tüm mükelleflere bildirilir.

Sahte belge düzenlemenin yanı sıra gerçek mal ve hizmet satışı bulunan mükellefler, bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Bu mükellefler hakkında düzenledikleri sahte faturalardan hareketle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle Tebliğin (IV/A2-3.2) bölümüne göre işlem tesis edilir.

2.2. SAHTE BELGE DÜZENLEMEK AMACIYLA MÜKELLEFİYET TESİS ETTİRENLERE MAL TESLİMİ VE HİZMET İFASINDA BULUNANLAR:

Sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmiş olsa dahi bu mükelleflerin demirbaş alımları (büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı vb.), genel yönetim giderleri (işyeri kirası, işyerinin tadili, boyanması, kırtasiye ve temizlik malzemeleri, elektrik, doğalgaz, haberleşme vb.) olabileceği gibi asıl faaliyetini gizlemek amacıyla gerçekte bir kısım mal veya hizmet almış olmaları da mümkündür.

Bu nedenle, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak değerlendirilebilmeleri için haklarında Tebliğin (IV/A2-3.2), (IV/A2-3.3), (IV/A2-4.2) ve (IV/A2-4.3) bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir. Bu durumda bulunan mükellefler hakkında ise ilgili bölüme göre işlem yapılır.

3. SAHTE BELGE DÜZENLEYEN VEYA KULLANANLAR:

3.1. SAHTE BELGE KAVRAMI:

Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Buna göre;

- İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),

- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,

- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,

- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,

- Muhasebecisine yönelik tespitler,

- Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide bulundukları mükelleflere ilişkin bilgiler,

- Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,

- Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında bu bölüm (IV/A2) kapsamında işlem yapılmaz.

Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, mükellefler hakkında sadece ihbar veya şikâyet bulunması da yeterli değildir.

3.2. HAKLARINDA SAHTE BELGE DÜZENLEME RAPORU BULUNANLAR:

Sahte belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında sahte belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, Tebliğin (IV/A2-3.1) bölümünde yer alan hususları içerecek şekilde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapor "sahte belge düzenleme olumsuz raporu", bu rapordan hareketle sahte olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef de "sahte belge düzenleyen" olarak kabul edilir.

Hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunanların bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen gerçek veya tüzel kişiler ve 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları da bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

3.3. HAKLARINDA SAHTE BELGE DÜZENLEME TESPİTİ BULUNANLAR:

Sahte belge düzenleme tespiti, bir mükellefin sahte belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazıyla veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılaına girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla sahte belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti de sahte belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında değerlendirilir.

Hakkında bu şekilde tespit yapılarak sahte belge düzenleme riski nedeniyle incelemeye sevk edilen mükelleflerin bilinen işyeri adresinde, incelemeye sevk işleminin vergi dairesinin ıttılaına girmesini takip eden günden itibaren beş işgünü içinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılır.

Yoklamada, mükellefin bilinen işyeri adresinde faal olup olmadığı; gerek cari dönemde gerekse tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı; üretim ve/veya ticaret kapasitesi; depo, tesis, taşıt, makine, teçhizat ve demirbaş varlığı; emtia mevcudu ve çalışan sayısına ilişkin bilgiler mutlaka tespit edilir ve bu hususlara düzenlenen tutanakta yer verilir. Bu tutanakta, nezdinde yoklama yapılan mükellefin açıklamaları hariç olmak üzere, görüş ve kanaate yer verilmez. Bulunması halinde, mükellefin işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, komşu, muhtar vb. kişilerin mükellefin ticari faaliyeti ve itibarına yönelik ifadeleri, ilgiliye imzalatılarak ayrı bir tutanakla kayıt altına alınır.

Tutanağın düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren beş işgünü içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesindeki müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından; yoklama sonucunda düzenlenen tutanak, mükellefin tarh zamanaşımı süresi içindeki dönemlere ilişkin beyannameleri ve Ba-Bs bildirimleri, nezdinde daha önce yapılmış yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alım-satım ilişkisi içinde olduğu mükelleflere ilişkin bilgiler ve vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar (vergi inceleme bilgileri, kira sözleşmesi, Yönetim Bilgi Sisteminde elektronik ortamda bulunan kayıtlar vb.) dikkate alınarak mükellefin, tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması halinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin vb.) uyumlu olup olmadığı değerlendirilir. Komisyon, gerek görmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama isteyebilir.

Yapılan değerlendirme neticesinde, komisyon üyelerinin kanaatiyle olumsuzluğun teyit edilmesi halinde bu mükellefler hakkında olumsuz tespite göre işlem tesis edilir.

3.4. HAKLARINDA SAHTE BELGE KULLANMA RAPORU BULUNANLAR:

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldığını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir. Sahte belge kullanıldığına yönelik raporlarda aşağıda yer alan hususların yanı sıra kullanıcının bu belgeyi kayıtlarına intikal ettirip ettirmediği veya beyannamede indirilecek KDV olarak kullanıp kullanmadığının da tespit edilmesi gerekir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve sahte belge kullanılmasına ilişkin olan raporlarda;

- İncelenen mükellefle söz konusu belgelerin düzenleyicisi mükellef/mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadığına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadığına, ödemenin şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlara yer verilmesi,

- Mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadığının ilave çalışmalarla (kaydi envanter, randıman, karşıt inceleme ve tespit gibi) desteklenmek suretiyle değerlendirilmesi,

- Sahte belge oldukları tespit edilmiş olan belgelerin tutar ve mahiyet bazında tetkik edilerek, bu belgelerde yer alan mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,

- İnceleme dönemine ait beyanları tetkik edilmek suretiyle, mükellefin vergi ödeme gayretlerinin değerlendirilmesi, sürekli olarak devreden KDV beyanı veya iş hacimlerine uygun tutarlarda KDV ödenmemesi veyahut sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususların ortaya konulması

gerekir.

Tarhiyat önerilmemiş olması bu raporların olumsuz rapor vasfını değiştirmez.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgeye dayalı KDV indiriminin reddedilmesi gerekir. Sahte belge tespiti olmaksızın, başka nedenlerle KDV indiriminin reddedilmesi amacıyla düzenlenen raporlar bu kapsamda değerlendirilmez.

Sahte olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgelerin kullanıcısı "sahte belge kullanan", buna ilişkin rapor da "sahte belge kullanma olumsuz raporu" olarak kabul edilir.

Yapılan inceleme sonucunda mükelleflerin kendileri ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerle ilgili olarak;

- Defter ve belgelerini ibraz etmedikleri,
- KDV beyannamesini vermedikleri

gibi nedenlerle KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, inceleme raporlarında tarhiyatın bu tespitlere ilişkin kısmının sahte belge kullanma fiilinden kaynaklandığının açıkça belirtilmemesi halinde, düzenlenen rapor olumsuz rapor kapsamında değerlendirilmez.

Sahte belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda bu mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

3.5. HAKLARINDA SAHTE BELGE KULLANMA TESPİTİ BULUNANLAR:

Sahte belge kullanma tespiti, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıldığının tespit edilmesidir. Sahte belge kullanma tespitinin varlığından söz edilebilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgede yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmış olması gerekir.

Sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyannamede indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi gerekir. Kullanıcının Ba bildirimine söz konusu belgede yazılı tutarı dâhil etmiş olması, sahte belgeyi kullandığına karine olup tespit için tek başına yeterli değildir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge kullanıldığı hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi de bu kapsamdadır.

Kullandığı belgeye yönelik bir tespit veya rapor olmadığı sürece, sadece hakkında sahte belge düzenleme rapor veya tespiti bulunan mükelleften mal veya hizmet alımına dayanılarak alıcı mükellefin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği raporda belirtildiğinden işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilenlerden alım yaptıkları yönünde kayıtları bulunan ve belgelerde yer alan KDV tutarını indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilen mükellefler de sahte belge kullanma tespiti kapsamındadır.

Sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemi kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, sahte olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde, bu mükellefler hakkında sahte belge kullanma tespiti gerekçesiyle işlem yapılmaz. Şu kadar ki, bu durumun 213 sayılı Kanunun 370. maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak yapılacak değerlendirmelere etkisi yoktur.

Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini bu Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükelleflerin tespitin yapıldığı tarih itibarıyla iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

4. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEYEN VEYA KULLANANLAR:

4.1. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMI:

Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Buna göre;

- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,

- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,

- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapılıp yapılmadığı,

- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,

- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında bu bölüm kapsamında işlem yapılmaz.

Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, mükellefler hakkında sadece ihbar veya şikâyet bulunması da yeterli değildir.

4.2. HAKLARINDA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME RAPORU BULUNANLAR:

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapordan hareketle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen", buna ilişkin rapor da "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu" olarak kabul edilir.

Hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu bulunanların bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen gerçek veya tüzel kişiler ve 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları da bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

4.3. HAKLARINDA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME TESPİTİ BULUNANLAR:

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazıyla veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılaına girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında yanıltıcı belge düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla yanıltıcı belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında değerlendirilir.

4.4. HAKLARINDA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA RAPORU BULUNANLAR:

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda bu mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

4.5. HAKLARINDA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA TESPİTİ BULUNANLAR:

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların (Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimleri dâhil) yazıyla bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılaına girmesidir. Bu kapsamda öncelikle belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun, sonrasında ise mükellefin bu belgede yer alan KDV'yi indirim konusu yaptığının net olarak tespit edilmesi gerekir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemi kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, yanıltıcı olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde, bu mükellefler hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti gerekçesiyle işlem yapılmaz. Şu kadar ki, bu durumun 213 sayılı Kanunun 370. maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak yapılacak değerlendirmelere etkisi yoktur.

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığını Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükelleflerin tespitin yapıldığı tarih itibarıyla iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

5. İŞLEMLERİN GERÇEKLİĞİNİ İSPAT:

213 sayılı Kanunun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

Öte yandan, 213 sayılı Kanunun 370. maddesinin (b) fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespite ilişkin yazının tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzeltebilecekleri düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 30/07/2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Buna göre, 213 sayılı Kanunun 370. maddesinin (b) fıkrasında yer alan uygulama kapsamında ön tespit ve izah değerlendirme komisyonlarınca yapılması gereken işlemler 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, mezkûr uygulama kapsamına girmeyen işlemler bakımından ise bu Tebliğin bu bölümündeki açıklamalar uygulanır.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmayı yürüten birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılır. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili komisyona sunulur.

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3. maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde olumsuz tespit kapsamında işlem yapılmaz. İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir.

Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya komisyon tarafından karşı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütüldüğü karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili hakkında olumsuz tespit kapsamında işlem yapılır ve mükerrer incelemeye meydan vermeksizin konuyla ilgili incelemeye sevk edilir.

213 sayılı Kanunun 370. maddesinin (b) fıkrası uygulaması kapsamında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısına konu beyanlarını düzeltmeyen mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılır. Ancak, mükellefin söz konusu belgelere isabet eden KDV'yi indirim hesaplarından çıkararak düzelttiğini veya hiç indirim hesaplarına almadığını vergi dairesine tevsik etmesi ya da Tebliğin (IV/A2-7.2.) bölümünde yer alan şartlardan [dördüncü paragrafın (a) alt bendi hariç] birini sağlaması halinde, vergi incelemesi neticesi beklenmeksizin, iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir:

a) İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi.

Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemeyi tevsik eden belge aslı veya noter onaylı örneği ile tevsik edilebilir.

Ödemenin 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 785. maddesinin birinci fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenin tevsikinde kullanılabilir.

Ödeme, kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılmak suretiyle de tevsik edilebilir.

Ödemenin PTT yoluyla yapıldığı durumlarda, ödeme sırasında düzenlenecek belge, (satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemeyi tevsik eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir.

Örnek: Uluslararası taşımacılık hizmeti dolayısıyla KDV iade talebinde bulunan bir mükellefin akaryakıt alımı yaptığı bir mükellef hakkında olumsuzluk bulunması halinde, iade talep eden mükellef işlemin gerçekliğini yukarıda belirtildiği şekilde ödeme belgesi ibraz ederek ispat edebilir.

Ancak, akaryakıt alımı yapıldığı iddia edilen mükellefin, iadeci mükellefin bağlı olduğu ilden farklı bir ilde bulunması ve/veya yapılan taşımacılık hizmetinin güzergâhı üzerinde bulunmaması gibi şüphe uyandıran bir durumunun bulunması halinde, vergi dairesince yapılan değerlendirme sonucunda ödeme belgesi işlemin gerçekliğinin tevsiki hususunda yeterli bulunmayarak yalnızca ödeme belgesine göre işlem tesis edilmeyecek ve mükelleften ilave açıklamalar istenebilecektir.

6. HAKLARINDA OLUMSUZ RAPOR BULUNAN MÜKELLEFLERİN İADE TALEPLERİ:

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

6.1. HAKLARINDA SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME RAPORU BULUNANLARIN İADE TALEPLERİ:

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat

teminat gösterilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte olumsuz raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline ilişkin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,

b) Mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, düzenleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri şartıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

ç) Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge düzenleme fiilinde beş yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinde dört yıl geçmesi.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

6.2. HAKLARINDA SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA RAPORU BULUNANLARIN İADE TALEPLERİ:

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

- Sahte belge kullanımında dört kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat

teminat gösterilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte olumsuz raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu bulunması nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

a) Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,

b) Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,

c) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporlarında tarhı öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,

ç) Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge kullanma fiilinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinde üç yıl geçmesi.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

7. HAKLARINDA SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA TESPİTİ BULUNAN MÜKELLEFLERİN İADE TALEPLERİ:

7.1. HAKLARINDA SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEDİĞİ KONUSUNDA TESPİT BULUNANLARIN İADE TALEPLERİ:

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

- Sahte belge düzenleme tespitinde dört kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinde ise üç kat

teminat gösterilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte olumsuz raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,

b) Haklarında düzenleme tespiti bulunan ve tespitin ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Düzenleme tespitine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,

ç) Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge düzenleme tespitlerinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitlerinde üç yıl geçmesi.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

7.2. HAKLARINDA SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANDIĞI KONUSUNDA TESPİT BULUNANLARIN İADE TALEPLERİ:

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalar doğrultusunda ispat etmeleri kaydıyla iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkaran veya bu kısma sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu alışlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinden çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılır.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti nedeniyle iade talepleri vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilen mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde iade hakkı doğuran işlem için belirlenmiş usul ve esaslara göre iade talep edebilirler.

a) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,

b) Olumsuz tespitin ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının sahte belge için üç katı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge için iki katı teminat gösterilmesi,

c) İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

ç) Tespitin veya tespite dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,

d) Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge kullanma tespitlerinde üç yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki yıl geçmesi.

Bu mükelleflerin ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeye başladığı tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri de aynı usul ve esaslara göre yerine getirilebilir.

8. İADEYE ESAS DİĞER BELGELERİN SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI OLMASI:

Üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dışında kalan ve her bir iade hakkı doğuran işlem için işlemin niteliğine göre ayrıca belirlenmiş olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda, ilgili mükelleflerin iade talepleri de vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Söz konusu belgelerin sahte olması durumunda “sahte belge düzenleme”, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda ise “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme” fiillerine yönelik düzenlemeler kapsamında işlem yapılır.

9. DİĞER TESPİTLER:

9.1.ADRESİNDE BULUNAMAMA:

Yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin mükellefiyet kaydının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 160. maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde, mükellefler hakkında bu bölüm kapsamında işlem yapılır. Anılan madde kapsamında mükellefiyet kaydının terkini işleminin yoklama tarihinden de önce yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla bu bölüm kapsamına alınır.

Vergiye müteallik ödevleri yerine getirilmekle birlikte, sadece işi bırakma bildiriminde bulunulmamış olması olumsuz tespit sayılmaz.

Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunanların sonuçlandırılmamış olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespitin yapılmasından itibaren münhasıran iki kat teminat karşılığında veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

Mükellefiyetin yeniden tesis edilmesi halinde henüz sonuçlanmayanlar da dâhil olmak üzere iade talepleri, mükellefiyetin tesis edildiği tarih itibarıyla ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

9.2. DEFTER VE BELGE İBRAZ ETMEME:

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellefin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu tespitin varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir.

"Defter ve belge" ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır.

Örneğin, ödeme kaydedici cihazı kullanım dışı kaldığı halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servisçe düzenlenmesi gereken tutanağı ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükelleflerin bu fiilleri "defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespiti" kapsamında değerlendirilmez. Aynı şekilde ilgili dönemdeki KDV'ye tabi mal ve hizmet alışlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin dökümünü gösteren "İndirilecek KDV Listesi"nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak değerlendirilmez.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlığından söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu yazının 213 sayılı Kanunun 93 ila 109. maddeleri arasında düzenlenen "Tebliğ" hükümleri doğrultusunda tebliğinin sağlanmış olması gereklidir.

Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmez. Henüz sonuçlanmayanlar dâhil diğer dönemlere ait iade talepleri ise iki kat teminat karşılığında veya münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanunun 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere bu kapsamda işlem yapılmaz.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak defter belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

9.3. BEYANNAME VERMEME:

Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Bu mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellefin henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

10. OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLARIN KANUNİ TEMSİLCİLERİ, ORTAKLARI, ORTAK OLDUKLARI VEYA BUNLARIN KURDUKLARI VEYA ORTAĞI OLDUKLARI MÜKELLEFLER İLE KANUNİ TEMSİLCİSİ OLDUKLARI MÜKELLEFLER:

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak Tebliğin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti bölümlerinde yer alan düzenlemeler;

- Bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri,

- Kendileri ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler,

- Kendileri veya bunların kanuni temsilcisi oldukları mükellefler

hakkında da uygulanır.

Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları ya da kanuni temsilcisi oldukları mükellefler hakkında uygulanır.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor veya tespit bulunanların iade taleplerinin iade hakkı doğuran işlemler için belirlenen usul ve esaslara göre yapılabilmesi halinde, bunların kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı oldukları mükelleflerin, kendileri ve bunların kurduğu ve ortağı olduğu veya kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde aynı usul ve esaslar geçerli olur.

Bu şekilde iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması gereken mükellefler hakkında düzenlenen olumlu raporlar, vergi dairesi kayıtlarına intikal ettikleri tarih itibarıyla, mükellefler ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilir. Bu bölüm kapsamında iade talebi vergi inceleme raporu sonucuna göre sonuçlandırılacak mükelleflerin, ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre iade talep edebilmeleri için vergi inceleme raporu ile iade almaya başladıkları tarihten sonraki herhangi bir vergilendirme döneminin incelenmesini talep etmeleri mümkündür.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri ile ortaklarının, olumsuz rapor bulunan mükellef dışında kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerden ayrılmış olmaları halinde, ayrıldıkları mükelleflerin iade talepleri (henüz sonuçlanmayanlar dâhil) vergi inceleme raporu ile iade alınmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça ortaklıktan veya kanuni temsilcilikten ayrılma tarihinden itibaren ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir. Ancak, kanuni temsilcilik sıfatının devam etmesi halinde, ortaklıktan ayrılma tek başına bu şartı sağlamaz.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan kooperatif veya sermaye şirketlerinin kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerdeki paylarının kontrolünün kamu kurum veya kuruluşları ile icra dairelerinde olması nedeniyle devredilmesinin imkânsız bulunması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğunun da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı konusunda haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan veya düzenleme haricinde diğer olumsuz tespitlerden biri bulunan mükelleflerin ortaklarının, kanuni temsilcilerinin, kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükelleflerin iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması koşuluyla ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

11. DOĞRUDAN MAL VEYA HİZMET TEMİN ETTİKLERİ MÜKELLEFLER HAKKINDA OLUMSUZ RAPOR VEYA TESPİT BULUNANLAR:

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla ibraz edilen yüklenilen KDV ve indirilecek KDV listelerinde,

- Sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma üç kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma iki kat

teminat göstermeleri kaydıyla, bu kısmın iadesi teminat karşılığında, kalan kısmın iadesi, iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu ile çözülür.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmadığı halde doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflere 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu bu Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı indirim KDV tutarlarından çıkaran mükelleflerin iade talepleri iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Olumsuzlukların giderilmemesi veya bu kısma ilişkin teminat verilmemesi halinde, talep edilen iade tutarının olumsuzluk bulunmayan kısmının iadesi yukarıda belirtildiği şekilde yapılır, olumsuzluk bulunan kısmın iadesi ise vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti dışında olumsuzluk bulunanlardan alım yapan mükelleflerin, olumsuzluğa ilişkin tarihten sonra herhangi bir belgeyi içermeyen iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla ibraz edilen yüklenilen KDV ve indirilecek KDV listelerinde olumsuzluğun bulunduğu döneme ilişkin alış bulunması durumunda, bu alış belgelerinin gerçekliğinin ve doğruluğunun ispatı veya indirim KDV tutarlarından çıkarılması veyahut iki kat teminat gösterilmesi suretiyle, diğer kısmın iadesi ilgili bölümde belirlenmiş usul ve esaslara göre yapılır. Teminat vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

Olumsuzlukların giderilmemesi veya bu kısma ilişkin teminat verilmemesi halinde, talep edilen iade tutarının olumsuzluk bulunmayan kısmının iadesi yukarıda belirtildiği şekilde yapılır, olumsuzluk bulunan kısmın iadesi ise vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

Olumsuz rapor veya tespit kapsamında iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması gereken mükelleflerin bu durumlarının ortadan kalkması halinde, bunlardan alım yapanların iade taleplerinde de aynı usul ve esaslar geçerli olur.

12. GEÇİŞ HÜKÜMLERİ:

6736, 7143, 7326 ve 7440 sayılı Kanunlar kapsamında ilgili takvim yıllarında faaliyette bulundukları dönemlere ilişkin olarak KDV artırımında bulunarak bu bölümün yürürlüğe girdiği tarihten önce bu bölümü ihdas eden Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan (IV/E-13, 14, 15, 16) bölümlerinde yer alan düzenlemelerden yararlanmış olan mükellefler hakkında, artırım koşullarını ihlal etmemiş olmaları koşuluyla artırımda bulundukları yıl/yıllar için sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma, defter ve belge ibraz etmeme ve beyanname vermeme olumsuz tespitleri kapsamında işlem tesis edilmez.

Ancak, bu mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için sahte belge kullanma olumsuz tespiti yapılması halinde, Tebliğin (IV/A2-5) bölümünde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin düzeltme işlemi neticesinde artırımda bulunulmayan bir yılda tarhiyat yapılması gerekiyorsa, mükellefe olumsuzluklar kapsamında işlem yapılmasa dahi düzeltme işlemi yapılır.

Ayrıca, bu mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğunun tespiti halinde, Tebliğin (IV/A2-11) bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

Bu bölümün yürürlüğe girdiği tarihten önce, ilgili diğer mevzuatta bu bölümü ihdas eden Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan Tebliğin (IV/E) bölümüne yapılmış atıflar, bu bölümün yürürlük tarihinden itibaren Tebliğin (IV/A2) bölümüne yapılmış sayılır.

A3. İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER:

Bu Tebliğ kapsamına giren işlemler nedeniyle KDV iadesi talep edilebilecek tutar, iadeye ilişkin işlem ve belgeler, mahsuben ve nakden iade, bu bölümde yer alan açıklamalar dikkate alınarak iade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Tebliğin ilgili bölümlerindeki düzenlemelere göre hesaplanarak yerine getirilir. Ancak, iadeleri vergi incelemesine tabi olan mükelleflerin iade talepleri Tebliğin (IV/A2) bölümünde belirlenen esaslara göre sonuçlandırılır.

1. İADESİ TALEP EDİLEBİLECEK KDV:

Kanunda ve bu Tebliğ'de aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV'nin iadesinin öngörüldüğü iade taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabı yapılır.

1.1. KAPSAM:

İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması şart değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan KDV de bu tutara dâhildir.

İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir. Tam istisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yüklendikleri KDV'nin, yüklenildiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmaksızın iadenin talep edildiği dönem beyannamesindeki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade talebi sonuçlandırılır. Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

İadesi talep edilen yüklenilen KDV tutarı iade talep edilen dönemde toplam indirilecek ve devreden KDV tutarları içerisinden çıkarılır ve sonraki aya devreden KDV tutarının içerisinde yer almaz. Mükellefin iadeye ilişkin düzeltme fişi düzenlenene kadar tercih değişikliğiyle söz konusu KDV'yi indirim yoluyla telafi etme talebinde bulunması mümkündür. Bu durumda iade talebi mükellefin yazılı dilekçesi üzerine iptal edilir ve bu dönem beyannamesinde yüklenilen KDV tekrar indirilecek KDV hesabına dahil edilir.

1.2. İŞLEMİN BÜNYESİNE GİREN VERGİNİN HESABINA DAHİL EDİLEBİLECEK UNSURLAR:

Yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismana tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen işleme isabet eden pay, aşağıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanır.

İade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

a) İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,

b) İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,

c) İade hakkı doğuran işlemde kullanılan ATİK'in alımı,

nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı doğuran işlemle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilmez.

1.3. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE İADE UYGULAMASI:

ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir. ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde ise imal ve inşa sırasında yüklenilen KDV'den, ATİK'lerin aktife alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir.

ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verildiği durumda, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan tutardan fazla olamaz.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla mal alan ihracatçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

Aynı şekilde, mükelleflerin iadeye konu işlemleri ile ilgili olarak KDV ödemeksizin temin ettiği mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV iadesi talep etmeleri mümkün değildir. Bu durumda, iade hakkı doğuran işlem bedeli ile KDV'siz yapılan alım bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle azami iade edilebilir KDV tutarı bulunacaktır.

ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV tutarından, ATİK'in iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren bu işlemlere ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen kısmı itibarıyla pay verilmesi mümkündür.

İade talebine konu işlem bedelinin, ATİK'in aktife alınarak fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade talep edilen dönem dahil ATİK'in kullanıldığı tüm işlemlerin toplam bedeline oranlanması ve ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade talebine konu işleme ait orana isabet eden tutarda pay verilmesi gerekir.

ATİK'in sonraki dönemlerde de iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması halinde iade talep edilen dönem dahil iade hakkı doğuran işlem bedelleri toplamının bu dönem dahil ATİK'in kullanıldığı toplam işlem bedeline oranlanması suretiyle ATİK'ten iade hesabına pay verilebilecek KDV tutarı belirlenir. Önceki dönemlerde bu ATİK'ten iade hesabına pay verilen KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutar bu dönemdeki iade hesabına pay verilecek KDV tutarı olacaktır.

Ayrıca, her dönem için yapılacak oranlama sonucunda bulunan ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına verilebilecek azami pay tutarı ile önceki dönemlerde ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına verilen pay tutarları toplamı arasındaki fark kadar ilgili dönemde iade hesabına pay verilebileceğinden, bu farkın menfi olması halinde bu dönemde ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilemeyecektir.

İlgili dönemde iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle doğrudan yüklenimler ve genel giderlerden verilen pay sonrasında iade hesabına o dönemde ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den verilebilecek azami pay tutarından daha az tutarda pay verilmiş olması halinde, iade hesabına dahil edilemeyen bu ATİK KDV pay tutarının sonraki dönemlerde oranlama yapılmadan doğrudan iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, iade hesabına ATİK'lerden verilecek pay tutarı hesabının, ATİK'lerin aktife alınarak fiilen kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iade hakkı doğuran işlemler ile toplam işlemlerin bedeli dikkate alınmak suretiyle her bir araç için ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Ancak, birden fazla ATİK kullanılarak üretim yapan işletmelerde, iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan ve aynı vergilendirme döneminde aktife kaydedilen ATİK'ler için ayrı ayrı hesaplama yapılmasına gerek olmayıp bu ATİK'ler için tek bir hesaplama yapılması mümkündür.

Açıklamalı Örnek: Uluslararası taşımacılık faaliyetiyle iştigal eden (A) Taşımacılık A.Ş. 2023/Aralık döneminde 1 adet çekiciyi 6.000.000 TL bedelle 1.200.000 TL KDV ödeyerek satın almış, 2024/Ocak döneminden itibaren yurt içi ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinde kullanmaya başlamıştır.

Mükellefin 2024/Ocak döneminde tamamı yurt içi taşımacılık faaliyetinde kullanılan bu çekiciyle elde ettiği hasılat 2.000.000 TL olup ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin 200.000 TL'lik kısmı indirim yoluyla giderilmiştir. Bu dönemde ATİK nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarı 1.000.000 TL'dir. 2024/Ocak döneminden sonra yapılan hesaplamalarda, devreden KDV'nin ATİK nedeniyle yüklenilen KDV tutarından fazla olduğu varsayılmıştır.

Mükellefin bu çekiciyle gerçekleştirdiği uluslararası taşımacılık faaliyeti (iade hakkı doğuran işlem) ile yurt içi taşımacılık faaliyetine (iade hakkı doğurmayan işlem) ilişkin işlemleri aşağıdaki gibidir.

2024/Şubat Dönemi;	
- İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (B)	2.000.000 TL
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (Kümülatif) (C)	Yok
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğuran Toplam İşlem Bedeli (D) = (B) + (C)	2.000.000 TL
- Bu Dönemde İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (E)	4.000.000 TL
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (Kümülatif) (F)	2.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğurmayan Toplam İşlem Bedeli (G) = (E) + (F)	6.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil Toplam İşlem Bedeli (Kümülatif) (H) = (D) + (G)	8.000.000 TL
- Doğrudan Yüklenim ve Genel Yönetim Giderleri	250.000 TL
- Bu Dönem Azami İade Edilebilir KDV	400.000 TL
- Bu Dönemde ATİK KDV'den Verilen Pay Tutarı	150.000 TL

Bu durumda, bu dönem dahil iade hakkı doğuran toplam işlem bedelinin (D), çekicinin aktife alınarak kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade talep edilen dönem dahil çekicinin kullanıldığı toplam işlem bedeline (H) oranı 0,25 (D/H = 2.000.000 / 8.000.000) olup çekiciye ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarından iade hesabına verilebilecek azami pay tutarı (1.000.000 TL x 0,25) 250.000 TL olacaktır.

Mükellefin doğrudan yüklenim ve genel yönetim giderleri toplamının 250.000 TL olduğu ve bu dönemde azami iade edilebilir KDV tutarının 400.000 TL olduğu dikkate alındığında, bu dönemde çekiciye ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilecek tutar 150.000 TL olacaktır.

2024/Mart Dönemi;	
- İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (B)	1.000.000 TL
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (Kümülatif) (C)	2.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğuran Toplam İşlem Bedeli (D) = (B) + (C)	3.000.000 TL
- Bu Dönemde İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (E)	6.000.000 TL
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (Kümülatif) (F)	6.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğurmayan Toplam İşlem Bedeli (G) = (E) + (F)	12.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil Toplam İşlem Bedeli (Kümülatif) (H) = (D) + (G)	15.000.000 TL
- Önceki Dönem ATİK'ten Verilen Pay Tutarı (Kümülatif)	150.000 TL
- Bu Dönem Azami İade Edilebilir KDV	200.000 TL
- Bu Dönemde ATİK KDV'den Verilen Pay Tutarı	50.000 TL

Bu durumda, bu dönem dahil iade hakkı doğuran toplam işlem bedelinin (D), çekicinin aktife alınarak kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade talep edilen dönem dahil çekicinin kullanıldığı toplam işlem bedeline (H) oranı 0,20 (D/H = 3.000.000/15.000.000) olup çekiciye ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarından iade hesabına verilebilecek azami pay tutarı (1.000.000 TL x 0,20) 200.000 TL olacaktır.

Ancak, iade hesabına verilecek pay tutarının hesaplanmasında, bu dönem öncesinde iade hesabına verilen toplam pay tutarının dikkate alınması gerektiğinden, 2024/Mart döneminde iade hesabına verilebilecek pay tutarı (200.000 TL – 150.000 TL) 50.000 TL olacaktır.

2024/Nisan Dönemi;	
- İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (B)	5.000.000 TL
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (Kümülatif) (C)	3.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğuran Toplam İşlem Bedeli (D) = (B) + (C)	8.000.000 TL
- Bu Dönemde İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (E)	Yok
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (Kümülatif) (F)	12.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğurmayan Toplam İşlem Bedeli (G) = (E) + (F)	12.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil Toplam İşlem Bedeli (Kümülatif) (H) = (D) + (G)	20.000.000 TL
- Önceki Dönem ATİK'ten Verilen Pay Tutarı (Kümülatif)	200.000 TL
- Bu Dönem Azami İade Edilebilir KDV	1.000.000 TL
- Bu Dönemde ATİK KDV'den Verilen Pay Tutarı	200.000 TL

Bu durumda, bu dönem dahil iade hakkı doğuran toplam işlem bedelinin (D), çekicinin aktife alınarak kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade talep edilen dönem dahil çekicinin kullanıldığı toplam işlem bedeline (H) oranı 0,40 (D/H = 8.000.000/20.000.000) olup çekiciye ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarından iade hesabına verilebilecek azami pay tutarı (1.000.000 TL x 0,40) 400.000 TL olacaktır.

Ancak, iade hesabına verilecek pay tutarının hesaplanmasında bu dönem öncesinde iade hesabına verilen toplam pay tutarının dikkate alınması gerektiğinden, 2024/Nisan döneminde iade hesabına verilebilecek pay tutarı (400.000 TL – 200.000 TL) 200.000 TL olacaktır.

2024/Mayıs Dönemi;	
- İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (B)	2.500.000 TL
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli (Kümülatif) (C)	8.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğuran Toplam İşlem Bedeli (D) = (B) + (C)	10.500.000 TL
- Bu Dönemde İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (E)	12.500.000 TL
- Önceki Dönem Sonu İade Hakkı Doğurmayan İşlem Bedeli (Kümülatif) (F)	12.000.000 TL
- Bu Dönem Dahil İade Hakkı Doğurmayan Toplam İşlem Bedeli (G) = (E) + (F)	24.500.000 TL
- Bu Dönem Dahil Toplam İşlem Bedeli (Kümülatif) (H) = (D) + (G)	35.000.000 TL
- Önceki Dönem ATİK'ten Verilen Pay Tutarı (Kümülatif)	400.000 TL
- Bu Dönem Azami İade Edilebilir KDV	500.000 TL
- Bu Dönemde ATİK KDV'den Verilen Pay Tutarı	0

Bu durumda, bu dönem dahil iade hakkı doğuran toplam işlem bedelinin (D), çekicinin aktife alınarak kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade talep edilen dönem dahil çekicinin kullanıldığı toplam işlem bedeline (H) oranı 0,30 (D / H = 10.500.000 / 35.000.000) olup çekiciye ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarından iade hesabına verilebilecek azami pay tutarı (1.000.000 TL x 0,30) 300.000 TL olacaktır.

Ancak, iade hesabına verilebilecek azami pay tutarı (300.000 TL) mükellefin bu döneme kadar (2024/Şubat-Mart-Nisan) çekiciye ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına verilen toplam pay tutarının (400.000 TL) altında kaldığından, bu dönemde iade hesabına pay verilmeyecektir.

Mükellef tarafından ATİK'e ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilmesi durumunda, yukarıda belirtilen bilgiler çerçevesinde aşağıdaki tablo hazırlanarak iade dosyasına eklenmesi gerekir.

DÖNEM	ATİK KDV TUTARI (A)	BU DÖNEMDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ (B)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ (KÜMÜLATİF) (C)	BU DÖNEM DAHİL İADE HAKKI DOĞURAN TOPLAM İŞLEM BEDELİ (D)=(B) + (C)	BU DÖNEMDE İADE HAKKI DOĞURMAYAN İŞLEM BEDELİ (E)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE HAKKI DOĞURMAYAN İŞLEM BEDELİ (KÜMÜLATİF) (F)	BU DÖNEM DAHİL İADE HAKKI DOĞURMAYAN TOPLAM İŞLEM BEDELİ (G) = (E) + (F)	BU DÖNEM DAHİL TOPLAM İŞLEM BEDELİ (KÜMÜLATİF) (H) = (D) + (G)	ORAN (I) = (D) / (H)	ATİK KDV'DEN VERİLEBİLECEK AZAMİ PAY TUTARI (I) * (A)	BU DÖNEMDE ATİK KDV'DEN VERİLEN PAY TUTARI	BU DÖNEM DAHİL ATİKLERDEN VERİLEN PAY TUTARI (KÜMÜLATİF)	PAY VERİLDİKTEN SONRA KALAN ATİK KDV TUTARI
2024/01 Aktife Alınan Dönem	1.000.000	-	-	-	2.000.000	-	2.000.000	2.000.000	-	-	-	-	-
2024/02	1.000.000	2.000.000	-	2.000.000	4.000.000	2.000.000	6.000.000	8.000.000	2.000.000 / 8.000.000 0,25	250.000	150.000	150.000	850.000
2024/03	1.000.000	1.000.000	2.000.000	3.000.000	6.000.000	6.000.000	12.000.000	15.000.000	3.000.000 / 15.000.000 0,20	200.000	50.000	200.000	800.000
2024/04	1.000.000	5.000.000	3.000.000	8.000.000	-	12.000.000	12.000.000	20.000.000	8.000.000 / 20.000.000 0,40	400.000	200.000	400.000	600.000
2024/05	1.000.000	2.500.000	8.000.000	10.500.000	12.500.000	12.000.000	24.500.000	35.000.000	10.500.000 / 35.000.000 0,30	300.000	0	400.000	600.000

NOT : Tutarlar Türk Lirası olarak ifade edilmiştir.

Mükellefin Mayıs dönemi sonrasında iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde, söz konusu çekiciye ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'den iade hesabına verilebilecek pay tutarının hesabında yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edileceği tabiidir.

1.4. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU HAZIRLANMASI HİZMETİNE AİT KDV:

KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen KDV indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine veya daha sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

1.5. DİİB SAHİBİ MÜKELLEFİN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİNDE İADE EDİLECEK KDV:

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile DİİB kapsamında aldığı girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz. Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.

Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV'yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV'nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu durumda iade edilecek KDV tutarı, ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

Örnek: Mükellef (B, 100.000 TL tutarındaki kumaşı DİİB kapsamında KDV ödemeksizin (A)'dan satın almış ve imal ettiği gömlekleri 200.000 TL'ye (C)'ye ihraç kayıtlı teslim etmiş, (C) de söz konusu gömlekleri süresi içinde 210.000 TL bedel mukabili ihraç etmiştir.

-Kumaş ve gömlek teslimleri (% 8) oranında KDV'ye tabidir.

- Mükellef (A)'nın indirilecek KDV toplamı fazla olduğundan, 100.000 TL üzerinden hesapladığı 8.000 TL KDV'yi tecil edememiştir. Bu durumda Mükellef (A)'nın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c)ve geçici 17 maddeleri uyarınca iade alabileceği KDV tutarı 8.000 TL'dir. Mükellef (A)'nın söz konusu kumaşı üretmek için yüklendiği KDV'nin 12.000 TL olması durumunda, 8.000 TL'sini ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 4.000 TL'sini de indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade usul ve esasları çerçevesinde talep etmesi gerekir.

- (B)'nin de DİİB kapsamında satın aldığı kumaşlardan ürettiği gömlekleri 200.000 TL bedelle ihraç kayıtlı tesliminde hesapladığı ancak tahsil etmediği 16.000 TL KDV'nin tamamının indirilecek KDV tutarının yüksek olması nedeniyle tecil edilemediğini varsayalım. Bu durumda (B)'nin 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca iade alabileceği KDV tutarı (16.000 TL – 8.000 TL=) 8.000 TL olacaktır. (B)'nin de söz konusu gömlekleri üretmek için yüklendiği KDV tutarının 10.000 TL olduğunu varsayarsak, 8.000 TL KDV'yi ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 2.000 TL KDV'yi ise indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade usul ve esasları çerçevesinde talep edebilecektir.

-(C) ise 210.000 TL ile 200.000 TL arasındaki fark olan 10.000 TL'nin (% 18)'ini aşmamak üzere, söz konusu ihracat nedeniyle yüklendiği KDV'yi iade alabilecektir.

1.6. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMİN GERÇEKLEŞMESİNDEN SONRA İŞLEME İLİŞKİN MAL VE HİZMET ALIMLARI İLE İLGİLİ KUR FARKLARI:

Tam istisna kapsamındaki bir işlemin gerçekleşmesinden sonra, söz konusu işleme ilişkin mal ve hizmet alımlarına ait tam istisna kapsamındaki işlemi yapan mükellef lehine veya aleyhine kur farkı ortaya çıkabilmektedir.

Mükellef aleyhine ortaya çıkan kur farkı üzerinden ödenen KDV'lerin tam istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin yüklenilen KDV hesabına dahil edilerek iadesinin talep edilmesi mümkündür. Ancak, kur farkına ilişkin faturanın iade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra gelmesi halinde, işlemle ilgili mal ve hizmet alımlarına ait kur farkı üzerinden ödenen ve yüklenilen KDV hesabına dahil edilmesi gereken KDV, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

Tam istisna kapsamındaki işlemi yapan mükellefin mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak lehine oluşan kur farkı nedeniyle KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. Tam istisna kapsamındaki işlemi yapan mükellefin lehine oluşan kur farkının iade işlemleri sonuçlandırılmadan önce ortaya çıkması halinde bu tutarın iade hesabından düşülmesi gerekmektedir. İadeye konu edilemeyen bu tutarın ise kur farkının ortaya çıktığı dönem indirim hesaplarına alınması mümkündür. Söz konusu kur farkının iade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra ortaya çıkması halinde ise iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

1.7. İADE TALEBİNDE BULUNULABİLECEK ASGARİ TUTAR:

27/01/2023 tarihli ve 6775 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 01/02/2023 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerine ilişkin olarak iade talebinde bulunabilecekleri asgari tutar 2.000 TL olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu tutarın mükelleflerin iade talep ettiği tutardan düşülmesi söz konusu değildir.

Bu kapsamda mükellefler iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade talep tutarları 2.000 TL'nin altında olan vergilendirme dönemleri de dahil olmak üzere ilgili dönem beyannamelerinde iade beyan edecek ve bu tutarlar için iade talebinde bulunacaktır. Ancak vergi dairelerince 2.000 TL'nin altındaki iade talepleri bu vergilendirme döneminde değerlendirmeye alınmaksızın sonraki vergilendirme dönemlerindeki iade talepleri ile birlikte değerlendirilecektir.

Mükelleflerin aynı vergilendirme döneminde farklı iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade talepleri bulunması halinde iade talebinde bulunulabilecek tutarın tespitinde bu dönemdeki iade tutarları birlikte dikkate alınır. Toplam iade talep tutarının asgari iade tutarı olan 2.000 TL'yi aşması halinde mükellefin bu dönemdeki iade talebi değerlendirilir. Toplam iade talep tutarının asgari iade tutarının altında kalması halinde mükellefin bu dönemdeki iade talebinin değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu iade talep tutarının izleyen dönemlerdeki iade talep tutarları ile birlikte dikkate alınarak iade talebinin değerlendirilmesi mümkündür. Bu durumda izleyen vergilendirme dönemindeki iade talep tutarı dahil toplam iade tutarının asgari iade tutarı olan 2.000 TL'yi aşması gerektiği tabiidir.

Örnek 1: Mükellef (A)'nın 2023/Mayıs vergilendirme döneminde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında işgücü temin hizmeti nedeniyle 1.200 TL, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki teslimleri nedeniyle 1.500 TL olmak üzere toplam KDV iade talep tutarı (1.200+1.500)= 2.700 TL dir. Mükellef (A)'nın 2023/Mayıs vergilendirme dönemindeki 2.700 TL iade talep tutarı asgari iade tutarı olan 2.000 TL'yi aştığından mükellefin ilgili iade talepleri vergi dairesince değerlendirilerek iade edilebilir.

Örnek 2: Mükellef (A)'nın kısmi tevkifat uygulaması kapsamında işgücü temin hizmetinden kaynaklı iade talep tutarları 2023/Mart, Nisan, Mayıs ve Haziran vergilendirme dönemleri için sırasıyla 700 TL, 1.000 TL, 200 TL ve 500 TL olup bu dönemlerde iade hakkı doğuran başka işlemi bulunmamaktadır. 2023/Mart, Nisan ve Mayıs vergilendirme dönemlerindeki iade talep tutarları 2.000 TL olan asgari tutarın altında kaldığı için mükellefin bu dönemlerdeki iade talepleri vergi dairesince değerlendirilmeyecektir. Mükellefin 2023/Haziran vergilendirme dönemindeki iade talebi sonrasında toplam iade talep tutarı olan 2.400 TL vergi dairesince değerlendirilerek iade edilebilir.

Diğer taraftan, 15/03/2025 tarihli ve 32842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 14/03/2025 tarihli ve 9582 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 01/04/2025 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerine ilişkin olarak iade talebinde bulunabilecekleri asgari tutar 10.000 TL olarak belirlenmiştir.

3065 sayılı Kanunun 11/1-b maddesine göre, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılara sinematografik eserlerin yapımına ilişkin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler için ödedikleri KDV'nin iadesinde,

3065 sayılı Kanunun 15. maddesine göre karşılıklı olmak şartıyla Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının ödedikleri KDV'nin iadesinde,

3065 sayılı Kanunun geçici 26. maddesine göre, uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının yönetici kadrolarında görev yapan mensuplarının ödedikleri KDV'nin iadesinde,

istisnadan yararlananların KDV mükellefiyeti bulunmadığından, bunlar tarafından asgari iade tutarına bakılmaksızın iade talebinde bulunulabilir.

2. MAHSUP YOLUYLA İADE:

2.1. GENEL AÇIKLAMA:

KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,

- İthalat sırasında uygulanan vergilere,

- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına,

mahsuben iade edilebilir.

Mahsup talebi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun geldiği tarihte olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar itibarıyla yerine getirilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının mahsuben iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabilir.

Mahsup talebinin yerine getirilmesinde, iade hakkı doğuran işlemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyannamesi, serbest bölge işlem formu, gümrükte onaylatılan özel fatura nüshası, onaylanmış antrepo beyannamesi vb.) belgelerin doğrulanmış (onaylı veya teyidinin alınmış) olması gereklidir.

2.1.1. MAHSUP EDİLEBİLECEK BORÇLAR:

Mükellefler, KDV iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) aşağıda belirtilen borçlarına (..) mahsubunu talep edebilirler. Şu kadar ki, 3065 sayılı Kanunun 36. maddesinin ikinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, KDV iade alacağı ÖTV Kanunundan doğan borçlara (ÖTV'ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç) mahsup edilemez.

a) Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına Mahsup

İade alacağının, vergi dairelerine olan bütün borçlara (Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına) mahsubu suretiyle iadesi talep edilebilir.

Vergi dairelerine olan borçlara mahsup talebi, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 10 gün içinde tamamlanır.

b) İthalde Alınan Vergilere Mahsup

KDV iade alacağının ithalde alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük muhasebe birimi ve hesap numarasını belirten bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren muhasebe işlem fişi talep tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrük muhasebe birimine gönderilir.

Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük muhasebe birimince düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile mahsup edilemeyen tutar ilgili vergi dairesine iade edilir.

c) SGK Prim Borçlarına Mahsup

KDV iade alacağının, SGK'ya olan borçlara (sosyal sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve idari para cezası borçları ile bunların ferilerine) mahsubu mümkündür.

Bu talep, mükellefin SGK'dan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı ve cezası tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Cari dönem borçlarına ilişkin mahsup taleplerinde söz konusu belge aranmaz.

Söz konusu belgeye prim alacaklısı SGK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir.

Bu şubelerdeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra, ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK şubesinde bekletilmesi mümkün değildir.

SGK prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan en erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerekmektedir.

SGK prim borçlarına mahsup işlemleri, Tebliğde belirtilen belgelerin yukarıda belirtilen süre içerisinde ibrazından sonra, en geç 31/05/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak lehine mahsup talep edilenler için belirlenecek prim borcu vade tarihinden önce tamamlanır.

2.1.2. MAHSUBEN İADE TALEBİ:

Mahsuben iade için iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş olması gerekir. Vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan, vergi dairesine olan borçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iade alacağının kesinleştiği (iadeye hak kazanılan) tarih ve tutar itibarıyla, vadesi geçmiş borçlara bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iadesi için mahsuben iadeye ilişkin iade talep dilekçesi olmaksızın, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulmamış sayılır. İlgili dönem KDV beyannamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve eksiklik yazısının mükellefe tebliğ edildiği tarih ile mükellefin eksiklikleri giderdiği tarih arasında geçen süre için gecikme zammı uygulanır. Bu talebe ilişkin vergi dairelerinde yapılan işlemler sırasında geçen süreler için ise gecikme zammı uygulanmaz.

30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Mahsup dilekçesinin verilmesi ancak elektronik ortamda gönderilmesi gereken belgelerin gönderilmemesi veya belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde de bu doğrultuda işlem tesis edilir.

2.2. MAHSUP SONRASI ALACAĞIN NAKDEN İADESİ:

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesini talep ederlerse Tebliğin nakden iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin bölümlerindeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, bu Tebliğin (IV/A3-3) bölümündeki sınırın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

İade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben ödenmesinin talep edilmesi halinde de nakden iadeye ilişkin düzenlemeler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış/düzenlenmiş alacağın temliki sözleşmesine dayanarak yapılır.

Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dışındakilerin borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temliki sözleşmesi aranır.

3. MALİYE BAKANLIĞINCA BELİRLENEN SINIRI AŞMAYAN NAKDEN İADELER:

İade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenmiş sınırları aşmayan nakden iade talepleri teminat ve/veya vergi inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilir. Talep, iade talep dilekçesi ve Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından “KDV İadesi Kontrol Raporu”nun üretilmesinden ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi) ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

a) Liste sorgulamaları sırasında Tebliğin (IV/A2) bölümü kapsamında olumsuzluk bulunan mükelleflerin iade talepleri, söz konusu bölümde yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.

b) İşlemin tevsiki için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

c) İade için belirlenen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

ç) İade için belirlenen limit, bir vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinin toplamına bir defa uygulanır.

4. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORUNA DAYALI İADELER:

4.1. GENEL OLARAK:

01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberi eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, 213 sayılı Kanunun 17. maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin teminat karşılığı aldıkları iadeye ilişkin olarak;

- İadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili olarak YMM raporu ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması,

- Ek süre talebinin uygun bulunmaması,

- Altı aylık ek süre içinde de YMM raporunun ibraz edilmemesi

durumlarında, teminat karşılığı yapılan iade incelemeye sevk edilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapılır.

Aynı döneme ilişkin farklı işlemlerden kaynaklanan iade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılını aşmamak ve her bir döneme ilişkin bilgi ve hesaplamaların ayrı ayrı yer alması kaydıyla birden fazla dönemi kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür.

4.2. KDV İADESİ ÖN KONTROL RAPORUNA DAYALI İADE UYGULAMASI:

Aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, Tebliğin (IV/A3-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibariyle YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri; standart iade talep dilekçesi, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanır. Sorgulama sonucunda üretilen "KDV İadesi Ön Kontrol Raporu"na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe iade edilir.

a) En az 24 dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi vermiş olması,

b) Daha önce en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,

c) Kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;

- Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara tabi olmaması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması,

ç) Tebliğin (IV/A1) bölümünün sekizinci paragrafı kapsamında iade taleplerinin incelemeye sevk edilmemiş olması.

KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade yapılmasını müteakip, iade talebinin tamamına yönelik olarak KDVİRA sistemi tarafından üretilen KDV İadesi Kontrol Raporuna ilişkin kontroller, YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller genel usul ve esaslar çerçevesinde yapılır. Mükellefin kalan iade tutarı bu kontrol ve değerlendirmeler sonucuna göre yerine getirilir.

HİS ve İTUS sahibi mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması mümkündür. Ancak bu uygulamadan faydalanmak için başvuran mükelleflerin, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade edilecek/edilen tutardan sonra kalan iade tutarına ilişkin olarak HİS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade uygulamalarından faydalanmaları mümkün değildir. HİS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade talep ettikten sonra bu iade taleplerinden vazgeçilerek aynı iade talebi için bu uygulamadan faydalanılması da mümkün değildir.

5. TEMİNAT KARŞILIĞI İADE:

5.1. GENEL AÇIKLAMA:

Mükelleflerin, Tebliğin (IV/A3-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan iadelerde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade öngörülmüşse, inceleme yapılmadan aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözülür.

a) Adi ortaklık ve iş ortaklıkları adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun veya sigorta şirketi kefalet senedinin ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

b) Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuyla yapılacağı belirtilmediğinden incelemeye sevk edilmesi, sonradan YMM raporuyla teminatın çözümünü engellemez. Bu durumda teminatın YMM raporuyla çözüldüğü inceleme elemanına bildirilir.

c) Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, nakit iade talebine ilişkin dilekçe ve teminatın yanı sıra ibrazı gerekli diğer belgelerin tamamlanıp KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve varsa yapılması gereken teyitlerin (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları veya sigorta şirketi kefalet senetleri ile varsa onaylı özel faturaların teyidi) yapılmasından sonra 10 gün içinde yerine getirilir.

5.2. TEMİNAT TÜRLERİ:

Teminat olarak 6183 sayılı Kanunun 10. maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerden bir veya bir kaçı gösterilebilir. Şu kadar ki; banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde, Tebliğ ekinde yer alan kesin ve süresiz teminat mektubu örneğine (EK:18) uygun olarak ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Sigorta şirketleri tarafından düzenlenen kefalet senetlerinin paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde süresiz ve şartsız, Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No:1) ekindeki örneğe (EK-13) uygun olarak ve Türkiye'de yerleşik sigorta şirketleri tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

5.3. TEMİNAT MİKTARLARI:

Talep edilen iade miktarının Tebliğin (IV/A3-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verilir.

5.4. TEMİNAT MEKTUPLARININ VE SİGORTA ŞİRKETİ KEFALET SENETLERİNİN İADESİ:

Teminat mektupları ve sigorta şirketi kefalet senetleri, iade hakkı doğuran işlem bazında kabul edilen vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre iade edilir.

İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının ve sigorta şirketi kefalet senetlerinin iadesi sırasında teminat mektubunun ve sigorta şirketi kefalet senetlerinin, uygun bir yerine; *"KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun/sigorta şirketi kefalet senedinin vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir"* şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbik edilmek suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankalar ve sigorta şirketlerinin, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

5.5. TEMİNAT MEKTUPLARININ VE SİGORTA ŞİRKETİ KEFALET SENETLERİNİN TEYİDİ:

Banka teminat mektubu ve sigorta şirketi kefalet senedi karşılığında yapılan iade taleplerinde, teminat mektuplarının ve sigorta şirketi kefalet senetlerinin teyidi yapılmadan iade talebi sonuçlandırılmaz.

Bu çerçevede, mükellefler tarafından KDV iade alacakları için verilen ve Tebliğde öngörülen niteliği haiz banka teminat mektupları ve sigorta şirketi kefalet senetlerinin teyidi işlemi öncelikle, bankalar ve sigorta şirketleri tarafından Maliye Bakanlığı veri ambarına gönderilen, müşterilerine düzenlenen teminat mektuplarına ve sigorta şirketi kefalet senetlerine ait bilgilerle elektronik ortamda yapılır.

Banka teminat mektubu ve sigorta şirketi kefalet senedi bilgilerine elektronik ortamda ulaşılamaması halinde teminat mektubunu ve sigorta şirketi kefalet senedini veren banka şubesi veya sigorta şirketinden doğrudan teyit alınır.

5.6. ARTIRIMLI TEMİNAT UYGULAMASI:

İade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin Tebliğin (IV/A3-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerinde, iade talep dilekçesi ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin (YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç) tamamlanması sonrasında, nakden iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için %60'ı oranında) banka teminat mektubu veya sigorta şirketi kefalet senedi verilmesi halinde, iade işlemi beş iş günü içinde gerçekleştirilir. İadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmemesi halinde, iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDVİRA, YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde tamamlanır. İade hakkı doğuran işlem bazında yapılan bu kontroller sonucunda herhangi bir eksiklik/olumsuzluk tespit edilmemesi halinde, YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde teminat mektubu veya sigorta şirketi kefalet senedi mükellefe iade edilir.

Ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verilir. Süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre verilir. Mükellefe verilen bu süreler, teminat mektuplarının veya sigorta şirketi kefalet senetlerinin iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmaz. Bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

6. VERGİ İNCELEME RAPORU İLE İADE: (MÜLGA)

7. İADE TALEBİNDE ARANAN BELGELER:

Bu Tebliğin (IV/A3) bölümünde belirlenen esaslara tabi iade taleplerinde aşağıda belirtilen belgeler ortak mahiyette olup, ayrıca aranacak belgeler her bir işlem türü itibarıyla Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmiştir.

Söz konusu bölümlerde, aranan belgelerin fotokopilerinin verilmesinin mümkün görüldüğü hallerde, bu fotokopilerin aslı ile aynı olduğunun kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

Aşağıda yer verilen belgelerden Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülenler elektronik ortamda alınır. Bu belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen içeriğe uygun olarak gönderilir. Vergi dairelerinin muhasebe birimleri tarafından nakden veya mahsuben iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğunu gösteren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı"nın eklenmesi yeterlidir.

İnternet vergi dairesi üzerinden gönderilen belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülen durumlar hariç, kâğıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmez.

İade talebinde bulunulmaması halinde, aşağıda belirtilen ortak belgelerden indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV hesaplama tablosu ve yüklenilen KDV listesi aksi yönde bir düzenleme bulunmaması kaydıyla vergi dairesine verilmez.3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamında yapılan ihraç kaydıyla teslimler nedeniyle tecil edilen verginin terkininde de indirilecek KDV listesinin vergi dairesine ibraz edilmeyeceği tabiidir.

7.1. İADE TALEP DİLEKÇESİ:

İade talebi, iade türü itibarıyla 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle yapılır.

Kollektif şirketler, adi komandit şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir. Ortaklık sözleşmesinde iade alacağının ortaklardan hangisinin borcuna mahsup edileceğinin açıkça belirtilmiş olması halinde ise ayrıca bir belge aranmaz.

İade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aranan belgelerin de verilmesi zorunludur. Bunlardan Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülenler, öngörüldükleri şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. Elektronik ortamda gönderilen belgeler kâğıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmeyeceği gibi, bu belgelerin YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına eklenme zorunluluğu da bulunmamaktadır. Ancak, iade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve elektronik ortamda gönderilenler dışında kalan diğer belgeler (aslı veya noter, YMM, ilgili kamu kurumu tarafından onaylı örnekleri) vergi dairesine doğrudan intikal ettirilir.

İnceleme raporu ve YMM raporu aranmadan gerçekleştirilecek iadeler, Tebliğin ilgili bölümlerinde öngörülen belgelerin verilmesi üzerine yerine getirilir. Sözü edilen belgelerin verilmemesi halinde, iade talebi yerine getirilmez. Bu durumda iade talebi, belgelerin ikmal edilip, vergi dairesine verildiği (elektronik ortamda gönderildiği) tarihte hüküm ifade eder.

İade taleplerinde verilmesi gereken belgelerin, aksi yöndeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, beyanname ekinde veya beyanname ile birlikte ya da beyanname ile aynı gün içinde verilmesi zorunlu değildir.

7.2. İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMİN BEYAN EDİLDİĞİ DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ:

Aynı döneme ilişkin olarak birden fazla iade hakkı doğuran işlem türünden (örneğin; Kanunun 11, 13 ve 29. maddeleri kapsamındaki işlemlerden) kaynaklanan iade talepleri bulunanlarda indirilecek KDV listesinin bir kez verilmesi yeterli olup, her bir işlem için ayrı ayrı bu liste aranmaz.

Listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge kaydedilir. Aynı mükelleften yapılan alımlar belge bazında bu listelere ayrı ayrı girilir.

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "İndirilecek KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir.

a) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, indirilecek KDV listelerine dâhil edilir, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

Ancak, 213 sayılı Kanunun 219. maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

7.3. İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEME AİT YÜKLENİLEN KDV LİSTESİ:

Yüklenilen KDV listesi, esas itibarıyla, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunda yer alan hesaplamalara konu olan vergili mal ve hizmet alışlarına ilişkin KDV'nin dayanak belgeler itibarıyla listelenmesinden ibarettir.

İşlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin listede, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiğine (örneğin, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, ATİK gibi) ilişkin bilgilere, dayanak belgeler itibarıyla yer verilir.

KDV iadelerinde aranan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "Yüklenilen KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir:

a) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, yüklenilen KDV listesine dâhil edilebilir. Bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

ç)İşlemin bünyesine doğrudan giren KDV tutarları ile işlemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklenilen vergilerden işleme isabet eden KDV tutarı yüklenilen KDV listesinde ayrıca yer alır.

7.4. İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU:

İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu, iade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesinden hareketle iadesi talep edilen KDV tutarını gösteren özet tablodur. Tabloda, doğrudan girdiler nedeniyle yüklenilen KDV, genel yönetim giderleri ve ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den işleme verilen pay yer alacaktır. (EK:19)

7.5. SATIŞ FATURALARI LİSTESİ:

Satış faturaları listesi, iade hakkı doğuran işlemlere ait satış faturası, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgelere ilişkin bilgileri ihtiva eden listedir.

8. İADE TALEP SÜRESİ:

2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulur.

8.1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERE İLİŞKİN İADE TALEP SÜRESİ:

3065 sayılı Kanunun (29/2). maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (Y) Gıda A.Ş., 2019 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15/11/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebine ilişkin yüklenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yüklenilen KDV listesini 15/07/2021 tarihinde sisteme girmiştir.

Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebini süresinde beyan etmekle birlikte, yüklenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmediğinden mükellefin iade talebi reddedilecektir.

Örnek 2: (M) İnşaat Ltd. Şti. 2019 yılında teslim ettiği indirimli orana tabi konutlarla ilgili olarak vermiş olduğu 2020/Kasım beyannamesine ilişkin 439 kodlu satırda 500 bin TL "İadeye Konu Olan KDV" beyan etmiştir. (M) İnşaat Ltd. Şti., 27/12/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve diğer belgeleri ibraz ederek artırımlı teminat vermek suretiyle iade talebinde bulunmuştur.

Buna göre, (M) İnşaat Ltd. Şti., 2019 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesini süresi içinde usulüne uygun olarak talep ettiğinden, iade talebi vergi dairesi tarafından değerlendirilerek sonuçlandırılacaktır.

8.2. TAM İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERE İLİŞKİN İADE TALEP SÜRESİ:

3065 sayılı Kanunun 32. maddesine göre, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yapılması zorunludur.

Buna göre, Kanunun 32. maddesi ile geçici maddelerde yer alan tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin iade talebinde bulunacak mükelleflerin, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (T) Makine A.Ş., 2019/Şubat döneminde YTB sahibi firmaya sattığı makinelerle ilgili olarak KDV beyannamesinde "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kodlu satırda istisnayı ve bu teslimle ilgili yüklenimini beyan etmiştir.

İade talebi için bu beyan tek başına yeterli değildir. Mükellefin iade talebinin geçerlik kazanması için en geç 31/12/2021 tarihine kadar standart iade talep dilekçesi ve istisnaya ilişkin diğer belgelerin ibrazı zorunludur.

Örnek 2: (Z) Ltd. Şti., 15 Ocak 2019 tarihinde gümrük çıkış beyannamesi kapanan bir ihracat işlemini Ocak/2019 KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 301 kodlu satırda beyan etmiş, ancak yüklenilen KDV bölümünü boş bırakarak ihracata ilişkin yüklendiği KDV'yi indirim yoluyla gidermeyi tercih etmiştir.

(Z) Ltd. Şti.'nin bu ihracat işlemine ilişkin iade talep edebilmesi için en geç 31/12/2021 tarihine kadar Ocak/2019 KDV beyannamesinde düzeltme yaparak yüklenilen KDV'yi beyan etmesi ve aynı süre içerisinde standart iade talep dilekçesiyle Tebliğin (II/A-1.1.4.) bölümünde sayılan belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir.

8.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE İLİŞKİN İADE TALEP SÜRESİ:

Mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun 9. maddesi kapsamındaki kısmi tevkifat uygulanan işlemlerine ilişkin iade taleplerini, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

B. İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ (İTUS):

1. İTUS SERTİFİKASI KAPSAMINA GİREN MÜKELLEFLER:

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından İTUS sertifikası (EK: 20) verilir.

1.1. GENEL ŞARTLAR:

Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

a) Vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

c) Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından vergi incelemesine tabi olmaması veya vergi incelemesine tabi tutulmuşsa gereken koşulları sağlayarak belirlenmiş diğer usullere dönmüş olması,

d) Cari takvim yılı da dâhil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Başvuru tarihi itibarıyla;

a) KDV iade taleplerinde Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması.

Bu Tebliğin (IV/A2) bölümünde belirtilen nitelikteki raporlar "olumlu rapor" olarak kabul edilir. YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu YMM raporu bulunması halinde de bu bölüm bakımından bu şart gerçekleşmiş sayılır.

Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde bulundukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan dönemlere ilişkin iade taleplerinde ise Tebliğin ilgili bölümlerinde iadeye ilişkin yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmı iade edilir.

Yukarıda belirtilen genel şartları sağlayan Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsündeki şirketlere başka bir şart aranmaksızın İTUS sertifikası verilir.

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatını yapan, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketi niteliğindeki imalatçılarda, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ilişkin olumlu rapor şartı aranmaz.

1.2. ÖZEL ŞARTLAR:

Yukarıda (IV/B-1.1) bölümünde belirlenen genel şartlar ile birlikte, kendileri için öngörülen özel şartları taşıyan aşağıdaki mükellefler İTUS sertifikasına hak kazanırlar.

1.2.1. İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDAKİ İADE TALEPLERİ BAKIMINDAN:

1.2.1.1. İMALATÇILAR VE İMALATÇI-İHRACATÇILAR:

Genel şartlara ek olarak;

a) İlgili sicile kayıtlı olan,

b) Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşan,

c) Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,

ç) İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Hesaplamada, ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.),

imalatçı-ihracatçılar ile ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurmaları halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde İTUS sertifikası verilir.

1.2.1.2. DİĞER İHRACATÇILAR (HİZMET İHRACATI YAPANLAR HARİÇ):

Genel şartları taşıyan mükelleflerden, son üç takvim yılı itibarıyla yıllık 4 milyon ABD Doları veya son beş takvim yılı itibarıyla yıllık iki milyon ABD Doları ve üzerinde ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilir.

1.2.2. DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER BAKIMINDAN:

Bu Tebliğin (IV/B-1.2.1.) bölümü kapsamında olmayan mükelleflerden;

a) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamı 100.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamı 25.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarı 50.000.000 TL,
- Net satışları 125.000.000 TL,

b) Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplamada işlemin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.)

olanlara, yukarıda (IV/B-1.1.) bölümündeki genel şartları da taşımaları kaydıyla İTUS sertifikası verilebilir. Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "İTUS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. İTUS SERTİFİKASI UYGULAMASINA GÖRE İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ:

İTUS sertifikasına sahip mükelleflerin iade talepleri Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan açıklamalara göre yerine getirilir.

İadenin teminat karşılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının Tebliğin (IV/A3-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının (% 8)'i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü) için teminat verilir.

Teminat, Tebliğde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözülür. İTUS sertifikasının iptalini gerektiren bir neden olmadığı sürece, sonraki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasına devam edileceği ve YMM raporunun da yine altı ay içinde ibraz edilmesinin isteneceği tabiidir.

3. İTUS SERTİFİKASININ İPTAL EDİLMESİ:

Kendilerine İTUS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde İTUS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde indirimli teminat uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/B-1.2.) ayrımında belirtilen koşullardan tutarlarla ilgili olanlar dışındaki şartları kaybeden mükellefler ile anılan bölümde belirtilen tutarlarda ve çalıştırılan işçi sayılarında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükelleflerin Tebliğin (IV/B-1.2.) ayrımındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her bir muhtasar beyannamenin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğünce/malmüdürlüğünce tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu günü takip eden gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun (.) yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "İTUS Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirimli teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın (.) yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın (.) yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek belirlenmiş diğer usul ve esaslara geçmesi halinde, belirlenmiş diğer usul ve esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara tabi olmayı gerektirecek şartların ortaya çıkmaması ve Tebliğin (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları taşıması kaydıyla, 24 aylık sürenin sonunda mükellefe tekrar sertifika verilir. Sonradan (.) yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayrımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.

C. HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ (HİS):

1. HİS UYGULAMASI KAPSAMINA GİRECEK MÜKELLEFLER:

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere talep etmeleri ve aşağıda belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından "HİS sertifikası" (EK: 21) verilir.

a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamının 500.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkları toplamının 125.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarının 250.000.000 TL,

- Net satışlarının 625.000.000 TL,

olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterlidir.)

c) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması,

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından vergi incelemesine tabi olmaması veya vergi incelemesine tabi tutulmuşsa gereken koşulları sağlayarak belirlenmiş diğer usullere dönmüş olması,

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz),

gerekmektedir.

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "HİS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri (henüz sonuçlandırılmamış olanlar dahil), aşağıdaki (IV/C-2) bölümdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. HİS UYGULAMASINA GÖRE İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ:

HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

İade talebi bir standart iade talep dilekçesi ile yapılır. Talep, iade hakkı doğuran işlemin beyanına ilişkin beyanname ve iade talep dilekçesinin verilmiş olması şartıyla, ilgili belgelerin ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. İlgili belgeler; her bir iade hakkı doğuran işleme ait iade talebinin yerine getirilmesi için Tebliğde aranılması öngörülen belgelerdir.

Bu mükelleflerin nakden iade taleplerinde, ibraz edilen belgelere ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş iş günü içinde iade edilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi veya aranan şartların sağlanması kaydıyla yerine getirilir. Mahsuben iade talepleri ise belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla hüküm ifade eder.

Tamamı ibraz edilen belgelerde şekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde eksiklikleri tamamlamamaları halinde, durum ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir. Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından gerekçeleri göz önünde tutularak eksikliklerin tamamlanması için mükellefe üç aylık ek süre verilebilir. Bu süre sonunda da eksikliklerin tamamlanmaması halinde belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV'nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV tutarı kadar nakdi teminat veya banka teminat mektubu veya sigorta şirketi kefalet senedi verilmemesi halinde HİS Sertifikası da iptal edilir.

Hakkında "olumsuz rapor" olmaması şartıyla, mükellefle ilgili "olumsuz tespit" ortaya çıkması veya "olumsuz rapor" bulunanlardan mal ya da hizmet aldığının tespit edilmesi halinde; mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu mal ve hizmet alımlarını Tebliğin (IV/A2) bölümü kapsamında izah edememesi durumunda KDV tutarlarının indirim ve iade hesaplarından çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat göstermesi istenir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Mükellef tarafından söz konusu KDV tutarları indirim ve iade hesaplarından çıkarılmaz veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3. HİS SERTİFİKASININ İPTAL EDİLMESİ:

Kendilerine HİS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde HİS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde Tebliğin (IV/C-2) bölümü hükümleri uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/C/1-b) ayrımında belirtilen tutarlarla ilgili şartları kaybeden mükellefler ile (IV/C/1-c) ayrımında belirtilen sayı şartında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükellefin, Tebliğin (IV/C/1) ayrımındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her takvim yılında verilen muhtasar beyannamelere dayanılarak Aralık ayı muhtasar beyannamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren yedi gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55. maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56. maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun (.) yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "HİS Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullandığı konusunda vergi dairesine “olumsuz rapor” intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde Tebliğin (IV/C/2) bölümü hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın (.) yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar Sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın (.) yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için Tebliğin (IV/C/1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara tabi olmayı gerektirecek ve sertifikayı iptal ettirecek şartların ortaya çıkmaması kaydıyla, mükellefe tekrar Sertifika verilir. Sonradan (.) yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayrımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.

d) HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında, İdare tarafından belirlenen en az bir vergilendirme dönemi KDV iadeleri yönünden incelenir ve bu inceleme ivedi olarak sonuçlandırılır. Yapılan incelemede haksız/yersiz iade aldığı anlaşılan mükelleflerden; haksız/yersiz aldığı vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranı % 5'i geçen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Bu mükelleflere, raporun vergi dairesine intikal tarihinden itibaren beş yıl süreyle tekrar sertifika verilmez.

D. DİĞER HUSUSLAR:

1. İADE HAKKININ İNDİRİM YOLUYLA KULLANILMASI:

İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklendikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” ve “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablolarında beyan edilir; ancak tabloların "Yüklenilen KDV" veya "İadeye Konu Olan KDV" sütunlarına "0" (sıfır) yazılır.

Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir.

Ancak, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmaları mümkün değildir.

Bununla birlikte, aynı vergilendirme döneminde birden fazla konuda veya işlem türünde iade hakkı bulunan mükelleflerin bunların bazıları için iade hakkını kullanmaması mümkündür.

KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi vermeleri gerekir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgeler de verilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını en erken ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin “İndirimler” kulakçığının “İndirimler” tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.

2. DEFTER VE BELGELERİN ZAYİ OLMASI (YANGIN, SU BASKINI, ÇALINMA GİBİ) DURUMUNDA İADE:

213 sayılı Kanunun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 82. maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV’nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dahil edildiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir.

İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin 213 sayılı Kanunun 111. maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

3065 sayılı Kanunun 29 ve 34. maddeleri gereğince KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için; a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli, b)Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirime hak kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyannamesine dahil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilir.

3. KAMUYA AİT KURULUŞLARA İADE:

Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin iade talepleri, dilekçe ekinde iade için gerekli diğer belgelerin eksiksiz ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Gerek kamu kuruluşları gerekse kamu kuruluşlarına ait kuruluşlar için Tebliğin (IV/A2) bölümü hükümleri uygulanmaz.

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

4. İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILAN TESLİM VE/VEYA HİZMETİN MATRAHININ DEĞİŞMESİ VE DÜZELTME İŞLEMLERİ:

3065 sayılı Kanunun 35. maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltebilecekleri hükme bağlanmıştır.

İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır.

Diğer taraftan, istisna kapsamında teslim edilen malların iadesinde de KDV hesaplanmaz. Bu itibarla, istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmet dolayısıyla iade talep edilmemiş olması halinde, yalnızca matrahta meydana gelen değişiklik doğrultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesi yeterlidir.

Öte yandan, istisna kapsamında yapılan bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir.

- Matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

- Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

5. İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMİN GERÇEKLEŞTİĞİ DÖNEMDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN ÖDEMELER:

İstisna kapsamındaki işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı lehine veya aleyhine bazı ödemeler (vade farkı, kur farkı, reklâmasyon vb.) ortaya çıkabilmektedir. İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak ortaya çıkan bu gibi ödemelerin KDV'ye tabi olması söz konusu değildir. Bu tutarlar KDV matrahını etkilediğinden, iade edilebilecek azami vergi tutarının hesabında dikkate alınmalıdır.

İstisna kapsamındaki işlemi gerçekleştiren lehine meydana gelen ödemeler, ortaya çıktıkları ilgili dönem beyannamesinde asıl işlemin beyan usulü doğrultusunda beyan edilir.

6. İADE TALEPLERİNDE, SADECE LİSTESİ GÖNDERİLEN BELGELERE İLİŞKİN SAKLAMA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ:

İade taleplerinde, belgenin aslı veya onaylı fotokopisinin ibrazı yerine muhteviyatı bilgileri içeren listelerin verilmesinin yeterli görüldüğü hallerde, söz konusu belgeler mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Gelir İdaresi Başkanlığı ve iade yapmaya yetkili birimleri tarafından, liste içeriği belgelerin aslı veya onaylı fotokopilerinin ibrazı istenebilir.

7. YOKLAMA VE DEĞERLENDİRME:

İlk defa iade talebinde bulunan mükellefler ile iade taleplerinde kayda değer bir artış olan mükelleflerin iade talepleri, gerekli belgelerin elektronik ortamda gönderilmesi ve/veya vergi dairesine verilmesinden sonra, vergi dairesince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda yerine getirilir. Yoklama ve değerlendirme işlemi vergi dairelerince 30 günü geçmemek üzere en kısa süre içinde tamamlanır. Mükellefler hakkında aşağıda belirtilen kapsamda yoklama yapılarak tutanak düzenlenir.

a) İmalatçı niteliğindeki mükelleflerin iade işlemleri yapılmadan önce, ilgili vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından en az aşağıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutanağı düzenlenir ve bu tutanak, mükellefin dosyasına konulur.

i) Mükellefin adı, soyadı veya unvanı, faaliyet konusu ile varsa ortaklarının adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numaraları ile faaliyet konuları,

ii) Şirketin kayıtlı ve ödenmiş sermaye tutarı, mevcut en son tarihli bilanço örneği,

iii) Ticaret sicil kaydı ve numarası,

iv) Haberleşme araçlarının (e-posta, telefon, faks gibi) adedi ve numaraları,

v) Mükellefin teslim ettiğini beyan ettiği malları üretecek kapasiteye sahip olup olmadığı,

vi) İşyerinde çalıştırdığı işçi sayısı ile üretim araçlarının istisna kapsamında teslimi yapılan malın imalatı için yeterli bulunup bulunmadığı,

vii) Üretim araçlarının (demirbaşlarının) kanuni defterlerde kayıtlı olup olmadığı,

viii) Bir önceki yıl üretim miktarı,

ix) Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,

x) Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu bilgileri.

b) İmalatçıların ihraç kaydıyla ihracatçılara yaptıkları teslimler dolayısıyla vergi iadesi haklarının doğması halinde, bu mükellefler hakkında da (a) numaralı ayrımda yer alan işlemler yapılır.

c) İmalatçı olmayan mükelleflerin iade işlemi yapılmadan önce, ilgili Vergi Dairesi Müdür Yardımcısının Başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından en az aşağıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutanağı düzenlenir ve bu tutanak mükellefin dosyasına konulur.

i) Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ile varsa ortaklarının adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa bağlı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numaraları,

ii) Şirketin kayıtlı ve ödenmiş sermaye tutarı, mevcut en son tarihli bilanço örneği,

iii) Ticaret sicil kaydı ve numarası,

iv) Haberleşme araçlarının (e-posta, telefon, faks gibi) adedi ve numaraları,

v) İşyerinin durumu,

vi) Aynı adreste birden fazla firmanın olması halinde, diğer firmaların da yukarıdaki bilgileri içerecek şekilde tutanağa geçirilmesi,

vii) İstisna kapsamındaki teslimlerde, malların sürekli olarak aynı firmalardan alınıp alınmadığı ve bu firmaların adresleri,

viii) Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadığı, kullanmışsa hangi banka şubelerinden ne miktar kredi aldığı,

ix) İşyerinde çalıştırılan işçi sayısı,

x) İhracatçılarda bir yıl önceki ihracat miktarı.

Yapılan yoklama sonucunda düzenlenen tutanaklardaki bilgilerin vergi dairesi müdürü tarafından değerlendirilmesinden sonra, mükellefin işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında haklı nedenlerle izah edilemeyen bir uyumsuzluk tespit edilmesi halinde mükellefler incelemeye sevk edilir ve iade taleplerinde Tebliğin (IV/A2-3.3.) bölümüne göre işlem yapılır.

Daha önce hakkında, KDV iadesi ile ilgili olumlu vergi inceleme raporu bulunan ve bu raporlara göre herhangi bir ceza uygulanmaksızın vergi iadesi yapılan mükellefler hakkında yoklama yapılmaz. Aynı şekilde mükelleflerin YMM tam tasdik sözleşmesi bulunan takvim yılına ilişkin iade taleplerine bağlı olarak yoklama yapılmaz.

8. KAYIT DÜZENİ:

3065 sayılı Kanunun 54. maddesine göre, KDV mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlemek zorundadır.

Bu kayıtlarda en az;

a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

ç) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler,

hususlarının açıkça gösterilmesi şarttır.

Buna göre, KDV'den istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, tutulacak defter kayıtlarında bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenecek ve bu işlemlere ilişkin yüklenilen vergi miktarları kayıtlarda ayrı ayrı gösterilecektir.

İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlere ilişkin indirilemeyecek KDV'nin defter kayıtlarında gösterilmesi şarttır. Aynı şekilde iade olunan ve terkin edilen KDV tutarları da kayıtlarda açıkça gösterilir.

ATİK'ler nedeniyle yüklenilen ve indirim hesaplarına alınan vergilerden indirimle telafi edilen ve edilemeyen, iade konusu yapılan vergi miktarlarının da kayıtlarda açıkça yer alması gerekmektedir.

E. ÖZEL ESASLAR: (MÜLGA BÖLÜM)

V. VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ:

A. VERGİLENDİRME USULLERİ:

1. GERÇEK USULDE VERGİLENDİRME:

Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça KDV mükellefleri gerçek usulde vergilendirilir.

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile ithal edilen mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılmak suretiyle beyan edilmesi ve ödenecek KDV çıkması halinde ödenmesidir.

Örnek 1: Dayanıklı tüketim malları alım satımı yapan mükellef, Ocak 2013 vergilendirme döneminde sattığı mallar için düzenlediği faturalarda 150.000 TL KDV hesaplamış, mal alış faturaları üzerinden 90.000 TL KDV ödemiştir. Mükellef, 24 Şubat 2013 akşamına kadar vereceği Ocak 2013 dönemi KDV beyannamesinde hesapladığı KDV'den ödediği KDV'yi indirir ve (150.000 – 90.000) = 60.000 TL KDV'yi beyan ederek 26 Şubat 2013 akşamına kadar öder.

Örnek 2:Röntgen mütehassısı doktor Temmuz 2013 vergilendirme döneminde düzenlediği serbest meslek makbuzlarında 10.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde satın aldığı röntgen filmleri ve diğer malzeme için (işle ilgili ilaç vs.) 5.000 TL KDV ödemiştir. Ayrıca, mükellefin bir önceki vergilendirme döneminden devreden 500 TL KDV'si vardır. Bu mükellef 24 Ağustos 2013 akşamına kadar vereceği KDV beyannamesinde, hesapladığı 10.000 TL tutarındaki KDV'den, bu dönemdeki alış vesikaları üzerinde gösterilen 5.000 TL KDV ile bir önceki dönemden devreden 500 TL KDV toplamı olan (5.000 + 500) = 5.500 TL KDV'yi indirerek, kalan (10.000 – 5.500) = 4.500 TL KDV'yi beyan ederek 26 Ağustos 2013 tarihi akşamına kadar öder.

Örnek 3:İş makineleri üretimi ile uğraşan bir firma; Ekim 2012 dönemi faaliyeti ile ilgili olarak 10.000.000 TL tutarında mal ve hizmet almıştır. Bu alımı sırasında 1.800.000 TL KDV ödemiştir. Ayrıca, mükellef 1.000.000 TL tutarındaki su ve elektrik sarfiyatı nedeniyle 180.000 TL, yine bu dönemle ilgili olarak yapılan 2.500.000 TL tutarındaki diğer giderlerle ilgili alış belgelerinde görülen 450.000 TL KDV ödemiştir.

Firma bu vergilendirme döneminde teslim ettiği 5.000.000 TL tutarındaki iş makinesi ile ilgili olarak, düzenlediği faturada 900.000 TL KDV hesaplanmıştır. Mükellefin bir önceki dönemden, indirilmeyip devreden KDV'si yoktur.

Mükellefin, bu dönemle ilgili olarak 24 Kasım 2012 tarihine kadar vereceği KDV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Hesaplanan KDV		*900.000*
İndirilecek KDV		*2.430.000*
- Mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV	*1.800.000*	
- Su ve elektrik giderleri ile ilgili ödenen KDV	*180.000*	
- İşletme giderleri ile ilgili ödenen KDV	*450.000*	
TOPLAM:	*2.430.000*	
Ödenecek KDV		*—*
Devreden KDV		*1.530.000TL'dir.*

Firma bu dönemde indiremediği 1.530.000 TL KDV'yi Kasım 2012 vergilendirme döneminde hesaplanan KDV'den indirir.

2. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME:

2.1. KAPSAM:

7104 sayılı Kanunun 12. maddesiyle 3065 sayılı Kanunun yeniden düzenlenen 38. maddesinde;

“Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28. maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.

Birinci fıkra kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar. Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmüne yer verilmiştir.

2.2. UYGULAMADAN YARARLANACAK MÜKELLEFLER:

Hasılat esaslı vergilendirme usulünden yalnızca Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına alınan sektör ve meslek gruplarında yer alan mükellefler yararlanır. Bu kapsamda vergilendirilmek isteyenler, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak bu usule geçmeyi talep ederler. Vergi dairesi tarafından başvurular incelenerek, mükellefin bilgileri kontrol edilir ve şartları sağlayan mükelleflere, bu kapsamda vergilendirilmelerinin uygun görüldüğü yazı ile bildirilir. Bu kapsamdaki mükellefler, söz konusu bildirimin tebliğ edildiği tarihi içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren hesaplayacakları KDV’yi hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan ederler. Bu usule geçen mükellefler hasılat esasına geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamazlar.

Örnek: Özel halk otobüsü işleticisi (C), 22/03/2019 tarihinde hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmek üzere vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesi, mükellefin şartları sağladığını tespit etmiş ve hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesinin uygun bulunduğuna dair yazıyı mükellefe 28/03/2019 tarihinde tebliğ etmiştir. Buna göre, (C)’nin Nisan/2019 dönemi itibarıyla hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, Nisan/2021 dönemine kadar bu usulden vazgeçmesi mümkün değildir.

Yeni işe başlayanlardan bu usulde vergilendirmeyi talep edenlerin, işe başlama bildirimiyle birlikte başvuru yapmaları mümkündür.

Şartları sağlamadığı halde KDV beyannamesini bu usule göre veren mükelleflerden, gerçek usulde vergilendirme kapsamında beyan edilmesi gereken vergi; vergi ziyaı cezası ve gecikme faiziyle birlikte aranır. Bu durumda hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre ödenen vergi, gerçek usulde vergilendirme kapsamında aranacak vergiden mahsup edilir.

2.3. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNÜN UYGULANMASI:

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listelerde belirlenen oranlara göre KDV hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV’yi gösterirler.

Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanı Kararında belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan eder ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar öderler.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri KDV ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV’yi indirim konusu yapamazlar. Bu kapsamdaki mükellefler, indirilecek KDV tutarları ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV tutarlarını, işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla alıcılar için hesapladıkları ve düzenledikleri belgelerde gösterdikleri KDV’yi ise gelir olarak dikkate alırlar.

Örnek: (A) Özel Halk Otobüsü İşletmesi Nisan/2019 döneminde yapmış olduğu toplam 50.000 TL tutarındaki toplu taşıma hizmeti için 9.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde akaryakıt, tamir bakım, personel vb. için 40.000 TL harcama yapmış ve 6.000 TL KDV ödemiştir. Bu durumda, mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 3.000 TL (9.000 - 6.000) olarak hesaplanacaktır.

Bu mükellefin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 06/02/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına göre hasılat tutarına %1,5 oran uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre mükellefin ödemesi gereken KDV tutarı 885 TL [(50.000 + 9.000) x %1,5] olacaktır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi nedeniyle mükellefin bu dönem için kazancının tespitinde 10.000 TL (50.000 - 40.000) yerine, 12.115 TL [(50.000 + 9.000) – (40.000 + 6.000 + 885)] dikkate alınacaktır.

Gerçek usulden hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, hasılat esasına geçtikleri vergilendirme dönemi beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarını indirim konusu yapma imkânını kaybedeceklerinden, bu tutarları gelir/kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilirler.

Bu kapsamda vergilendirilen mükellefler yapmış oldukları indirimli orana tabi işlemler ile istisnaya tabi işlemlerini hasılatlarına dahil ederler. Ayrıca bu mükelleflerin indirim hakkı bulunmadığından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talebinde bulunulması da söz konusu değildir.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak bu mükelleflerin tam ve kısmi tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulayacakları tabiidir.

Bu mükellefler, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek, bu defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklamak ve gerektiğinde yetkililere ibraz etmek zorundadırlar.

Öte yandan, hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, KDV mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilir.

2.4. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME USULÜNDEN VAZGEÇİLMESİ:

3065 sayılı Kanunun 38. maddesinin üçüncü fıkrasında, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükelleflerin, bu usule geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, bu usule geçtikten sonra en az 24 ay süreyle bu usulü uygulamak zorundadırlar. Bu süre geçtikten sonra gerçek usulde vergilendirmeyi isteyen mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine başvurur ve başvuru üzerine vergi dairesi tarafından başvuru tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren gerçek usulde KDV mükellefiyeti tesis edilir.

Bu mükelleflerin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçtikleri tarihte KDV beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarları ile hasılat esasına göre vergilendirildikleri dönemlere ilişkin yüklenilen KDV tutarlarının gelir/kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden bu tutarların gerçek usule geçişte indirilecek KDV olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.5. UYGULAMA KAPSAMINA ALINANLAR:

06/02/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında, 10/07/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 03/07/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38. maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 27/01/2023 tarihli ve 6775 Cumhurbaşkanı Kararı ile 06/02/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında yapılan değişiklik ile şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden dolmuş işletmelerinin (belediyeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç), münhasıran il sınırları içinde yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38. maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiş olup bu düzenleme 01/02/2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünden sadece 5216 sayılı Kanun ile 5393 sayılı Kanun kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmeleri ile şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden dolmuş işletmeleri (minibüs, midibüs vb. taşıtlarla belirlenmiş güzergahlarda şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler dahil) yararlanabilir. Ancak belediyeler bünyesinde kurulmuş ve otobüsle toplu taşıma faaliyeti veya dolmuşla şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile iştigal eden iktisadi işletmeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanamazlar.

Bu uygulamadan yararlanılabilmesi için toplu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla tahsil edilmesi gerekmektedir. Hizmet bedelinin (ücretinin) bir kısmının elektronik ücret toplama sistemiyle, bir kısmının nakit veya başka yöntemlerle tahsil edilmesi halinde, hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanılması mümkün değildir.

Ayrıca bu uygulamadan, yalnızca il sınırları içinde otobüs ve/veya dolmuş ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler yararlanabilir. Dolayısıyla bir il sınırları içinde başlayıp, başka bir il sınırları içinde sona eren güzergâhlarda yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran otobüsle toplu taşıma faaliyeti veya dolmuşla şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunulması gerekmektedir. Kapsama giren faaliyetlerin birlikte yapılması hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirmeye engel teşkil etmez. Bu faaliyetlerin yanında başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamazlar.

Örnek: (Z) Şehiriçi Servis ve Taşımacılık Ltd. Şti. belediyeden aldığı ruhsat kapsamında 5 otobüsle özel halk otobüsü ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunmaktadır. Bunun yanında 20 adet minibüsle de (Y) Kolejine öğrenci taşıma servis hizmeti sunmaktadır. Buna göre, (Z) firması münhasıran özel halk otobüsü işletmeciliği faaliyetinde bulunmadığından hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanması mümkün değildir.

718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında belirlenen şartları sağlayan ve işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yıllık iş hacimlerine bağlı olmaksızın bu uygulamadan faydalanabilirler.

Bu kapsamda vergilendirilmek isteyen mükellefler, bağlı oldukları vergi dairesine yapacakları başvuruda, 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında yer verilen şartlara ilişkin tevsik edici bilgi ve belgeleri ibraz ederler.

Bu kapsamda vergilendirilenler, özel halk otobüsü işletmeciliği ve/veya dolmuş işletmeciliği ile ilgili elde ettikleri diğer hasılatı da (amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satışları, reklam gelirleri vb.) hasılat esaslı vergilendirme matrahına dahil ederler.

B. VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN ESASI:

1. VERGİLENDİRME DÖNEMİ:

3065 sayılı Kanunun 39. maddesine göre, KDV'de vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak maddede Maliye Bakanlığına mükelleflerin gayri safi hasılatlarına göre üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığına verilen bu yetki çerçevesinde, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinin birer aylık vergilendirme dönemine tabi olması uygun görülmüştür.

Aylık vergilendirme döneminin taşıdığı uygulama güçlükleri göz önüne alındığında, aşağıdaki mükelleflerin vergilendirme dönemi takvim yılının üç aylık dönemleri olarak belirlenmiştir.

Üçer aylık vergilendirme dönemi kapsamına giren mükelleflerin bu durumu beyanname verme süresinden önce ilgili vergi dairelerince bildirmeleri gerekir.

a) Gerçek usulde vergilendirilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden,

- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı,

- Münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı,

- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işini birlikte,

- Münhasıran şehiriçi yük taşımacılığı,

yapan mükellefler için vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir.

Şehiriçi veya şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan mükelleflerin vergilendirme dönemi ise takvim yılının birer aylık dönemleridir.

Üçer aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerin, bu faaliyetlerinin yanı sıra bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan diğer faaliyetlerinin de bulunması halinde, bu mükelleflerin vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir.

b) Konut yapı kooperatiflerinin vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir. 3065 sayılı Kanunun 40/3. maddesi gereğince konut yapı kooperatifleri faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde de KDV beyannamesi verirler.

c) Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin işlemleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesine göre KDV'den istisnadır. Ancak, 3065 sayılı Kanunun (18/1). maddesi kapsamında istisnadan vazgeçen basit usule tabi mükelleflerin yaptığı işlemlerde KDV hesaplanması gerekir.

Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilen ve 3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesindeki istisnadan vazgeçenlerin vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir.

Vergilendirme döneminin içinde mükellefiyetin tesis ettirilmesi vergilendirme dönemini değiştirmez. Vergilendirme dönemi içinde mükellefin işi bırakması, ölümü veya memleketi terk etmesi halinde, bu olayın vuku bulduğu tarihe kadar geçen süre vergilendirme dönemidir.

Örnek: 13/01/2013 tarihinde işe başlayıp mükellefiyet tesis ettiren mükellefin vergilendirme dönemi 13 Ocak-31 Ocak arasındaki dönemdir. Bu dönem arasındaki işlemler için 24/02/2013 tarihine kadar KDV beyannamesi verilir. Mükellefin bu dönemde vergiye tabi işleminin bulunmaması beyanname vermesini etkilemez.

3065 sayılı Kanunun 9. maddesine göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir.

İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde vergilendirme dönemi gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır.

3065 sayılı Kanunun (39/3). maddesine göre Maliye Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

2. BEYAN ESASI:

2.1. GENEL AÇIKLAMA:

KDV, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur. Ayrıca Kanunun 9. maddesinde belirtilen hallerde beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

KDV mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan kimselerde beyanname vermek zorundadırlar. Ancak kendilerine, Kanunun 9. maddesiyle; vergi kesmek sorumluluğu yüklenen kimseler, vergiye tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde beyanname vermezler.

İthalatta alınan KDV gümrük beyannamesindeki beyan üzerine tarholunur. Gümrük beyannamesinde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranı açıkça gösterilir.

Gümrük beyannamesi verilmeyen haller ve ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımalarıyla transit taşımalarda KDV, bu işleri yapan mükelleflerin verecekleri özel beyan üzerine tarholunur.

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımalarıyla transit taşımaların tam mükellefler tarafından yapılması halinde KDV genel esaslara göre tarholunur.

2.2. ŞAHIS ŞİRKETLERİNCE VERİLECEK BEYANNAMELER:

Adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketler KDV yönünden işletme bazında değerlendirilir. Buna göre, adi ortaklık ve sözü edilen şirketler işyerlerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine KDV mükellefiyetlerini tesis ettirir. Bunlara ait beyannameler ortaklık veya şirket adına düzenlenir ve adi ortaklıklarda ortaklardan biri, diğer şirketlerde ise şirket yetkilileri tarafından imzalanarak verilir.

Adi ortaklığın işyerinin bulunmaması halinde, KDV mükellefiyeti ortaklardan herhangi birinin bağlı bulunduğu vergi dairesine tesis ettirilir.

2.3. SİGORTA ARACILARI TARAFINDAN VERİLECEK BEYANNAMELER:

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesine göre sigorta aracılarının (sigorta acentesi ve brokerler) sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır.

Faaliyetleri tamamen bu istisna kapsamındaki işlemlerden oluşan, hiçbir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan sigorta aracıları bu istisna kapsamındaki işlemleri nedeniyle KDV beyannamesi vermez.

Öte yandan, sigorta aracıları tarafından işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV'ye tabidir. Bu nedenle, sözü edilen sigorta aracılarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arızi işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

3. BEYANNAME VERME ZAMANI:

KDV mükellefleri, KDV beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar vermekle yükümlüdür. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar ise 2 No.lu KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini izleyen ayın 21. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdür.

Örnek 1: Mart 2013 döneminde KDV'ye tabi mal alım satımı yapan mükellef, işlemlerini 24 Nisan 2013 akşamına kadar vereceği 1 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan eder.

Örnek 2: Maliye Bakanlığınca, Kanunun 9. maddesine göre verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulan kimse 15 Şubat 2024 tarihinde tevkif ettiği KDV tutarını 21 Mart 2024 akşamına kadar beyan eder.

Beyanname verme zamanına ilişkin özellik arz eden durumlar;

a) İşi bırakan mükellefler KDV beyannamesini işi bıraktıkları tarihi izleyen ayın 24. günü akşamına kadar verirler.

Örnek: 10 Temmuz 2013 tarihinde işi bırakan gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefi, KDV beyannamesini en geç 24 Ağustos 2013 tarihine kadar verir.

b) KDV beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda yani gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

c) Mükellefin ölümü halinde, KDV beyannamesinin verilme süresine üç ay eklenir.

Örnek: Üç aylık vergilendirme dönemine tabi gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefi 15 Haziran 2013 tarihinde öldüğünde, ölüm tarihine kadar olan döneme ait yani 1 Nisan–15 Haziran 2013 dönemine ait KDV beyannamesi, 1 Temmuz ile 24 Ekim 2013 tarihleri arasında verilir. Beyanname verme süresinin son günü 24 Ekim 2013 tarihidir.

ç) Memleketi terk halinde, KDV beyannamesi, memleketi terke takaddüm eden 15 gün içinde verilir.

Örnek: 18 Haziran 2012 günü memleketi terk etmeye karar veren KDV mükellefi, Haziran 2012 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesini memleketi terke takaddüm eden 15 gün olan 3 Haziran ile 18 Haziran 2012 tarihleri arasında verir.

4. BEYANNAME ÇEŞİTLERİ:

3065 sayılı Kanunun 42. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak,

- Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerce verilmek üzere	1 no.lu
- Vergi sorumluları tarafından verilmek üzere	2 no.lu
- Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükelleflerince verilmek üzere	3 no.lu
-Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne Tabi Mükelleflerce verilmek üzere,	4 no.lu
- İcra daireleri, mahkeme satış memurlukları ve gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından müzayede mahallinde yapılan satışlarda verilmek üzere	5 no.lu

KDV beyannameleri düzenlenmiştir.

C. TARH İŞLEMLERİ:

1. TARH YERİ:

KDV, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, KDV, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarholunur.

Örnek 1: Bir Anonim Şirketin merkezi İstanbul Beyoğlu Vergi Dairesinin faaliyet bölgesindedir. Şirketin fabrikası Yalova'dadır. KDV mükellefiyetini doğuran işlemler Yalova’daki fabrikada yapılmaktadır. Bu durumda da şirketin KDV’si Beyoğlu Vergi Dairesince tarholunur.

Örnek 2: Bir Anonim Şirketin merkezi İstanbul'dadır. Şirketin Tekirdağ ve Adapazarı'nda fabrikaları vardır. Şirketin KDV mükellefiyetini doğuran işlemler her iki fabrikada da yapılmaktadır.

Bu durumda Anonim Şirket KDV beyannamesini İstanbul'da kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine verir ve bu vergi dairesi tarafından KDV tarholunur.

İthalde alınan KDV, ithal edilen malın yurda girdiği yer gümrük idaresince tarholunur.

İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ve yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV, taşıtların Türkiye'ye girdikleri yer; taşımacılık Türkiye'den başka bir ülkeye yapılıyorsa, taşıtların Türkiye'den çıktıkları yer gümrük idaresince tarholunur.

2. TARHİYATIN MUHATABI:

KDV, verginin mükellefi gerçek kişi ise gerçek kişi adına; verginin mükellefi tüzel kişi ise tüzel kişi adına tarholunur.

Şu kadar ki;

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri;

b) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez ile iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi;

- Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi;

- Türkiye'de birden fazla daimi temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci;

- Tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi;

- Daimi temsilci mevcut değilse, işlemleri mükellef adına yapanlar;

tarhiyata muhatap tutulur.

3. TARH ZAMANI:

KDV, beyannamenin verildiği günde tarholunur. Beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği günden itibaren yedi gün içinde tarholunur.

D. VERGİNİN ÖDENMESİ:

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler KDV'yi, beyanname verdikleri ayın 26. günü akşamına kadar öder.

Örnek: Gerçek usulde KDV mükellefi Mart 2013 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesini 2013 Nisan ayının 1'inden 24'ü akşamına kadar verir ve 26. günü akşamına kadar öder.

Vergi kesmekle sorumlu tutulanların KDV vergilendirme dönemi bir aydır. Bu kimseler bir ay içinde kestikleri vergiyi bu ayı takip eden ayın 21. günü akşamına kadar beyan etmek ve 23. günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

Gümrük vergisine tabi olmayan ithalatta ve ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

Bu durumda özel beyanname verilme süresi gümrük hattından geçiş anıdır. Bu nedenle KDV gümrük hattından geçiş anında beyanname verilmesi sırasında ödenir.

VI. USUL HÜKÜMLERİ VE ÇEŞİTLİ HUSUSLAR:

A.USUL HÜKÜMLERİ:

1. KAYIT DÜZENİ:

3065 sayılı Kanunun 54. maddesi hükmüne göre, KDV mükellefleri, tutmak zorunda oldukları defter kayıtlarını KDV'nin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenler.

Bu maksatla tutulacak defter kayıtlarında vergiye tabi işlemler, vergisiz tutarları ile gösterilir. Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergi ve girdileri üzerindeki indirilebilir vergi miktarı ayrı hesaplarda izlenir.

Vergiden istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenir ve indirilebilir vergi miktarı kayıtlarda gösterilir.

İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlere ilişkin indirilemeyecek KDV'nin defter kayıtlarında gösterilmesi şarttır.

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi veya sair sebeplerle matrah ve indirim miktarlarında vuku bulan değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen KDV kayıtlarda açıkça gösterilir.

Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde ve envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı, KDV'ye tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayrı ayrı gösterir.

B. ÇEŞİTLİ HUSUSLAR:

1. VERGİNİN GİDER KAYDEDİLEMEYECEĞİ:

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez. Mükellefin mal ve hizmet alımları nedeniyle hesaplanan bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek KDV durumunda bulunan KDV de gider olarak kabul edilmez.

Diğer yandan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

2. MÜTESELSİL SORUMLULUK:

2.1. KAPSAM:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar hükmü yer almaktadır.

Buna göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV'den aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumludur.

2.1.1. İŞLEME DOĞRUDAN TARAF OLANLAR:

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergide Tebliğin (IV/A2-3.2.) bölümünde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Ancak alıcılar, KDV dahil toplam işlem bedelini;

- 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,
- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785. maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,
- Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,
- Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla)

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

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

Öte yandan 3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaz. Buna göre;

- Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,
- Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,

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

2.1.2. İŞLEME DOĞRUDAN TARAF OLMAYANLAR:

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

2.2. UYGULAMA:

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.

b) Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

c) Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanır.

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

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

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

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

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

C. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN TEBLİĞLER:

1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri, bu Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan Tebliğlere yapılan atıflar, bu Tebliğin ilgili bölümlerine yapılmış sayılır.

Ç. GEÇİCİ HÜKÜMLER:

1. KDV İADE ALACAĞININ 4760 SAYILI ÖTV KANUNUNDAN DOĞAN BORÇLARA MAHSUBEN İADESİ:

KDV iade alacağının 4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlara mahsuben iadesine ilişkin bu paragrafın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Mahsup işlemi, vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih itibariyle yerine getirilir. Talep edilen iade miktarının tamamı için (İTUS sertifikası sahibi mükellefler de dahil) teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

2. 518 SIRA NO.LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ İLE İLAN EDİLEN MÜCBİR SEBEP DÖNEMİNDE KDV İADE UYGULAMASI:

Bilindiği üzere, 24/03/2020 tarihli ve 31078 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Çin Halk Cumhuriyetinin Vuhan kentinde ortaya çıkan ve birçok ülkeye yayılan Koronavirüs (COVID-19) salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen ve mezkur Tebliğ ile belirlenen mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesi uygun bulunmuş ve mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönemlere ilişkin KDV beyannamelerinin verilme süresi ileri tarihe uzatılmıştır.

Diğer taraftan, mücbir sebep kapsamında olsun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir.

Bu bakımdan, mücbir sebep döneminde de mükellefler ancak KDV beyannamesi vermek ve gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz etmek suretiyle KDV iade talebinde bulunabilir.

Öte yandan, mücbir sebep döneminde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, bu Tebliğin muhtelif bölümlerinde iade türleri itibarıyla belirlenen usul ve esaslar korunmakla birlikte, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4. maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı iadeler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilecek "KDV İadesi Kontrol Raporu"nda yer alan sonuçlar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda işlem tesis edilmesi uygun görülmüştür.

a) Mahsuben iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından mahsuben iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın mahsuben iadesi;

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %12,5'i oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %25'i oranında,

- HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranmayan iade taleplerinde % 50'si oranında, YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranan iade taleplerinde ise bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, yukarıda belirtilen sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden mahsup talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (A) Ltd. Şti., Nisan/2020 dönemindeki ihracat teslimleri nedeniyle 26/05/2020 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 250.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (A) Ltd. Şti., standart iade talep dilekçesi ile 250.000 TL iade tutarının vergi borçlarına mahsubunu talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 120.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 130.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 130.000 TL'nin 100.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 30.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (A) Ltd. Şti.'nin Nisan/2020 dönemindeki ihracat teslimlerine ilişkin mahsuben iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 120.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 50.000 TL teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 30.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 25.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 12.500 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

b) Nakden iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından nakden iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın nakden iadesi;

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %30'u oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %60'ı oranında,

- HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, yukarıda belirtilen sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden nakden iade talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (B) A.Ş., Mayıs/2020 dönemindeki indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle 26/06/2020 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 500.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (B) A.Ş., standart iade talep dilekçesi ile bu tutarın nakden iadesini talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 350.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 150.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 150.000 TL'nin 100.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 50.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (B) A.Ş.'nin Mayıs/2020 dönemindeki indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle nakden iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 350.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 120.000 TL tutarında teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 50.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(B) A.Ş.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 60.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki nakden iade talebi yerine getirilir.

(B) A.Ş.'nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 30.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarında nakden iade talebi yerine getirilir.

Diğer taraftan, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4. maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihinin dolmasını müteakip bu bölümde yer alan düzenlemelerden yararlanılan iade taleplerine ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yeniden sorgulama yapılarak rapor üretilir ve mükelleflerin mücbir sebep kapsamındaki dönemlere ilişkin nakden ve mahsuben iade talepleri bu raporlar dikkate alınarak vergi dairelerince genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırılır.

3. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN KAHRAMANMARAŞ'TA MEYDANA GELEN DEPREMDEN ETKİLENEN İLLER İÇİN İLAN EDİLEN MÜCBİR SEBEP DÖNEMİNDE KDV İADE UYGULAMASI:

06/02/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ illeri ile Sivas ili Gürün ilçesinde Bakanlığımız tarafından mücbir sebep hali ilan edilmesi uygun bulunmuştur.

Bu kapsamda, söz konusu yerlerde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından 06/02/2023 ila 31/07/2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

Mücbir sebep hali süresince verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerin verilme süreleri uzatılmıştır.

Diğer taraftan, mücbir sebep kapsamında olsun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir.

Bu bakımdan, mücbir sebep kapsamında bulunan mükellefler KDV beyannamesi vermek ve gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz etmek suretiyle mücbir sebep döneminde de KDV iade talebinde bulunabilir.

Öte yandan, mücbir sebep döneminde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, bu Tebliğin muhtelif bölümlerinde iade türleri itibarıyla belirlenen usul ve esaslar korunmakla birlikte, mücbir sebep ilan edilen dönemde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı iadeler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilecek "KDV İadesi Kontrol Raporu"nda yer alan sonuçlar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda işlem tesis edilmesi uygun görülmüştür.

a) Mahsuben iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından mahsuben iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın mahsuben iadesi;

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %12,5'i oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %25'i oranında,

- HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranmayan iade taleplerinde % 50'si oranında, YMM raporu, vergi inceleme raporu veya teminat aranan iade taleplerinde ise bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden mahsup talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (A) Ltd. Şti., Şubat/2023 dönemindeki ihracat teslimleri nedeniyle 28/03/2023 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 500.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (A) Ltd. Şti., standart iade talep dilekçesi ile 500.000 TL iade tutarının vergi borçlarına mahsubunu talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 300.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 200.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 200.000 TL'nin 150.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 50.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (A) Ltd. Şti.'nin Şubat/2023 dönemindeki ihracat teslimlerine ilişkin mahsuben iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 300.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 150.000 TL'lik kısmının ise 75.000 TL teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 50.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 150.000 TL'lik kısmı için 37.500 TL teminat verilmesi halinde, 150.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 150.000 TL'lik kısmı için 18.750 TL teminat verilmesi halinde, 150.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

b) Nakden iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından nakden iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın nakden iadesi;

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %30'u oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %60'ı oranında,

- HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %120'si oranında

teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden nakden iade talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Örneğin; HİS ve İTUS sertifikası bulunmayan (B) A.Ş., Mart/2023 dönemindeki yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere yaptığı makine teslimleri nedeniyle 28/04/2023 tarihinde verdiği KDV beyannamesinde 800.000 TL tutarında iade beyan etmiştir. (B) A.Ş., standart iade talep dilekçesi ile bu tutarın nakden iadesini talep etmiş ve iade taleplerinde aranan belgeleri elektronik ortamda göndermiştir. KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda iadesi talep edilen tutarın 500.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmemiş, 300.000 TL'lik kısmı için olumsuzluk tespit edilmiştir. Bu 300.000 TL'nin 100.000 TL'lik kısmı mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönem KDV beyannamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 200.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (B) A.Ş.nin Mart/2023 dönemindeki bu teslimleri nedeniyle nakden iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 500.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 120.000 TL tutarında teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 200.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(B) A.Ş.nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 60.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki nakden iade talebi yerine getirilir.

(B) A.Ş.nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 30.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarında nakden iade talebi yerine getirilir.

Diğer taraftan, mücbir sebep halinin sona ermesini müteakip bu bölümde yer alan düzenlemelerden yararlanılan iade taleplerine ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yeniden sorgulama yapılarak rapor üretilir ve mükelleflerin mücbir sebep kapsamındaki dönemlere ilişkin nakden ve mahsuben iade talepleri bu raporlar dikkate alınarak vergi dairelerince genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırılır.

c) YMM raporlarının ibraz süresi ile eksiklik yazılarına cevap süresi;

06/02/2023 ila 31/07/2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerin KDV iade taleplerine ilişkin olarak (ATU kapsamındaki iadeler dahil) bu Tebliğde YMM raporlarının ibrazı için belirlenen sürenin mücbir sebep hali ilan edilen döneme isabet eden kısmı için bu süreler işlemez. Mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren kalan süreler işlemeye devam eder.

Örneğin; Gökalp Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi (C) Ltd. Şti.ne ihracat teslimlerine ilişkin ATU kapsamında 12/01/2023 tarihinde KDV iadesi yapılmıştır. Bu iade nedeniyle 12/07/2023 tarihine kadar YMM raporu ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak, 06/02/2023 ila 31/07/2023 tarihleri arasında mükellef mücbir sebep kapsamında olduğundan ve YMM raporu ibraz süresi mücbir sebep dönemine isabet ettiğinden mükellefin YMM raporu ibraz süresi, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren mücbir sebep dönemine isabet eden süre kadar uzayacaktır. Yani mükellef bu iadeye ilişkin YMM raporunu 04/01/2024 tarihine kadar (bu tarih dahil) ibraz edebilecektir.

Mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin KDV iade taleplerine ilişkin olarak vergi dairelerince eksikliklerin tamamlanması için gönderilen yazılarda verilen sürenin mücbir sebep hali ilan edilen döneme isabet eden kısmı için bu süreler işlemez. Mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren kalan süreler işlemeye devam eder.

Örneğin; Aksu Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi (D) A.Ş.nin indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talebine ilişkin tespit edilen eksiklikler nedeniyle vergi dairesince gönderilen yazıda 30 gün süre verilmiş ve yazı mükellefe 31/01/2023 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef 06/02/2023 ila 31/07/2023 tarihleri arasında mücbir sebep kapsamında olduğundan ve eksikliklerin tamamlanmasına ilişkin cevap süresi mücbir sebep dönemine isabet ettiğinden bu süre 25/08/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzayacaktır.

4. PROJE UYGULAMASI GETİRİLEN İSTİSNALARA İLİŞKİN KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNİN YÜRÜRLÜĞÜNDEN ÖNCE BAŞLANILMIŞ VE HALEN DEVAM EDEN İŞLER:

Proje uygulaması getirilen işlem türlerine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden önce istisna belgesi alınmış olması halinde proje uygulaması zorunluluğu olmaksızın işlem tesisine imkan tanınmak suretiyle uygulamaya yön verilmiştir.

Yapılan değerlendirme neticesinde;

- Sistemsel altyapının tamamlanması,

- Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi almak suretiyle proje uygulaması dışında işlem yapan mükellef sayısının fazla olmaması,

- Proje uygulaması kapsamında KDV'den istisnalı olarak işlem yapan mükellefler ile Tebliğin yürürlük tarihinden önce istisnanın verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen işlem türlerine ilişkin olarak KDV ödemek suretiyle faaliyette bulunan mükellefler aleyhine eşitsizlik ve finansman yükü oluşması,

-Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren proje uygulamasına geçiş için yeterli zaman geçmesi,

hususları dikkate alındığında, uygulama birliğinin sağlanabilmesini teminen KDV Genel Uygulama Tebliği ile proje uygulaması getirilen ancak, Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi almak suretiyle veya verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen proje uygulaması dışında işlem yapanların da 01/01/2024 tarihinden itibaren proje uygulaması kapsamında bu Tebliğe göre istisna belgesi almaları uygun görülmüştür.

D. YÜRÜRLÜK:

Bu Tebliğ, yayım tarihini izleyen aybaşından itibaren yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.

EKLER DİZİNİ

EK 1: İCRA DAİRELERİNCEYAPILAN SATIŞLARA AİT KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

EK 2: İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT BİLDİRİM

EK 3: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 4: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT ÖZEL FATURA

EK 5: YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İLE TAŞIMACILARIN İADE TALEP FORMU

EK 6: 3065 SAYILI KANUNUN (13/a) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 6A: ARAÇLARIN TESLİMİNE VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 6B: ARAÇLARIN TADİL, ONARIM VE BAKIMINA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 6C: ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN İMAL/İNŞA EDENE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (Bizzat İmal ve İnşa Edenler ile Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler)

EK 6D: ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN İMAL/İNŞA ETTİREN FİRMAYA VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 6E: FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olanlar İçin)

EK 6F: FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar İçin)

EK 7: 3065 SAYILI KANUNUN (13/c) BENDİNDE DÜZENLENEN PETROL ARAMA FAALİYETLERİ İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 7A: PETROL ARAMA ŞİRKETİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 7B: PETROL ŞİRKETİ MÜTEAHHİTLERİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 7C: İTHALAT İSTİSNASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ

EK 7D: BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 7E: BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar İçin)

EK 8: ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNDE İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 8A: ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞINCA VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ

EK 8B: ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 9: 3065 SAYILI KANUNUN (13/d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 9A: YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 9B: YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ MAKİNA TEÇHİZAT İSTİSNASI BİLDİRİM FORMU

EK 10: 3065 SAYILI KANUNUN (13/e) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 11: 3065 SAYILI KANUNUN (13/f) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 11A: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ASIL YÜKLENİCİYE VERİLEN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 11B: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞLARINA KDV KANUNUNUN (13/f) MADDESİ KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLERE AİT LİSTE ÖRNEĞİ

EK 11C: YÜKLENİCİLERİN TESLİM VE İFALARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 11D: YÜKLENİCİ FİRMALARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE AİT LİSTE

EK 12: AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNE VEYA ONUN NAMINA ORTAK SAVUNMA AMACIYLA YAPILACAK MAL VE HİZMET ALIMLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANMASI İÇİN TALEP BELGESİ

EK 13: 3996 SAYILI KANUNA GÖRE YAP-İŞLET-DEVRET VEYA 3359 SAYILI KANUN İLE 652 SAYILI KARARNAMEYE GÖRE KİRALAMA KARŞILIĞI YAPTIRILAN PROJELERDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ

EK 14: 6111 SAYILI KANUNUN GEÇİÇİ 16 NCI MADDE UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 15: 3065 SAYILI KANUNUN (17/2-d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 16: LİSANSLI DEPO İŞLETİCİLERİ İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLÂT BELGESİ

EK 17: 3065 SAYILI KANUNUN (13/h) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 18: KESİN VE SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

EK 19: İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU

EK 20: İTUS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

EK 21: HİS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

EK 22: 3065 SAYILI KANUNUN (13/h) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 23/A: GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRELERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK HAMMADDE LİSTESİ ÖRNEĞİ

EK 23/B: GÜBRE ÜRETİCİLERİNİN GÜBRE İÇERİĞİNDE BULUNAN HAMMADDELERİ ALIMINDA KULLANILACAK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 24: 3065 SAYILI KANUNUN (13/i) MADDESİNDEKİ İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILAN TESLİMLERE İLİŞKİN BİLDİRİM FORMU

EK 25: FATİH PROJESİ KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMET ALIMLARINA İLİŞKİN MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI TARAFINDAN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 26: 3065 SAYILI KANUNUN (13/j) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 27: AR-GE, YENİLİK VE TASARIM FAALİYETLERİNDE KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN YENİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 28: İMALAT SANAYİİNE YÖNELİK YENİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 29: 3065 SAYILI KANUNUN (13/k) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 30: İMALAT SANAYİİ İLE TURİZME YÖNELİK YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 31: ELEKTRİK MOTORLU TAŞIT ARAÇLARININ GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK VERİLEN MÜHENDİSLİK HİZMETLERİNE İLİŞKİN MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 32: AFETZEDELERE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN İNŞASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 33: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER İLE GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİMİNE İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 33A: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN PROJE KAPSAMINDA YAPILACAK MAL TESLİMLERİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

EK 33B: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİM EDİLEN KONUTLARIN BİLGİSİNİ İÇEREN LİSTE

EKLER

EK1: İCRA DAİRELERİNCEYAPILAN SATIŞLARA AİT KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Vergi Türü Kodu	M K	Kabul Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Düzenlenme Tarihi	Vadesi
		/ /	/ - /	/ /	/ /

Bu Bölüm Vergi Dairelerince Doldurulacaktır.

İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ
(Bu beyanname her bir satış işlemi için düzenlenecektir.)

5

MÜKELLEFİN		1	Unvanı	
		2	Vergi Dairesi	
		3	Vergi Numarası	
ALICININ		4	Adı, Soyadı, (Unvanı)	
		5	Adresi	
SATILAN MALIN		6	Cinsi	
		7	Bedeli	
		8	KDV Oranı (%....)	
		9	Hesaplanan KDV (7 x 8)	
		10	İhale Tutanağının Tarih ve Sayısı	
		11	Bedelin Tahsil Edildiği Tarih	
12			ÖDENMESİ GEREKEN KATMA DEĞER VERGİSİ (9. Satırdaki tutar yazılacaktır.)	
13			DAMGA VERGİSİ	

...../.../ 20

EK 2:İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT BİLDİRİM

İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT VERİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMELERİNE İLİŞKİN BİLDİRİM

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İcra Dairesi	
Vergi Kimlik Numarası	
Dönemi (Aylık)	

Sıra No	ALICININ			SATILAN MALIN		Satış İşlemine İlişkin			
	Adı Soyadı/ Unvanı	Adresi	Varsa VKN'si	Cinsi	Bedeli	Ödenen KDV	Beyanname Tarihi	Vergi Dairesi Alındısının Tarihi	Vergi Dairesi Alındısının Sayısı

EK3: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ ÖRNEĞİ

TÜRKİYEDE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI
KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT
İZİN BELGESİ

Tarih :
Sıra No :

İSTİSNA İZİN BELGESİ VERİLEN SATICININ

ADI SOYADI (UNVANI) :
ADRESİ :
VERGİ DAİRESİ :
VERGİ KİMLİK NUMARASI :
FAALİYET KONUSU :

Yukarıda kimlik bilgileri yer alan satıcının, …….. tarihli başvurusu üzerine yapılan inceleme sonucu, 3065 Sayılı Kanunun uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve …….. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğindeki şartları haiz olduğu belirlenmiş ve Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile KDV ihracat istisnası kapsamında satış yapmak üzere bu istisna izin belgesi verilmiştir.

……Vergi Dairesi Müdürü
Adı Soyadı
Mühür
İmza

NOT: (Yukarıdaki belge 17,5 x 25 cm ebadında düzenlenecektir)

EK 4: TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT ÖZEL FATURA

EK

TÜRKİYEDE İKAMET ETMEYENLERE İHRACAT İSTİSNASI
KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT
ÖZEL FATURA

T.C. MALİYE BAKANLIĞI

Tarih :
Seri No :
Sıra No :

SATICININ		ALICININ	
Adı Soyadı	:.....	Adı Soyadı	:.....
Unvanı	:.....	Uyruğu	:.....
Adresi	:.....	Pasaport Nev'i	:.....
	.....	Pasaport No	:.....
Vergi Dairesi	:.....	İkamet Belgesinin (*)	
Hesap No	:.....	Tarihi :.....	No :.....

Malın Cinsi	G.T.İ.P.	Ölçü Birimi (**)	Miktar	Ağırlık (Kg)***	Fiyatı	Tutarı
					TOPLAM	

Yalnız :..... .....TL dir. İmza Kaşe

İMALATÇIYA AİT BİLGİLER			
İMALATÇININ ADI SOYADI (UNVANI)	FATURANIN		
	TARİHİ	SIRA VE SERİ NO	TUTARI

ÇIKIŞ GÜMRÜĞÜ BEYANI

Beyanda Bulunanın:
Adı Soyadı :.....
Eşyanın Gideceği Ülke :.....
Eşyanın Kıymeti (ABD $) :.....

Tarih :..... İmza.....

Tescil Tarihi :.....
Tescil No :.....
Tasdik Edenin :
Adı, Soyadı :.....
Unvanı :.....

Beyanda bulunulan eşyanın ...../...../..... tarihinde
..... Gümrük Kapısından yurt dışı edildiğini tasdik ederim.

Tarih: İmza ve Mühür:

Not:Faturada yer alan satırların gerekli olması halinde artırılabileceği tabiidir.

EK 5: YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İLE TAŞIMACILARIN İADE TALEP FORMU

	Talep Sahibinin Soyadı Adı veya Firma Adı/Unvanı :		
	Adresi :		
	Posta Kodu : **Kenti :** **Ülkesi :**		
	Mesleği veya Uğraş Alanı :		
	Vergi Dairesi ve : **Vergi Hesap Numarası :**		
	Vergi İadesinin Ait Olduğu Dönem :		
	İade Edilecek KDV Miktarı (TL) :		
	Ödeme Şekli :		
	A – Nakden :		
	B – Banka Hesabına :	**Banka Kodu:** **Hesap No:** **Banka/Finans Kurumu Adı ve Yeri:**	

EK 6A: ARAÇLARIN TESLİMİNE VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNABELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

……
……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracı ithal etmek/ …… adresinde bulunan mükellef ……..……..……..'den satın almak istediğiniz belirtilerek, gümrük idaresine/bu aracı satan firmaya ibraz edilmek üzere, söz konusu aracın ithalinin/tesliminin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız ……..……..……. işinden dolayı Dairemizin ……....……vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracının firmanızca ithali, mükellef ……tarafından firmanıza teslimi 3065 sayılı KDV Kanunun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge bir takvim yılı için geçerli olmak kaydıyla firmanızca ilgili gümrük idaresine/taşıma aracını satan firmaya (01/01/……) - (31/12/…….) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

T.C.

…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

……

……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, firmanızca kiralanan/ve/veya işletilen …….. (isimli/plakalı/kayıtlı) deniz/hava/ demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımının …… adresinde bulunan mükellef ……'e yaptırılacağı belirtilerek, bu hizmeti verecek firmaya ibraz edilmek üzere, söz konusu tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız ……..……. işinden dolayı Dairemizin …… vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Firmanız tarafından kiralanan/ve/veya işletilen deniz/hava/demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımı 3065 sayılı KDV Kanunun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Ancak, gerek firmanızın gerekse tadil, bakım ve onarımı yapan firmaların bu işlemde kullanılacak yedek parça ve malzemeleri iç piyasadan satın almaları veya ithal etmeleri, genel hükümlere göre KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen tadil, onarım ve bakım projesi kapsamındaki hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımını yapacak firmaya(…/…/……) - (…/…/…….) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih İmza

Araçların Onaylanmış Tadil, Onarım ve Bakım Projesi Kapsamında Yapılacak Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :

%10'i :

Sıra No											
	Malın/Hizmetin			**Satıcı Firma**						**İmza/Kaşe-Onay**	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	**Fatura**				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 6C: ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN İMAL/İNŞA EDENE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (BİZZAT İMAL VE İNŞA EDENLER İLE SİPARİŞ ÜZERİNE FİİLEN İMAL VE İNŞA EDENLER)

T.C
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

……
……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/işletmek/sipariş üzerine fiilen deniz/hava/demiryolu taşıma aracı imal ettiğiniz belirtilerek, satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu aracın imal/inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız ……..…… işinden dolayı Dairemizin ……....…vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/işletmek/sipariş üzerine deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imali/inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanıza teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDVKanunun(13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen imal/inşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/inşasında kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (…/.../……) - (…/…/…….) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :
İşin Niteliği :
Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :
Mükellefin Adı /Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyetin Niteliği :
Toplam Proje Maliyeti :
Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :
%10'i :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 6D: ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN İMAL/İNŞA ETTİREN FİRMAYA VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

……
……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracını imal/inşa ettirdiğiniz belirtilerek, imal/inşa eden firmaya ibraz edilmek üzere bu aracın imal/inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız ……..…… işinden dolayı Dairemizin ……..…. vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/işletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracını imal/inşasını yapan firma tarafından firmanıza yapılan hizmetler 3065 sayılı KDV Kanunun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen imal/inşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/inşasında kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (…/.../……) - (…/…/…….) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :

%10'i :

Sıra No											
	Malın/Hizmetin			**Satıcı Firma**						**İmza/Kaşe-Onay**	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	**Fatura**				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 6E:FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV MÜKELLEFİ OLANLAR İÇİN)

T.C.
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

……

……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, faaliyetinizin deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olduğu belirtilerek deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası işinden dolayı Dairemizin ……vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanıza teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanunun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Ancak firmanızın bu araçların tadil, bakım ve onarımı ile ilgili mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen imal/inşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olmak kaydıyla firmanızca deniz taşıma araçları/yüzer tesis ve araçların imal/inşa projesinde yer alan mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (…/.../……) - (…/…/…….) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :
İşin Niteliği :
Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :
Mükellefin Adı /Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyetin Niteliği :
Toplam Proje Maliyeti :
Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :
%10'i :

Sıra No											
	Malın/Hizmetin			**Satıcı Firma**						**İmza/Kaşe-Onay**	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	**Fatura**				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 6F:FAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALANMAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV MÜKELLEFİ OLMAYANLAR İÇİN)

T.C.

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

.....

.....

İLGİ: ...../...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, faaliyetinizin deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olduğu belirtilerek deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası işi ile ilgili olarak faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanıza teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanunun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Ancak firmanızın bu araçların tadil, bakım ve onarımı ile ilgili mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen imal/inşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olmak kaydıyla firmanızca deniz taşıma araçları/yüzer tesis ve araçların imal/inşa projesinde yer alan mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.../.../.....) - (.../.../.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

Tarih İmza

EK: ARAÇLARIN ONAYLANMIŞ İMAL VEYA İNŞA PROJESİ KAPSAMINDA YAPILACAK MAL TESLİMLERİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :

%10'i :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

Tarih İmza

EK 7: 3065 SAYILI KANUNUN (13/C) BENDİNDE DÜZENLENEN PETROL ARAMA FAALİYETLERİ İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 7A: PETROL ARAMA ŞİRKETİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI

Petrol İşleri Genel Müdürlüğü

Bu belge 3065 sayılı KDV Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan KDV Genel Tebliği esaslarına göre ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının olurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. : **Belge Tarihi:**.. / .. / 20..

İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:

Unvanı :

Vergi Kimlik No.su :

Adresi :

İştigal Ettiği İş Konusu:

Yukarıda bilgileri belirtilmiş olan kuruluşun, yalnızca ve münhasıran Petrol Arama Faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet alımlarında, 3065 sayılı KDV Kanununun (13/c) maddesi kapsamında KDV istisnasından yararlanması uygun görülmüştür.

Bu belge .. / .. / 20.. tarihine kadar ve her kullanılışında bir fatura için geçerlidir.

Petrol İşleri Genel Müdürü

EK 7B: PETROL ŞİRKETİ MÜTEAHHİTLERİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI

Petrol İşleri Genel Müdürlüğü

Bu belge 3065 sayılı KDV Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan KDV Genel Tebliği esaslarına göre ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının olurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. : **Belge Tarihi:**.. / .. / 20..

İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:

Unvanı :

Vergi Kimlik No.su :

Adresi :

İştigal Ettiği İş Konusu:

Yukarıda bilgileri belirtilmiş olan kuruluş, ... şirketinin petrol arama faaliyetlerinin bir bölümü olan ..... aramalarını yürütmekte olup, yalnızca ve münhasıran Petrol Arama Faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet alımlarında, 3065 sayılı KDV Kanununun (13/c) maddesi kapsamında KDV istisnasından yararlanması uygun görülmüştür.

Bu belge .. / .. /20.. tarihine kadar ve her kullanılışında bir fatura için geçerli olup, ... şirketinin onayı ile kullanılır.

Petrol İşleri Genel Müdürü

T.C.

ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI

Petrol İşleri Genel Müdürlüğü

Sayı :
Konu :

..... GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜNE

6326 sayılı Petrol Kanunu'na göre petrol hakkı sahibi ..... şirketi .. / .. / 20.. tarihli dilekçesinde petrol ARAMA faaliyetinde kullanılmak üzere ..... tutarında .....getirtmiş olduğunu bildirmekte ve ithalde KDV istisnasından istifade ettirilmesini talep etmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun (13/c) ve (16/1-a) maddeleri hükümlerine istinaden KDV'den müstesna olarak ithalini rica ederim.

Petrol İşleri Genel Müdürü

EK:

... Adet Fatura

EK 7D: BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

……
……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla taşımacılık yaptığınız belirtilerek bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu hatların inşa ve modernizasyonunda kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız …….…… işinden dolayı Dairemizin ……..……vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Boru hattıyla taşımacılık yapan belge sahibi firmanıza bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler ile bunların ithali 3065 sayılı KDV Kanunun 13/c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca boru hatlarının inşa ve modernizasyonuna ilişkin mal veya hizmet satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (…/../……) - (…/…/……..) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

Transit Boru Hattı Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :
İşin Niteliği :
Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :
Mükellefin Adı /Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyetin Niteliği :
Toplam Proje Maliyeti :
Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :
%10'i :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 7E: BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (KDV MÜKELLEFİ OLMAYANLAR İÇİN)

T.C.

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

.....

.....

İLGİ: ...../...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla taşımacılık yaptığınız belirtilerek bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu hatların inşa ve modernizasyonunda kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanızın boru hattıyla taşımacılık yapan belge sahibi firma olduğu tespit edilmiştir.

Boru hattıyla taşımacılık yapan belge sahibi firmanıza bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler ile bunların ithali 3065 sayılı KDV Kanunun 13/c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca boru hatlarının inşa ve modernizasyonuna ilişkin mal veya hizmet satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.../.../.....) - (.../.../.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

Transit Boru Hattı Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :
İşin Niteliği :
Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :
Mükellefin Adı /Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyetin Niteliği :
Toplam Proje Maliyeti :
Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :
%10'i :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

EK 8:ALTIN, GÜMÜŞ VE PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNDE İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 8A:ALTIN, GÜMÜŞ VE PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞINCA VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ

T.C.
ENERJİ ve TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
Maden İşleri Genel Müdürlüğü

Sayı :
Konu :

.....
.....
.....

İlgi :

..... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ..... Vergi Kimlik Numaralı mükellefi olarak ..... tarih ve ..... sayılı Maden Arama/Altın, Gümüş veya Platin İşletme/ Zenginleştirme Ruhsatı[1] ile .. / .. / 20.. tarihine kadar altın, gümüş veya platin Arama//İşletme/Zenginleştirme[2] faaliyeti/faaliyetlerinde bulunmanız uygun görülmüştür.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve …….. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bakan a.

---

1 Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın arama/işletme ruhsatının tarih ve sayısı yazılacaktır.

2 Faaliyetin arama, işletme, zenginleştirme işlemlerinden hangisi ya da hangilerinden oluştuğu belirtilecektir.

EK 8B: ALTIN, GÜMÜŞ VE PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C

…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

(…….Vergi Dairesi Müdürlüğü)

……

……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, altın/gümüş/platin ile ilgili arama/işletme/zenginleştirme/rafinaj faaliyetinde bulunduğunuz belirtilerek bu faaliyetlerinize ilişkin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu faaliyetlerinizde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız …….…… işinden dolayı Dairemizin ……..…vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Altın/gümüş/platin ile ilgili arama/ işletme/zenginleştirme/rafinaj faaliyetinde bulunan firmanıza bu faaliyetinize ilişkin yapılan teslim ve hizmetler ile bunların ithali 3065 sayılı KDV Kanunun 13/c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme rafinaj faaliyetlerine ilişkin proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca bu faaliyetinize ilişkin mal veya hizmet satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (…/../……) - (…/…/……..) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih İmza

Altın, Gümüş ve Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin Onaylanmış Proje Kapsamında Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :
İşin Niteliği :
Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :
Mükellefin Adı /Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyetin Niteliği :
Toplam Proje Maliyeti :
Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :
%10'i :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Tarih İmza

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

.....
.....

İlgi :.....tarihli dilekçeniz.

Dairemizde .....vergi kimlik numarası ile KDV mükellefiyetiniz bulunmaktadır.

.....tarih ve .....sayılı Yatırım Teşvik Belgesi eki listede KDV istisnasından faydalanılabileceği belirtilmiş bulunan makine-teçhizat, yazılım ve gayri maddi hakların KDV mevzuatına göre indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Bu makine ve teçhizatın ithalinde ve tarafınıza teslimi ile yazılım ve gayri maddi hakların alımı ve/veya kiralanmasında 3065 sayılı KDV Kanununun (13/d) maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir.

İstisnanın uygulanmasında, Genel Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ İSTİSNA BİLDİRİM FORMU

Mükellefin	**Adı Soyadı (Unvanı):**	
	Vergi Dairesi :	
	Vergi Kimlik No :	

Sıra No	**ALICININ**			**SATILAN MALIN**			**SATIŞ FATURASININ**		**YATIRIM TEŞVİK BELGESİNİN**	
	Adı Soyadı (Unvanı)	**Vergi Dairesi**	**Vergi Kimlik No**	**Cinsi**	**Miktarı**	**Tutarı (TL)**	**Tarihi**	**Sayısı**	**Tarihi**	**Sayısı**
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										

İmza ve Kaşe

EK 10: 3065 SAYILI KANUNUN (13/E) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
…..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
…….....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:
Konu:

……

……..

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

Yukarıda sicil bilgileri belirtilen mükellef .....'da bulunan liman/hava meydanı inşası/yenilenmesi/genişletilmesi işini yapmakta/yaptırmakta olup; bu işe ilişkin, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarihli ve …….. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde belirtilen ve proje kapsamında malları ve inşaat taahhüt hizmetini .....tarihine kadar 3065 sayılı KDV Kanununun (13/e) maddesi gereğince vergiden istisna olarak alabilmesi için bu belge düzenlenmiş ve verilmiştir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve inşaat taahhüt hizmetleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü

EK: LİMANLAR VE HAVA MEYDANLARINA BAĞLANTI SAĞLAYAN DEMİRYOLU HATLARI İLE LİMAN VE HAVA MEYDANLARININ İNŞASI, YENİLENMESİ VE GENİŞLETİLMESİNE İLİŞKİN PROJESİ KAPSAMINDA YAPILACAK MAL TESLİMLERİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine ilişkin Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :

%10'i :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih İmza

EK 11A: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ASIL YÜKLENİCİYE VERİLEN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :
Konu :

.....
.....
.....
.....

Şirketinizce / firmanızca / kuruluşunuzca .. / .. /20.. tarihli ve ……sayılı fatura ile Bakanlığımıza / Komutanlığımıza / Müsteşarlığımıza / Genel Müdürlüğümüze teslim edilen mallar/ifa edilen hizmetler 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (f) bendi kapsamında KDV'den müstesnadır.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarih ve ..... sayılı Resmi, Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK 11B: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞLARINA KDV KANUNUNUN (13/F) MADDESİ KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLERE AİT LİSTE ÖRNEĞİ

TARİH:	
SAYI:	

SÖZLEŞME YAPILAN ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞUNUN		**YÜKLENİCİ FİRMANIN**	
ADI / UNVANI	**VERGİ KİMLİK NUMARASI**	**ADI / UNVANI**	**VERGİ KİMLİK NO**

İŞİN ADI	**İSTİSNA BELGESİNİN**	
	TARİHİ	**SAYISI**

YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLER			
LİSTE SIRA NO	**CİNSİ**	**ÖLÇÜ BİRİMİ**	**MİKTARI**

EK 11C:YÜKLENİCİLERİN TESLİM VE İFALARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :
Konu:

.....
.....
.....
.....

İlgi :.. / .. /20.. tarihli dilekçeniz.

Bakanlığımız/Müsteşarlığımız/Komutanlığımız/Genel Müdürlüğümüz tarafından şirketinize ihale edilen ve ../../20.. tarihinde sözleşmesi imzalanan projeye ilişkin olarak şirketiniz tarafından hazırlanan ekli listede sayılan teslim ve hizmetlerin, Bakanlığımıza/Müsteşarlığımıza/ Komutanlığımıza/Genel Müdürlüğümüze teslim edilecek mallar ile ifa edilecek hizmetlerin üretimine ilişkin olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle, söz konusu listedeki mal ve hizmetlerin firmanızca temini 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (f) bendi kapsamında KDV'den müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarih ve …….. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere dayanılarak ve …/…/20.. tarihine kadar geçerli olmak üzere tanzim olunmuştur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK 11D: YÜKLENİCİ FİRMALARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE AİT LİSTE

SIRA NO		ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN VERİLEN İSTİSNA BELGESİNİN		ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ONAYLANAN LİSTENİN		ALICI FİRMANIN		MALIN / HİZMETİN				FATURA		
		TARİHİ	SAYISI	TARİHİ	SAYISI	ADI/UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI	TARİHİ	NO	BEDELİ

EK 12:AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNE VEYA ONUN NAMINA ORTAK SAVUNMA AMACIYLA YAPILACAK MAL VE HİZMET ALIMLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANMASI İÇİN TALEP BELGESİ

Tarih:
Sayı:

Harcamayı Yapan Kuruluş :
Adresi :
Harcamanın Niteliği :
Harcamanın Miktarı :
Harcamanın Toplam Tutarı :
Faturanın Tarih ve Numarası:

Yukarıda tarih ve numarası belirtilen fatura muhteviyatının Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan, 30/6/1954 tarih ve 6426 sayılı Kanunla onaylanan Vergi Muafiyetleri Anlaşması çerçevesinde, ortak savunma amaçlı mal ve hizmetler arasında yer aldığını ve alıcının Amerika Birleşik Devletleri namına hareket eden yetkili makam veya müteahhit olduğunu onaylarım.

Bu satınalma, 21/5/1992 tarih ve 21234 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22/4/1992 tarih ve 1992/2958 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve …….. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğine göre, KDV'den müstesnadır.

A.B.D. Büyükelçiliği (veya namına) onaylayan:
İsim, unvan :
Kuruluş :
İmza, tarih :

Mühür

EK 13: 3996 SAYILI KANUNA GÖRE YAP-İŞLET-DEVRET VEYA 3359 SAYILI KANUN İLE 652 SAYILI KARARNAMEYE GÖRE KİRALAMA KARŞILIĞI YAPTIRILAN PROJELERDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ

T.C.
….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/….. VALİLİĞİ

Sayı :
Konu : KDV İstisna Belgesi

……

İlgi : …….. tarihli ve ……..sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızda yer alan 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 29 uncu maddesinden yararlanma talebiniz konusunda Gelir İdaresi Başkanlığından alınan .. / .. / 20.. tarihli ve ……sayılı yazıda, söz konusu istisnadan yararlanmanıza engel bir durumun bulunmadığı bildirilmektedir.

Bu çerçevede, 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 29 uncu maddesinde belirtilen projelere ilişkin olarak firmanıza yatırım dönemi olan .. / .. / 20.. tarihine kadar yapılacak teslim ve hizmetlerde bu yazının tarafınızdan imza ve kaşe tatbik edilmiş bir örneğinin satıcıya verilmesi/ithalat işlemlerinde ise ilgili gümrük idaresine ibraz edilmesi suretiyle KDV istisnası uygulanması uygun bulunmuştur.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projeler Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :

%10'i :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

Tarih İmza

EK 14: 6111 SAYILI KANUNUN GEÇİÇİ 16 NCI MADDE UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Sayı:
Konu: İstisna Belgesi

İSTANBULİL ÖZEL İDARESİ
İstanbul Proje Koordinasyon Birimi

İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında aşağıdaki projede belirtilen mal teslimleri ve hizmet ifaları 6111 sayılı Kanunun Geçici 16'ncı maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve …….. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı / a.

EK 15: 3065 SAYILI KANUNUN (17/2-D) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü
Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü

Sayı :
Konu:

.....
.....
.....
.....

İLGİ:

3065 sayılı KDV Kanununun 17/2-d maddesi kapsamında rölöve, restorasyon veya restitüsyon projesi gerçekleştirilecek tescilli taşınmaz kültür varlığı ile ilgili olarak tarafınıza verilecek olan ve Kurulumuzun .. / .. / .... tarih ve .....sayılı kararı ile onaylanan mimarlık hizmetleri ile bu projelerin uygulanması kapsamında ekte dökümü yapılan teslimler KDV'den müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak …/…/… tarihli ve …… sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiş olup .. / ... / 20.. tarihine kadar geçerlidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 16: LİSANSLI DEPO İŞLETİCİLERİ İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLÂT BELGESİ

LİSANSLI DEPO İŞLETİCİLERİ İÇİNKATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLÂT BELGESİ

İl Kodu

Seri No :
Sıra No :
Tarih :

Lisanslı Depo İşleticisinin	
Unvanı	:
Adresi	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Ürün Senedini Satanın	
Adı-Soyadı (veya Unvanı)	:
Adresi	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Ürünü Depodan Çekenin	
Adı-Soyadı (veya Unvanı)	:
Adresi	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Ürün Senedinin	
Tarihi	:
Numarası	:
Alım Bedeli	:
En Son Borsa İşlem Tarihi	:
En Son Borsa İşlem Değeri (KDV Matrahı)	:
KDV Tutarı*	:
Ürün Senedinin Temsil Ettiği Ürünün	
Cinsi	:
Miktarı	:

*** KDV Tutarı İşletmemiz Tarafından Yasal Süreleri İçerisinde Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilip Ödenecektir**. Belgeyi Basan Matbaa İşletmecisinin: Adı-Soyadı Unvanı, Adresi, Vergi Dairesi, Vergi Kimlik No, Basım Yılı, Anlaşma Tarihi

EK 17: 3065 SAYILI KANUNUN GEÇİCİ 23. MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI

... İL/İLÇE MİLLİ EĞİTİM MÜDÜRLÜĞÜ

Milli Eğitim Bakanlığına Bedelsiz Teslim ve/veya İfa Edilmek Üzere Yapılacak Bilgisayar ve Donanımları ile Bunlara İlişkin Yazılım Alımlarına Yönelik KDV İstisna Belgesi

İstisnadan Yararlanacak Kişi/Kurumun

Adı Soyadı (Unvanı) :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyet Konusu :

Adresi :

Yukarıda kimlik ve faaliyet bilgileri gösterilen ..... tarafından "Eğitime %100 Destek Projesi" kapsamında Müdürlüğümüze ekli listede sayılan bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları bedelsiz teslim/ifa etmek talebinde bulunmuş ve bu talep Müdürlüğümüzce uygun görülmüştür.

İş bu belge düzenlenme tarihinden itibaren üç ay süre ile geçerlidir.

İmza-Mühür

KESİN VE SÜRESİZ
.../..../20..

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

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

Tarih ve İki Yetkilinin İmzası

……. Bankası A.Ş.
..... Şubesi

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

EK 19: İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU

DÖNEM	İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ	İADESİ TALEP EDİLEBİLİR AZAMİ VERGİ	İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMİN BÜNYESİNE GİREN VERGİLER			YÜKLENİLEN KDV TOPLAMI
			İŞLEMİN BÜNYESİNE DOĞRUDAN GİREN VERGİLER	GENEL İMAL VE İDARE GİDERLERİNDEN İADE HESABINA VERİLEN PAY	ATİK'LER NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİDEN İADE HESABINA VERİLEN PAY	

EK 20: İTUS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ SERTİFİKASI

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
……VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

……..ŞİRKETİ

.. / .. / 20.. tarihinde yapmış olduğunuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığınız anlaşıldığından, KDV iadelerinde işlemlerinizde indirimli teminat uygulaması sisteminden yararlanmanızı sağlayacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

Vergi Dairesi Başkanı

HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ SERTİFİKASI

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
……VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

…….ŞİRKETİ

.. / .. / 20.. tarihinde yapmış olduğunuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığınız anlaşıldığından, KDV iadelerinde işlemlerinizin hızlandırılmasını sağlayacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

Vergi Dairesi Başkanı

EK 22: 3065 SAYILI KANUNUN (13/H) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ*

T.C.
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendindeki istisna kapsamında bulunan ve ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Derneğiniz tüzüğünde belirtilen amaçlarınıza uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temini 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 9 uncu bölümü uyarınca Derneğinizce satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih
İmza

EK: Türkiye Kızılay Derneğine KDV Kanununun 13 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasının (h) Bendi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

İŞİN ADI			
İSTİSNA KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMETLER			
LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI

* 5 Seri No.lu KDV Tebliği ile eklenmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK-23A: GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRELERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK HAMMADDE LİSTESİ ÖRNEĞİ

T.C.
GIDA TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI

…….numaralı üretici lisans belgesi sahibi …….., aşağıdaki listede yer alan hammaddeleri, Bakanlığımızca tescil edilmiş olan ve tescil numaraları aşağıda yer alan gübrelerin üretiminde kullanması uygun bulunmuştur. Bu liste …….-.....dönemlerinde üretilecek gübrelere ilişkin hammaddeleri kapsamaktadır.

Hammadde Listesinin Kapsadığı Dönem :
Lisans Belgesinin Numarası :
Mükellefin Adı/Unvanı :
Vergi Kimlik Numarası :
Vergi Dairesi :

Tarih İmza

Tescil No	Gübre Tipi	Ölçü Birimi	Miktarı	Hammadde 1	Ölçü Birimi	Miktarı	Hammadde 2	Ölçü Birimi	Miktarı	Hammadde 3	Ölçü Birimi	Miktarı	Hammadde 4	Ölçü Birimi	Miktarı
Toplam				Toplam			Toplam			Toplam			Toplam		

EK 23B: GÜBRE ÜRETİCİLERİNİN GÜBRE İÇERİĞİNDE BULUNAN HAMMADDELERİ ALIMINDA KULLANILACAK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)
……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ……no.lu lisans sahibi gübre üreticisi olduğunuz belirtilerek, gümrük idaresine/satıcılara ibraz etmek üzere, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından onaylanan listede yer alan hammaddelerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız ……..……. işinden dolayı Dairemizin ……...……vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin üretiminde kullanılacak ekli listede yer alan hammaddelerin firmanıza teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı Kanunun (13/ı) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen ve gübre içeriğinde yer alan hammaddelerle sınırlı olmak kaydıyla firmanızca gübre üretiminde kullanmak üzere satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (…/…/……) - (…/…/…….) * tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK: Gübre Üreticilerine Yapılan Hammadde Teslimlerine İlişkin Liste
Gübre Üreticilerine Yapılan Hammadde Teslimlerine İlişkin Liste
Hammadde Listesinin Kapsadığı Dönem :
Lisans Belgesinin Numarası :
Mükellefin Adı/Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :

Vergi Dairesi Müdürü

Sıra No	Hammaddenin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı/Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı	
1										
2										
3										
4										
5										
6										
.										

EK 24: 3065 SAYILI KANUNUN (13/İ) MADDESİNDEKİ İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILAN TESLİMLERE İLİŞKİN BİLDİRİM FORMU

Sıra No	Alıcının					Taşınmazın							Satış Faturasının		
	Adı Soyadı (Unvanı)	Vergi Kimlik No (TC Kimlik No)	Uyruğu	Çalışma veya Oturma İzninin Bulunduğu Ülke	Kanuni Merkezi/İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	İli	İlçesi	Niteliği	Ada	Parsel	Ulusal Adres Veri Tabanı Numarası	Zemin Sistem No.	Tarihi	Sayısı	Tutarı

EK 25: FATİH PROJESİ KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMET ALIMLARINA İLİŞKİN MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI TARAFINDAN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI

Sayı :

Konu:

.....

.....

.....

Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesine ilişkin Bakanlığımız ile Şirketiniz arasında düzenlenen … tarihli sözleşme çerçevesinde, FATİH projesi kapsamında olduğu tespit edilen ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin Bakanlığımıza teslim ve ifası 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 38 inci maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E-8) bölümünde yapılan düzenlemelere dayanılarak ve …/…/20.. tarihine kadar geçerli olmak üzere tanzim olunmuştur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK: FATİH PROJESİNE İLİŞKİN MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞINA İSTİSNA KAPSAMINDA TESLİM EDİLECEK MAL VE HİZMET LİSTESİ

FATİH PROJESİNE İLİŞKİN MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞINA İSTİSNA KAPSAMINDA TESLİM EDİLECEK MAL VE HİZMET LİSTESİ				
Sıra No	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Tutarı

Tarih/İmza

EK 26: 3065 SAYILI KANUNUN (13/J) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

…..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

…….....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:
Konu:

……

……..

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendindeki istisna kapsamında bulunan ve ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine eklenen (j) bendine göre, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji[693] tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları 1/4/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere katma değer vergisinden istisnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 13 üncü bölümü uyarınca proje süresinin bitiş tarihi olan ../../20.. tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü

EK: ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNİN SU, KANALİZASYON, ARITMA, DOĞALGAZ, ELEKTRİK, HABERLEŞME, YENİLENEBİLİR VE DİĞER ENERJİ[694] TESİSLERİ İLE YOL YAPIMI VE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNDEKİ İŞYERLERİNİN İNŞASINA İLİŞKİN PROJE KAPSAMINDA YAPILACAK MAL TESLİMLERİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Su, Kanalizasyon, Arıtma, Doğalgaz, Elektrik, Haberleşme, Yenilenebilir ve Diğer Enerji[695] Tesisleri ile Yol Yapımı ve Küçük Sanayi Sitelerindeki İşyerlerinin İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :

%10'u :

Sıra No	**Malın/Hizmetin**			**Satıcı Firma**						**İmza/Kaşe-Onay**	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	**Fatura**				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
…											
…											
…											
…											

[695] 25 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen ibare. (Yürürlük 18/1/2019 tarihinden geçerli olmak üzere 23/3/2019 tarihinde)

EK 27: AR-GE, YENİLİK VE TASARIM FAALİYETLERİNDE KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN YENİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

…..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

…….....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı :
Konu : KDV İstisna Belgesi

İLGİ : …….. tarihli ve ……..sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, …….. adresinde ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyeti ile iştigal ettiğinizi belirterek, satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılacak yeni makina ve teçhizatın alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Münhasıran ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde kullanılacak yeni makina ve teçhizatın firmanıza ../../20.. tarihine kadar teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanununun 13/m maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

İstisnanın uygulanmasında, Genel Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

EK: Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetinde Bulunanlara KDV Kanununun 13/m Maddesi Kapsamında Yapılacak Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerine İlişkin Liste

---

[696] 18 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir.

Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetinde Bulunanlara KDV Kanununun 13/m Maddesi Kapsamında Yapılacak Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerine İlişkin Liste

Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetinde Bulunanlara KDV Kanununun 13/m Maddesi Kapsamında Teslim Edilecek Yeni Makina ve Teçhizat Listesi												
Sıra No	Malın			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay		
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi	
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı			
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
.												
.												

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 28: İMALAT SANAYİİNE YÖNELİK YENİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
…….…… Vergi Dairesi Müdürlüğü
……
……

İLGİ :.....tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, dairemiz ..... vergi kimlik numarası ile …….. adresinde …….. faaliyeti ile iştigal ettiğinizi belirterek, satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere imalat sanayiinde kullanılacak yeni makina ve teçhizatın alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız ……..……. işinden dolayı Dairemizin ……..…vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Münhasıran imalat sanayiinde kullanılacak yeni makina ve teçhizatın ../../20.. tarihine kadar tarihine kadar sanayi sicil belgesine haiz firmanıza teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 39 uncu maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

İstisnanın uygulanmasında, Genel Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

Sanayi Sicil Belgesine Haiz KDV Mükelleflerine KDV Kanununun Geçici 39 uncu Maddesi Kapsamında Yapılacak Yeni Makina Ve Teçhizat Teslimlerine İlişkin Liste

	Sanayi Sicil Belgesine Haiz KDV Mükelleflerine KDV Kanununun Geçici 39 uncu Maddesi Kapsamında Teslim Edilecek Yeni Makina Ve Teçhizat Listesi											
Sıra No	**Malın**				**Satıcı Firma**						**İmza/Kaşe-Onay**	
	GTİP Numarası	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	**Fatura**				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
							Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
.												
.												
.												

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 29: 3065 SAYILI KANUNUN (13/K) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
…..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
…….....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:
Konu:

……
……..

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendindeki istisna kapsamında bulunan ve ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 15 inci bölümü uyarınca proje süresinin bitiş tarihi olan ../../20.. tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin (İstisnanın KDV ödeyerek mal ve hizmet alımı şeklinde uygulanmasını tercih edenler hariç) satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

[698] 19 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir.

EK: GENEL VE ÖZEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE, İL ÖZEL İDARELERİNE, BELEDİYELERE VE KÖYLERE BAĞIŞLANMAK ÜZERE YAPILAN TESİSLERİN İNŞASINA İLİŞKİN PROJE KAPSAMINDA YAPILACAK MAL TESLİMLERİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

Projenin Adı :
İşin Niteliği :
Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :
Bağışı Yapanın Adı /Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyetin Niteliği :
Toplam Proje Maliyeti :
Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i:
%10'u:

Sıra No	**Malın/Hizmetin**			**Satıcı Firma**		**Fatura**				**İmza/Kaşe-Onay**	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Tarihi	No	Tutarı	Miktarı	Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
…											
…											
…											
…											

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

EK 30: İMALAT SANAYİİ İLE TURİZME YÖNELİK YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

…….. VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

(……Vergi Dairesi Müdürlüğü)

Sayı:

Konu:

……

……

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, firmanızca imalat sanayiine/turizme yönelik proje kapsamında yapılacak inşaat işlerine ilişkin mal teslimi/hizmet ifasında bulunacak firmaya ibraz edilmek üzere, söz konusu alımların KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız ……..……. işinden dolayı Dairemizin …… vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Firmanız tarafından imalat sanayiine/turizme yönelik proje kapsamında yapılacak inşaat işleri 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 37 nci maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan firmalar sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen imalat sanayiine/turizme yönelik inşaat işlerine ilişkin projedeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca imalat sanayiine/turizme yönelik inşaat işlerinde kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (…/…/……) - (…/…/…….) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih İmza

EK: İMALAT SANAYİİ İLE TURİZME YÖNELİK YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE PROJE KAPSAMINDA YAPILACAK MAL TESLİMİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Yatırım Teşvik Belgesinin Tarihi ve Sayısı :

Yatırım Teşvik Belgesinin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteliği :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i :

%10'u :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı/Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 31: ELEKTRİK MOTORLU TAŞIT ARAÇLARININ GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK VERİLEN MÜHENDİSLİK HİZMETLERİNE İLİŞKİN MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı :
Konu : KDV İstisna Belgesi

.....
.....

İLGİ : …….. tarihli ve ……..sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Firmanız tarafından mühendislik hizmeti veren firmaya ibraz edilmek üzere elektrik motorlu taşıt araçlarının geliştirilmesine yönelik mühendislik hizmetlerinin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Münhasıran Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen elektrik motorlu taşıt araçlarının geliştirilmesine yönelik verilen ve ……. tarih ve ……. sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan mühendislik hizmetinin, belgedeki ……. TL tutarıyla sınırlı olarak, (…/…/……) tarihine kadar tarafınıza ifası/tarafınızca ithali 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 42 nci maddesi uyarınca KDV'den istisnadır. Firmanız tarafından istisna kapsamında alınan mühendislik hizmetlerine ilişkin bilgilerin ilgili vergilendirme dönemini takip eden ay sonuna kadar Dairemize bildirilmesi gerekmektedir.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

İstisnanın uygulanmasında, KDV Genel Uygulama Tebliğindeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

EK 32: AFETZEDELERE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN İNŞASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

…..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

…….....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:
Konu:

……

……..

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı Kanunun geçici 44 üncü maddesinde yer alan istisna kapsamında bulunan ve ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun geçici 44 üncü maddesine göre, 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler, 31/12/2024 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Vergi Dairemiz tarafından kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olduğunuz tespit edilmiştir.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E) kısmının 12 nci bölümü uyarınca proje süresinin bitiş tarihi olan .../.../20... tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ekteki tabloda belirtilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

EK: AFETZEDELERE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN İNŞASINA İLİŞKİN PROJE KAPSAMINDA YAPILACAK MAL TESLİMLERİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

Projenin Adı :

İşin Niteliği :

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :

Bağışı Yapan Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşu Ünvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası:

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin ‰ 5'i:

%10'u:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Ünvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Ünvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
…											
…											
…											
…											

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

Tarih İmza

EK 33: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER İLE GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUTLARIN YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİMİNE İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

…..... DEFTERDARLIĞI

Sayı:
Konu:

……

……..

İLGİ: …../…../…… tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı Kanunun geçici 45 inci maddesinde yer alan istisna kapsamında bulunan taşınmazların inşasına ilişkin mal ve hizmetlerin/konutların temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun geçici 45 inci maddesine göre, 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşası dolayısıyla yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına 1/1/2024 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler ile bu yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi 31/12/2025 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E-13.) bölümü uyarınca .../.../20... tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden istisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetler/konutlar ekteki listede belirtilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Defterdar

EK 33A: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANACAK KONUT, İŞ YERİ, OKUL, ÖĞRENCİ YURDU, HASTANE, İBADETHANE, KÜLTÜR VE SANAT MERKEZİ, KÜTÜPHANE GİBİ TAŞINMAZLARIN İNŞASINA İLİŞKİN YAPILACAK MAL TESLİMLERİ VE HİZMET İFALARINA İLİŞKİN LİSTE

İşin Niteliği :

Bağışı Yapan Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşu :

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Ünvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Ünvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
…											
…											
…											
…											

Defterdar

Tarih İmza

EK 33B: GENEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNE BAĞIŞLANMAK ÜZERE YABANCI DEVLET KURUM VE KURULUŞLARINA TESLİM EDİLEN KONUTLARIN BİLGİSİNİ İÇEREN LİSTE

Sıra No	Konutun		Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay
	Sayısı	Adres Bilgisi (ada-parsel)	Adı /Ünvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Ünvanı
					Tarihi	No	Tutarı	Miktarı	
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
…									
…									
…									
…									

Defterdar

Tarih İmza

EK 34: MİLLİ SAVUNMA VE İÇ GÜVENLİK İHTİYAÇLARINDA KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN TAŞIT TESLİMİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

..... DEFTERDARLIĞI

Sayı :
Konu :

.....

.....

İlgi : .../.../.... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılacağı ifade edilen dilekçenizde G.T.İ.P. numarası, marka ve modeli belirtilen taşıtların Kuruluşunuza tesliminde 3065 sayılı Kanunun (13/o) maddesi kapsamında KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Kuruluşunuz tarafından bu belgeye istinaden temin edilecek ekli listede belirtilen taşıtların teslimi 3065 sayılı KDV Kanununun (13/o) maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Bu belge, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-18.) bölümü uyarınca tarafınıza yapılacak teslimlere ilişkin satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Satıcı firma veya gümrük idaresi tarafından diğer bilgilerle birlikte taşıtlara ilişkin Araç Şasi Numarası / Motor Seri Numarası bilgileri de ekli listeye girilir ve onaylanır.

İstisnanın uygulanmasında, ilgili mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Defterdar

Ek : Liste

EK: MİLLİ SAVUNMA VE İÇ GÜVENLİK İHTİYAÇLARINDA KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN TAŞIT TESLİMLERİNE İLİŞKİN LİSTE

KDV Kanununun (13/o) Maddesi Kapsamında Teslim Edilecek Taşıt Listesi											
SIRA NO	Taşıtın			Satıcı Firmanın					Araç Şasi Numarası / Motor Seri Numarası	İmza/Kaşe-Onay	
	GTİP Numarası	Markası	Modeli	Adı / Ticaret Ünvanı	Vergi Kimlik No	Fatura Bilgileri				Satıcı Firma	Gümrük İdaresi
						Tarih	No	Tutarı			
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
10											

Defterdar
Tarih İmza

BAŞARILAR DİLERİM.

www.vergiusul.com

Rıza CEYLAN

DİPNOT: Bu belgede yer alan bilgiler ilgi duyulan konulara ışık tutmak amacıyla hazırlanmış olup ihtilafa düşülen hallerde ilgili mevzuat metnine bakılmalıdır. Mevzuat uygulaması ile bu belgede yer alan bilgi ve belgeler arasında farklılıklar ortaya çıkabilir, belgede yer alan bilgilerde eksiklikler veya yanlışlıklar da söz konusu olabilir. Belge sahibi/yazarı işbu bilgilerde oluşabilecek herhangi bir yanlışlık veya eksiklikten doğan sonuçlardan sorumlu tutulamaz.