

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ

Bu Tebliğin konusunu, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun^[1] ilgili maddeleri ile 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunun^[2] geçici 16 ncı ve 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun^[3] 120 nci 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. Verginin Konusuna Teşkil Eden İşlemler

KDV'nin konusuna giren işlemler, 3065 sayılı Kanunun 1 inci 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 belirtilmiş üzere, "diğer" faaliyetler kapsamında yapılmalıy ve 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 yapılmasını,
- Bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin,
- Türk tabiyetinde bulunup bulunmamasının,
- İkametgâhi veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının,

işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükmüne bağlanmıştır.

Bu hükmeye göre dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımlı yapılmaksızın, işlemin Türkiye'de yapılmasıyla, söz konusu işlemleri kim yaparsa yapısın 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 inci maddesine göre vergiye tabi tutulacak mal teslimleri ile hizmet ifalarının kapsam, mahiyet ve özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

1.1. Ticari, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsam ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu^[4] hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre;

- Gelir Vergisi Kanununa göre ticari, sınai, 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 devamlık arz edenler vergiye tabidir. Arzi 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)nci maddesi uyarınca, her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir. 3065 sayılı Kanunun 3 ncu 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. Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun 1/3 üncü 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 hizmetler 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)inci maddesine göre vergiye tabi tutulur.

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

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

Buna göre, Spor-Toto oyununda mükellef Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı, Millî Piyangoda Millî Piyango Genel Müdürlüğüdür. Bu nedenle Spor-Toto ve Millî 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.

Maddede hükümlenden anlaşılacağı üzere amatör nitelikli faaliyetler vergi dışındadır. Amatör ve profesyonel ayırımı, sanatçı veya sporunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmediğine bakılmaktadır.

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 çağlaya veya sesle veya her ikisi ile birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder.

Eğer sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorlarsa 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 bakılmaktadır.

Ayrıca ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olduğundan, bu tür faaliyetler herhangi bir ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (1/1) inci 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 inci 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, demek 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, sınai, 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 dileddikleri 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. Teslim

3065 sayılı Kanunun 2 nci 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 tevdi de teslim hükmündedir.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi 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 nakliyeciyi veya sürücüye tevdi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılır.

3065 sayılı Kanunun (2/2) nci maddesine göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akıt 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) üncü maddesine göre su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

3065 sayılı Kanunun (2/4) üncü 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 teslim 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 karşılığında verilmeyen (yani verilmesi mutat olmayan), diğer bir deyişle çiftçiye istihkakı dışında bir bedel karşılığında satılan küspenin, çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilir. Aynı şekilde küspe ve diğer tali maddelerin çiftçi dışındakilere teslimi de vergiye tabi olmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (2/5) inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir malın karşılığında 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. (Ek cümle: RG-5/6/2018-30442)⁽⁴⁾ Ancak, arsa karşılığında inşaat işlerine ilişkin matrahın tespitinde, 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 6 ncı fıkrası dikkate alınır. Kısmi trampa yani trampa edilen mala birlikte başka şeyler de alınması halinde, bunlar da vergiye tabi tutulur.

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

3. Teslim Sayılan Haller

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla 3065 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde, bazı özel hallerin de teslim sayılacağı hükmüne 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 nci 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 sarfi 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 tanımıdaki 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. Hizmet

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet, 3065 sayılı Kanunun 4 üncü 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 hükmüne bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet, belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlanmıştır. Herde değişik şekillerde ortaya çıkması muhtemel işlemler de genel tanım ve verilen örneklerle nitelik ve mahiyet itibarıyla hizmet olarak değerlendirilebilir.

3065 sayılı Kanunun (4/2) maddesine göre, bir hizmetin karşılığında 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. Hizmet Sayılan Haller

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

6. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması

3065 sayılı Kanunun 1 inci 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 yapılması ve

- İşlemlerin, 3065 sayılı Kanunun 1 inci 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 nci maddelerinde, hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükmüne 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 yapılması mal teslimleri, hizmet ifaları ve uluslararası taşımacılık yönünden ayrı esaslara bağlanmıştır.

6.1. Mal Teslimlerinin Türkiye'de Yapılması

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

Mal teslimlerinde, mal teslim eden şahsın uyuşuuna 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. Hizmetin Türkiye'de Yapılması

Hizmet ifalarında işlem 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 yapılması sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılmışsa faydalanılmış 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. Uluslararası Taşıma İşleri

3065 sayılı Kanunun 7 nci 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 inci 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 Maddelerinin Vergilendirilmesi

3065 sayılı Kanunun (2/4) üncü 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 ile değiştirilmesi, geri verilmeleri mutat olmak şartıyla kap ve ambalajların 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 indirimi oranda vergiye tabi ise bu teslimin tamamı için indirimi 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 verilmemesi mutat olduğu halde, satıcı bu maddeleri aktifleştirerek amortismanına tabi tutar.

Örneğin; tüp gaz satışlarında boş tüpün geri verilmesi mutat bir olaydır. Çünkü boş tüpü, satıcı firma aktifleştirerek amortismanına tabi tutmaktadır.

2. Kamu Kurum ve Kuruluşları, Dernek ve Vakıflar ile Mesleki Kuruluşların Vergilendirilmesi

2.1. Genel Olarak

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesine 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, sını, ziraî ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir.

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci 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 (1/74-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, sını, ziraî ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi tutulur. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezahana, soğuk hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar, istisna kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olurlar.

2.2. Genel Bütçeli İdareler

Genel bütçeli idarelerin faaliyetleri esas olarak KDV'nin konusuna girmez. Ancak 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi hükümüne göre genel bütçeli idarelerin ticari, sını, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri vergiye tabidir. Ticari, sını, ziraî 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) inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, Bakanlığımıza başvurarak izin alan genel bütçeli idarelerin vergiye tabi işlemleri sebebiyle KDV mükellefiyetleri tesis edilmez, bu işlemlerle ilgili KDV vezne alımlarında ayrıca gösterilmek kaydıyla muhasebe birimlerine 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 Kuruluşlarının Personele Sağlanan Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesine sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sını, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir. Ancak, askeri kişilardaki kantinler ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşımaları 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. Nakil Vasıtalarının Satışı

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

4. Avukatlık Ücretleri

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

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer alması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil 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:

- Personele işyerinde veya misafirleniminde yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

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

6. Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar

6.1. Genel Olarak

3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipotegin 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, satış yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi (**EK ibare:RG-5/6/2018-30442**)⁽⁵⁾ 3065 sayılı Kanunun (8/c) maddesine göre, satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlar olup, 3065 sayılı Kanunun (23/d) maddesi hükümüne 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 olmadıkça matrahtan indirilir.

Bu satışlarda giderler dolayısıyla ödenen vergiler, malların kesin satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden indirilemez, ancak müzayede 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 bulunan vergi dairelerine en geç 7 (yeddi) gün içinde ödenir. Ancak tahsilat tutarının 50.000TL 'yi aşması halinde, bu süre beklenilmesiz ertesi gün mesai bitimine kadar ödenmesi zorunludur.

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

6.2. İcra Dairelerinde Yapılan Satışlar

3065 sayılı Kanunun 40 nci maddesi ile Kanunun (17/1) inci 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. Verginin Mükellefi

İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, (**EK ibare:RG-5/6/2018-30442**)⁽⁵⁾ 3065 sayılı Kanunun (8/c) maddesine göre, satışı gerçekleştiren icra daireleridir.

6.2.2. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

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 satışta 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 satışta ait KDV'nin tahakkukuna esas olarak 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. Aylık Bildirim

İcra dairelerine 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 verir. Bildirimin vergi dairesine verilmesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (352/II-7)nci maddesine göre usulsüzlük cezası uygulanır.

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

6.3. İşlemin Gerçekleşmesi

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 alıcısı tesliminin gerçekleşmemesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmez.

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

7. Adi Ortaklıklarda Vergileme

KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklara 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 hesaplarını, 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 baza ortakların ayrılması veya ortaklığın yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısında 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 ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklığa, 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 edilmek 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 taşınmaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı buldukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.

8. Arsa Karşılığın İnşaat İşleri (Başlıkları ile Birlikte Değişik Bölüm:RG-5/6/2018-30442)⁽⁴⁾

Arsa karşılığın 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 gerçekleştirilen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Payı Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alm satımı mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığın müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerçekleştirecek şekilde, arzi bir faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 6 nci fıkrasında, arsa karşılığın inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan

ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Kanunun 267 nci 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 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanır. 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, katma değer vergisi uygulamasında emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamul diğer 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 olmadığında, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1: KDV mükellefiyeti bulunan Bay (A), işletmesine dahil arsa için müteahhit (B) A.Ş. ile 15/5/2018 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilecek 20 konuttan 8'ini ve 5 işyerinden 2'sini alacaktır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267 nci 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 sırasıyla 840.000 TL ve 315.000 TL olmak üzere toplam 1.155.000 TL bedel hesaplamıştır. Bu durumda, inşa edilen konutların %1 KDV oranına tabi olduğu varsayıldığında, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin (840.000x%1) 8.400 TL KDV, işyerlerine ilişkin (315.000x%18) 56.700 TL KDV olmak üzere toplam 65.100 TL KDV hesaplanacaktır.

KDV mükellefi arsa sahibi Bay (A) 'nın aldığı konut ve işyerlerinin karşılığı olarak (B) A.Ş. 'ye yapmış olduğu arsa payı teslimi de konut ve işyerlerinin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarları dikkate alınarak 1.155.000 TL üzerinden genel oranda (1.155.000x%18) 207.900 TL KDV hesaplanacaktır.

Örnek 2: Örnek 1'de yer alan Bay (A), iktisadi işletmesine dahil olmayan arsası için müteahhit (B) A.Ş. ile 20/5/2018 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilecek 20 konuttan 8'ini ve 5 işyerinden 2'sini alacaktır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267 nci 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 880.000 TL ve 330.000 TL olmak üzere toplam 1.210.000 TL bedel hesaplamıştır. Bu durumda, inşa edilen konutların %1 KDV oranına tabi olduğu varsayıldığında, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin (880.000x%1) 8.800 TL KDV, işyerlerine ilişkin (330.000x%18) 59.400 TL KDV olmak üzere toplam 68.200 TL KDV hesaplanacaktır.

Bay (A) 'nın müteahhit (B) A.Ş. 'ye arsa tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

9. Yurt Dışına 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 faaliyetine ilgili olarak yurt dışından satın alınan hizmet bedellerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde belgelenebilirliği, bu hizmetlere ait masraf ve belgelerle gösterilen tutarlara KDV uygulanmaz.

Seyahat acentesi tarafından müşteriler 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 taşımada dahil edilen arsa fiyatı ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımada karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmesi halinde, bu bedel3065 sayılı Kanunun 14 üncü 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, taşımada dahil bilet bedelleri toplamı ise 20.000 TL'dir. Bu işlemlerde,

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 taşımada dahil bedelini ayrı ayrı göstermesi, bu bedel üzerinden vergi hesaplaması gerekir.

10. Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantıyonlar

10.1. Promosyon Ürünleri

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satış 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 gerçekleştirilen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz. Zira, firmaların genişleyen faaliyetlerle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.

Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu malların alış bedelleri gider olarak kaydedilebilir. Dolayısıyla, firmaların yarattığı katma değer içerisinde değerlendirilen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılabilir.

Bu durum, KDV sistemindeki farklı oran uygulamaları nedeniyle bazı sorunlara neden olmaktadır 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 firmaların açısından yüksek rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

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

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

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

- Satış yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satış 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 işlemlerde imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilemeksizin 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, satış yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

- Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilemeksizin müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde, bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alınmış olan KDV'den, satış yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısm 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, satış yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinde "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;

$$\text{Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı} \times \frac{\text{Satış yapılan malın tabi olduğu oran}}{\text{Promosyon ürününün tabi olduğu oran}}$$

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

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

Örnek 1:(A) gazetecilik firması, periyodik dönemler halinde veya her gün gazetecilik firması tarafından hazırlanan ve her gün gazeteciler tarafından okunulan ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bir dergi, işletmede yaratılan katma değer için bir unsur niteliğinde olduğundan tesliminde ayrıca KDV hesaplanmaz. Gazete ve derginin teslimi aynı oranda KDV'ye tabi olduğundan, dergi için yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılmaz.

Örnek 2: Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg deterjan alan müşterisine, ayrıca bir bedel alınmaksızın 1 kg daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemiştir. Deterjanların toplam bedeli 20 TL'dir. Bu işlemlerde satış yapılan mal 4 kg değil 5 kg deterjandır. Dolayısıyla, satış 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 800.000 TL mal bedeli ve 64.000 TL KDV'dir.

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 işlemlerde satış yapılan mal gazete olup teslimi (% 1), promosyon ürünü olarak verilen kitap ise (% 8) oranında KDV'ye tabidir. Gazete işletmesi, promosyon mallarının alımı için yüklenildiği KDV'nin tamamını öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alır. Promosyon mallarının tümünün aynı dönemde müşterilere verilmesi halinde, işletmenin kitaplar için yüklenildiği KDV'den, sadece ana malın tabi olduğu orana (% 1) isabet eden kısmın 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. Eşantıyon veya Numune Mallar Verilmesi

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

Diğer taraftan, firmaların halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmemekteyiz. 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 tüketilmemekte birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantıyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

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

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,

- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

halinde KDV hesaplanmaz.

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

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtımına 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 kullanıma mahsus miktarlarda poşetleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle dağıtmıştır.

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

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

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan eşantıyon ve numunelerin; bedel tahsil edilemeksizin müşterilere verilmesi işlemi KDV'ye tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malın gerek usulde KDV mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri halinde, bu teslim işlemi KDV'ye tabi olup malın adı olduğu oran üzerinden vergi hesaplanmasını gerektir.

11. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamındaki Satışlar

11.1. Satılan Malın İade Edilmesi, Başka Bir Mal ile Değiştirilmesi, Ödenen Bedelin İade Edilmesi, Değer Kaybının Bedelden İndirilmesi

3065 sayılı Kanunun(8/2) nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun^[5] 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 filli 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. Takstitli Satışlar

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, (Ek ibare:RG-23/3/2019-30723) 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, takstitli olarak yapılan satışlarda vade farkı ve faiz dahil toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin malın teslimi anında beyan edilip ödenmesi gerekir.

Ancak, tüketicinin takstitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizle bir indirimine gidilmesi halinde, indirilen faiz ve bu faize ait KDV satıcı tarafından alıcıya iade edilir ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde işlem yapılır.

11.3. Kapıdan Satışlar

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanunun 8 inci 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 2nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 10/a maddesinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın, mal teslimi veya hizmetin ifası adına 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 edip ödemesi gerekir.

12. Profesyonel Futbol Faaliyetleri

12.1. Spor Kulüpleri

Profesyonel futbol faaliyetleri, 5253 sayılı Dernekler Kanununun^[6] göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kuruluşlar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eyleye gerçekleştirilmektedir. 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun^[7], Türkiye Futbol Federasyonu Statüsüne ilişkin (76/5) inci maddesine göre futbola uğraşan bir kulüp, futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredilebilir. Bunun sonucu olarak, profesyonel futbol faaliyetleri anonim şirket statüsündeki kuruluşlarca da yapılabilir.

3065 sayılı Kanunun (1/1)inci maddesinde ticari, sınıai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiyi tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun (1/3-g) maddesinde ise, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınıai, 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 vergiyi tabi olduğu belirtilmiştir. 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 mükelleflerdir.

Spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktsadi 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 hediyeelik 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 sayılmayacağından verginin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesi gereğince vergiyi tabi olduğu ise açıktır.

Söz konusu faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak uygulamada tereddide düşüklüğü 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) inci maddesinde ise teslim ve hizmet işlerinde KDV'nin matrahının, bu işlemlerin karşılığı teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, profesyonel futbol şubelerinin teberruati, 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 hediyeelik 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 kapsama giren profesyonel spor faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen serbest giriş kartlarına KDV uygulanmaz, ancak bunun dışında kalan kartlara ise Kanunun (27/1) inci maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanır.

Diğer taraftan, bu Tebliğin (1/C-2.1.2.4) bölümünde, reklam alanların gerçek usulde KDV mükellefiyetinin olmaması durumlarında, reklâm verenlere sorumluluk uygulaması öngörülmüştür.

12.2. Türkiye Futbol Federasyonu

5/5/2009 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 hasılatlarından, futbol müşterek ve sabit ihtimali bahis oyunlarından, spor toto-loto, iddaa gelirlerinden pay almakta, ayrıca mal varlığı değerlerinin devir, temlik, satış ve kiralamaları ve milli maç hasılatları ile yayın ve reklam gelirleri elde etmektedir.

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

12.3. Spor Genel Müdürlüğü

Profesyonel futbol maçları genellikle milliyetçi 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 vergiyi tabi mal teslimi ve hizmet ifalarının bulunmaları, KDV mükellefiyetlerini tesis ettirmek ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek zorundadırlar.

12.5. İndirim

3065 sayılı Kanunun (29/1)inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiyi 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 vergiyi tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, sadece vergiyi tabi işlemler için yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkündür. Dolayısıyla adı geçen kurum ve kuruluşların vergiyi tabi olmayan işlemleri nedeniyle ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması söz konusu olmayıp, bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, vergiyi 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 ayırım yapmaksızın, amatör spor faaliyetlerine ait yüklenedikleri KDV'yi de indirebileceklerdir.

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

13. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin KDV Karşısındaki Durumu

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

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin bu Kanun kapsamındaki mal ve hizmet almalarında ise genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacağı tabiidir.

14. Şehirlerarası Yolu Taşımactığı

Otobüslerle yapılan şehirlerarası yolcu taşımactığında, otobüs şirketleri, taşımactıklı işini başka otobüs sahiplerine yaptırırsalar 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, yolcuların tahsil edilen KDV'den genel hükümler çerçevesinde indirilir.

15. İlaç Bedelleri

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 yardımıdan yararlanmalarını ilaç giderleri, yararlanmalarla mezkûr kamu kurum ve kuruluşları arasında paylaşılmaktadır. Bu ilaçların bedellerine ait KDV de aynı oranlara göre paylaşılır. Eczaneler, kamu kurum ve kuruluşları ile yararlanmanın paylarını vergili bedel üzerinden ayrı ayrı hesaplayıp tahsil eder.

C. MÜKELLEFLER VE VERGİ SORUMLUSU

1. Mükellefler

KDV'nin mükellefi esas itibarıyla vergiyi tabi işlemleri yapanlardır. Ancak Kanunun 8 inci maddesinde özellikle 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 ihaltında ise mal veya hizmeti ihal edenlerdir. İthalatın kamu sektörü veya özel sektör tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellikle taşınması mükellefiyeti etkilemez.

c) Transit taşınmalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşınmalarla gümrük veya geçiş işleminde muhatap olanlar mükelleflerdir. Buradaki taşınmada ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar tarafından yapılan taşınmanın anlaşılması gerekir. İkametgâhi, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de olan şahıslar tarafından yapılan bu nevi taşınmalarda ise mükellef genel hükümlere göre taşıma işini yapanlardır.

Gümrük veya geçiş işleminde muhatap olanlar, taşıyanın temsilcisi olabileceği gibi aracıymış olabilir.

ç) (EK:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda mükellef, bu satışları yapanlardır.

d) PTT ve TRT Kurumlarına yapılan işlemlerde mükellefler PTT A.Ş. veya TRT Genel Müdürlüğüdür.

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

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

At yarış 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 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde, bu mal ve hakları kiraya verenler mükelleflerdir.

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

1.1.Fazla veya Yersiz Uygulanan Vergi

1.1.1.Fazla veya Yersiz Vergi Uygulanırları

3065 sayılı Kanunun (8/2) nci maddesine göre, vergiyi 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 mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (Değişik cümle:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ 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, 18.000TL hesaplayıp müşteriden tahsil edenler, fazla tahsil ettikleri bu vergiyi ilgili vergi dairesine beyan edip ödemek zorundadırlar.

1.1.2. Fazla veya Yersiz Hesaplanan ve Hazineye Ödenen Verginin İadesi (Değişik başlık:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾

3065 sayılı Kanunun (8/2) nci maddesi kapsamında (Değişik ibare:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ 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 yaptığını alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun^[8] ekinde 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 düzlenenecek bizzat istinaden vergi dairesi tarafından yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelere söz konusu tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilecek vergi dairesine ödeniğini tevsik etmesi gerekir.

Satıcının, fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergiyi alıcıya ödediğini gösterir belge ve indirim hakkı bulunan alıcının 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 ödenmiş 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 (**Ek ibare:RG-5/6/2018-30442**)⁽⁵⁾ ve **Hazineye ödenmesi** gerekmektedir.

- Beyan edilen dönemde iade talep edilen dönem arasında, fazla veya yersiz uygulanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması(**Ek ibare:RG-5/6/2018-30442**)⁽⁵⁾ ve **Hazineye ödenmesi** durumunda, sadece bu tutar iadeye konu edilebilecektir.

- Beyan edilen dönemde iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkması durumunda ise (**Ek ibare:RG-5/6/2018-30442**)⁽⁵⁾ **Hazineye itinal eden herhangi bir vergi bulunmadığından**, sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.

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

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükelleflin 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 mükelleflin vergi dairesine doğrudan gönderdiği bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır.

(**Ek paragraf:RG-21/5/2016-29718**) İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminin sonra meydana gelen azalmaları (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülmesi kazanç dağıtılmadığı takdirde 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 edilecek ödenen vergiler için de geçerlidir.

8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının^[9] 1, 2 ve 3 üncü maddelerinde, 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa^[10] ekli (I) sayılı listelerin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçıları tarafından imalatla kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının indirilmesi uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimiyle ilgili vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklaştırmaları alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, ÖTV Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Maliye Bakanlığınca verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş olup, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, (**Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718**) **Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde** belirtilmiştir.

Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslim konu mallar için bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmiş olan ÖTV, KDV matrahına dâhil olduğundan, bu ÖTV'nin(**Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718**)**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 dönüşmesi, bu bölüme yer alan açıklamalar doğrultusunda iade edilir.

2. Vergi Sorumlusu

2.1. KDV'de Tevkifat Uygulaması

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

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

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 olacaktırlar.

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

2.1.1.KDV Tevkifatının Niteliği

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 kuruluşların işkin KDV'nin beyan dönemi 3065 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre tespit edilir.

Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulunduğu dönem beyan süresi içinde yapılır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcın 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 belirtilen şekilde işlem yapılır. İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya işleminin tevkifat yapıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesinde 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 1015E 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, 2018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki almalarına 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 belirlenmeler çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecek veya doğrudan muhasebe birimlerine 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 ödemesi için şubeler itibarıyla, şubelerin bağlı buldukları 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 bildirmeye ait yazının bir örneği, genel müdürlük tarafından şubelere gönderilir, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilerek suretliyle sorumlu sıfatıyla beyan, şubeler tarafından yapılmaya başlanır.

2.1.1.2. İndirim

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

Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyann yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimin dayanacağı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısım, (**Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687**) **takvim yılını takip eden takvim yılı** aşılmanak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,

- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV Beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.

Örnek:Satıcı (B), alıcı (A) 'ya 12 Mayıs'ta 1.000 TL karşılığında bakır tel teslim etmiş, genel oranda KDV'ye tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenlediği faturada hesaplanan KDV, tevkif edilecek KDV ve tahsil edilecek KDV tutarlarını, Tebliğin (I/C-2.1.3.4.2.) bölümündeki açıklamalara uygun olarak, sırayla 180 TL, 126 TL ve 54 TL olarak göstermiştir.

(A), bu alışla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini 24 Haziran'a kadar vermemişse, söz konusu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edeceği 126 lirayı, 24 Haziran'a kadar vermesi gereken Mayıs dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. 2 No.lu KDV Beyannamesi yanlışlıkla süresinden sonra, mesela, 24 Ağustos'ta verilirse 126 TL tutar da 24 Ağustos'a kadar verilmesi gereken Temmuz dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Mükellef (A)'nın satıcıya ödediği/borçlandığı 54 TL tutar ise (**Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687**) **vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmanak şartıyla** alış faturasının defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonra düzenleyip (A) 'ya itinal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanını 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 TL tutarındaki kısım 24 Haziran'a kadar 2 No.lu KDV Beyanname ile bildirilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 TL tutarındaki kısım ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği (**Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687**) **takvim yılını takip eden takvim yılı** geçmemek şartıyla faturanın defterlere kaydedildiği dönem içinde 1 No.lu Beyanname ile indirim konusu yapılabilecektir.

2.1.2. Tam Tevkifat Uygulaması

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

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

2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

2.1.2.1.1. Genel Olarak (Ek başlık:RG-31/1/2018-30318)⁽³⁾

3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükmüne 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 faydalanan 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 yapıp hizmetten yurt dışında faydalananı 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 hizmet 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 konsulya 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 inci 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 Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler (Ek bölüm:RG-31/1/2018-30318)⁽³⁾

28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 41 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 9 uncu 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 hizmetleri 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 bölüme 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 ödemesi gerekmektedir.

2.1.2.1.2.1. Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti

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

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan, 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.gb.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 bildirimiz aramızca. Mükellefiyet tescili üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirenler, herhangi bir had ile smrlt olmaksızın beyannamelemlerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmalarını uygun görmüştür.

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. Verginin Hesaplanması

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 benzer belgelerde gösterilen KDV’nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmın 3065 sayılı Kanunun (29/1) inci 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 itibarıyla, vergilendirme dönemi takip eden ay yirmidördüncü 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 hükümler yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren, Türkiye’de ikametgâhi, 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 yirmidördüncü 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 gündüki Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasının Resmi Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde işe cari döviz kuru esas alınır.

Bu kapsamda beyan edilen KDV’nin, beyanamenin verilmesi gereken ayın yirmialtıncı 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. Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesi

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

2.1.2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiyeye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutat ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arzi serbest meslek faaliyetinde bulunanlar 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 inci maddesi kapsama giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapılanlar hesaplayacağı KDV’nin, bu kişi veya kuruluşlara tarafından sorumlu sifayla beyan edilmesi gerekir.

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

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

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

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

Örnek: *Değilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) değerli 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 : $240,96 \times 0,17 = 40,96$ TL

- KDV : $240,96 \times 0,18 = 43,37$ 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 inci maddesi kapsama giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler işe esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (1/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sifayla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (1/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

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

- Faaliyetlerinin arzi olması nedeniyle KDV’ye tabi olmadığını veya

- Faaliyetlerinin KDV’ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV’nin sorumlu sifayla beyanını tercih ettiklerini veya

- Faaliyetlerinin KDV’ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV’nin kendileri tarafından mükellef sifayla 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 inci maddesi kapsama girenler, “Ödemeler” kulağında “021” kodu ile istenilmektedir. Listede “021” kodu ile yer alan serbest meslek mensuplarından KDV tevkifatı yapılan ve yapılmayanlar ilgili satırlara giriş yapılmak suretiyle beyan edilir.

2.1.2.3. Kiralama İşlemleri

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

Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, 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 sifayla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

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

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

Ayrıca, kiracının;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (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 görülür,

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

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

Tevkifata tabi tutulan KDV’nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (1/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

KDV’ye tabi olan kiralama işlemlerinde 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 sifayla beyan edilir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

Kiralama işleminin KDV’den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sifayla KDV beyan edilmez.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmaları 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 bulunmaması kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için verirler. Genel bütçeli idarelerde KDV’nin beyanı konusunda, Tebliğin (1/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

2.1.2.4. Reklam Verme İşlemleri

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

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formlarında 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 yayımlanmak,

suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklam vermektedirler.

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

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (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 görülür,

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

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

Tevkifata tabi tutulan KDV’nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (1/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamında reklam hizmeti vermeleri halinde, reklam hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır. Bu işlemlerde KDV’nin beyanı, Tebliğin (1/C-2.1.2.3) bölümünde bu konuya ilişkin açıklamalara göre yapılacaktır.

2.1.3. Kısmi Tevkifat Uygulaması

2.1.3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulanacak Alınlar

Tebliğin (1/C-2.1.3.2) ve (1/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 sifayla beyan edilip ödenecek; tevkifatı tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sifayla beyan edilip (beyanname ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

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

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

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

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birimler, belediyelerin teşkil ettikleri birimler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- Bankalar,

- (Ek:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ Sigorta ve reasürans şirketleri,
- (Ek:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ Sendikalar ve üst kuruluşları,
- (Ek:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ Vakıf üniversiteleri,
- (Ek:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,
- (Ek:RG-15/2/2017-29980) Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- (Ek:RG-31/1/2018-30318) 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) ayırımı kapsamında değerlendirilmez.

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

5018 sayılı Kanuna ekli cetvelde 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 bulunan 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) ayırımı 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.

(Ek paragraf:RG-21/5/2016-29718) 213 sayılı Kanuna göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sonra erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanılan 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. (Ek cümle:RG-5/2/2021-31386) Şu kadar ki, işleme taraf satıcı mükellefin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur.

2.1.3.2. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

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 kapsamında mallar hariç) tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak, bu bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinin 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 alım 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 gösterişe 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. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

2.1.3.2.1.1. Tevkifat Uygulanacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı (Değişik:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾

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, rihlim, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafinerisi tesisi, sulama tesisi, toprak işlahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, malat, 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, ementalaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılması 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 ölekte 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) Bakanlık 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: DSI tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş. nden temin edilmiş 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 uygulanması 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.

Alıcın, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar arasında yer almaması (Ek ibare:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 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 kapsamındaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımı kapsamında yer almaması 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) ayırımı kapsamında (A) Ltd. Şti., yapacağı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST'te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basması işini (C) firmasına yaptırmaktadır.

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

Ahçı ve alt yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımı kapsamında yer almaması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımı 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 işlemler KDV'den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, bu Tebliğle 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) ayırımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanır.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölekte imar planı hazırlama ve benzeri işlemler için yüklenici tarafından yapılan işlerin 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 dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölekte imar planı hazırlama ve benzeri işlemler alt yüklenicilere devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez. Devredilen söz konusu işler için iş devredenin durumuna göre Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanır.

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

Tebliğin bu bölümü kapsamında işlerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmaz. ("ihale" ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılması ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmazlar. Ancak, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanın 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, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

2.1.3.2.2.1. Tevkifat Uygulanacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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 ölekte 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 verilerek 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 prensip olarak tevkifat kapsamına girmektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur 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, reklam ve benzeri hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmez.

2.1.3.2.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

2.1.3.2.3.1. Tevkifat Uygulanacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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 (Değişik ibare:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 7/10'u 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 kurumunu 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 değişikliklik, sorun giderme, yenileme, bakım, güncelleme ve benzeri hizmetlere ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin (Değişik ibare:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 7/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırmaları 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 onarım yaptırılan 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 Servis ve Organizasyon Hizmetleri

2.1.3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yoklu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet almalarını kapsamaktadır.

Örnek: Milli Eğitim Bakanlığı'nın (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşınmal 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 üretirek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yemek-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 kuruluş bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gütülmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında 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 marifetleriyle 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) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet almaları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapıldığı yeri (salon, otel ve benzeri) işletmelerden aldıkları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir. Bu durum, organizasyonu yapan firmaların, hizmet verdikleri idare, kurum ve kuruluş 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 otele 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 Temin Hizmetleri

2.1.3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

Çerçeve veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet aktı 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 aktıyla bağlı olmaması gerekmektedir.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimini 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 aktıyla bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karneler 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 hizmeti tevkifat uygulanır.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vastasıyla 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, yakma 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 kurulmanın Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanır.

2.1.3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri

2.1.3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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 firmalarının 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 Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

2.1.3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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 **(Değişik ibare:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 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 hammaddede başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptırılarcaya temin edilmesidir.

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptırılan tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır; boya ve kimyevi maddelerin işi yaptırılan tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır; boya ve kimyevi maddelerin işi yaptırılan tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır.

Ütülleme, çözümlü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, traşlama, 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 yapıyorsa, 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 yaptırılan 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 ehyaf veya ehyaf ile birlikte tül veya tela tabik edilmektedir. Sadece ehyaf tabik edilen hallerde ehyafın, ehyaf ile birlikte tül veya telanın tabik edildiği hallerde ehyaf ile tül veya ehyaf ile telanın fason iş yaptırılan tarafından temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yaptırılarcaya 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 kısmı iş, tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason iş yaptırılan, başkalarına fason iş yaptırılmaları, 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 uygulayacaktır, ihracatçıya yaptırdığı 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 malzeme ve malzemelerin, aynı fatura edilmiş söz konusu değildir.

2.1.3.2.7.3. Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yapılacak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,

- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yaptırılarcaya olanları,

temin etmek suretiyle aracılık hizmeti vermektedir. Bu hizmetlerde aracı firmaların 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. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri

2.1.3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayırım kapsamında kılere 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 işletmelerden komisyon tutarına ait KDV üzerinden tevkifat uygulanır.

2.1.3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

2.1.3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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 reklam almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklam gelirleri,

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

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

geliri ekte etmektedirler.

Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapları (reklam 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 faaliyeti gösterdiği ilin mahalli liginde mücadele eden (Y) spor kulübü ile anlaşmıştır.

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdiği reklam hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklam hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebliğin (I/C-2.1.3.2.4) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılanihale 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, müsabakaların söz konusu oyun biletlerinde yer verilmesine ilişkin isim hakkı kullanım 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 edilmeyecektir.

2.1.3.2.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

2.1.3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğ (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlar Tebliğin (I/C-2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri alımlarında, alıcılar tarafından ((Değişik ibare:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 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 alanların temizliği,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

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

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

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

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerin 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. Taşınacılık Hizmetleri (Başlığı ile Birlikte Değişik Bölüm:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾

2.1.3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.11.2. Kapsam

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

Söz konusu hizmetlerin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılarak yapılması, ilgili birimlerden taşınacılığa 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 anlaşarak suretiyle doğrudan taşınacı 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 tutulan adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilir.

Taşınacılık hizmetini yüklenen bir firmadan, bu işi bizzat ifa etmeyen bir başka firmaya devretmesi durumunda, taşınacılık hizmetini alan tarafından bu kapsamda tevkifat yapılmaz. Ancak taşınacılık hizmetini yüklenen firma tarafından, taşınacılık hizmetini fihlen ifa eden firmadan alınan hizmet için KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.12. Her Türü Baskı ve Basım Hizmetleri

2.1.3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğ (I/C-2.1.3.1/b) ayarında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından ((Değişik ibare:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 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 yayımlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basım hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Üretimde kullanılacak kağıt, 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 alımda 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 almıdır ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin ((Değişik ibare:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 7/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.

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

2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler (Başlığı ile Birlikte Değişik Bölüm:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumunu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifaları ve Tebliğde söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.14. (Ek:RG-14/2020-31039)⁽⁶³⁾ Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yapılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifat Uygulaması

Kamu Özel İş Birliği Modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin olarak 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapılması, 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 uncu 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 işlemler 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 (Değişik ibare:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 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 Yapılan 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	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri (Tebliğ (I/C-2.1.3.2.10. bölümü))	(Değişik ibare:RG-16/2021-31397) ⁽⁶⁴⁾ 9/10	Tevkifat Yok	5/10
İlaçlama Hizmetleri				
Çamaşır ve Çamaşırhane Hizmetleri				
Temizlik Hizmetleri				
Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Hizmetleri				
Atık Yönetimi Hizmetleri				
Hasta Yönlendirme ve Refakat/Resepsiyon/Yardımcı Masası/Taşıma Hizmetleri	İşgücü Temin Hizmetleri (Tebliğ (I/C-2.1.3.2.5. bölümü))	9/10	Tevkifat Yok	5/10
Güvenlik Hizmetleri				
Otopark Hizmetleri				
Diğer Tıbbi Ekipman Destek Hizmeti	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri (Tebliğ (I/C-2.1.3.2.3. bölümü))	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Mefruşat Hizmeti				
Yemek Hizmeti	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10

	(Tebliğin I/C-2.1.3.2.4. bölümü)			
Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti	Yapım İşleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.1. bölümü)	(Değişik ibare:RG-16/2/2021-31397) ⁽⁶⁴⁾ 4/10	(Değişik ibare:RG-16/2/2021-31397) ⁽⁶⁴⁾ 4/10	(Değişik ibare:RG-16/2/2021-31397) ⁽⁶⁴⁾ 4/10
Bina ve Arazi Hizmetleri				
Laboratuvar Hizmeti				
Görüntüleme Hizmeti				
Rehabilitasyon Hizmeti				
Ortak Hizmetler Yönetimi Hizmeti	-	Tevkifat Yok	Tevkifat Yok	5/10
Hastane Bilgi Yönetim Hizmeti				

* Hizmetin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılarına ifa edilmiş durumunda "İşlem Türü" dikkate alınarak tevkiyat uygulanacaktır.

Örnek: Yüklenici (A) firması, işletmeye alınan sağlık tesisine yönelik alt yüklenici (B) firmasından temin etmek suretiyle Sağlık Bakanlığımıza 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 tevkiyatı uygulanacaktır.

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

2.1.3.2.15. Ticari Reklam Hizmetleri (Ek bölüm:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾

2.1.3.2.15.1. Tevkifat Uygulayacak Alınlar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.15.2. Kapsam

Ticari reklam, ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışı ya da kiralanmasını sağlamak, hedef kitleyi oluşturanları bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla reklam verenler tarafından herhangi bir mecraada 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 alınlarını (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 tevkiyat yapılır. Reklam hizmetinin, reklam ajansları üzerinden alınması, söz konusu ajansların bu kapsamda alacakları yayım, üretim gibi reklama yönelik hizmetlerin tevkiyata 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 alınları Tebliğin (I/C-2.1.3.2.12.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

2.1.3.3. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler

2.1.3.3.1. Külçe Metal Teslimleri

2.1.3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alınlar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır.

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

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkiyat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkiyat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkiyat 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, alüminyum ve kurşun külçelerini teslimi girmektedir. Slab, bilet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilir.

Yukarıda belirtilen metallerin, alışlarında tevkiyat 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 tevkiyatı uygulanır.

2.1.3.3.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

2.1.3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alınlar ve Tevkifat Oranı

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-2.1.3.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır.

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

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkiyat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkiyat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkiyat 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, filmajın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, piriç, çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri, çinko oksit ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, sacma, üzgare, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri girmektedir.

Profilin boyanmış veya kaplanmış olması, bunların tesliminde tevkiyat uygulanmasına engel değildir. Bu durumda, profilin boyanması veya kaplanması ilişkin fason eloksallı işçiliği tevkiyat kapsamına da girer.

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

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

Örnek: Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ve bunların alaşım metallerden elde edilen müşrubat 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, direk, bek, kanca, menteşe, aksesuar ve benzerlerinin teslimi tevkiyata tabi olmayacaktır.

2.1.3.3.3. Hurda ve Atık Teslimi

2.1.3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alınlar ve Tevkifat Oranı

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) inci maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının tesliminde, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alınlar tarafından (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır.

2.1.3.3.3.2. Kapsam

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karşılımları, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak 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, piriç, kurşun, tenek, 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 kırıntı, döktümlü 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 kırıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları (Ek ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾, konfeksiyon kırıntıları teslimleri de tevkiyat uygulaması kapsamındadır.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılmamış mükümlü olan kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam eşyası teslimlerinde tevkiyat (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) uygulanmaz.

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

Örnek 2: (A) Tld. 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 (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10)'u Hurda A.Ş. tarafından tevkiyata tabi tutulacaktır.

Hurda akü ve pili belirlenmiş şekilde değerlendirilmeden sonra tekrar kullanılabilir duruma gelmesinin mümkün olması halinde, bu teslimde istisna veya tevkiyat uygulanmayacaktır.

Araç-gereç ve iş makinesinin, Kanunun (17/4-g) maddesi veya tevkiyat uygulaması kapsamında değerlendirilmesinin için ekonomik önümü doğrultusunda bir şekilde satılması ve satış sonucunda alıcının bunları, hurda olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumda olanların teslimi tevkiyat kapsamında değerlendirilmelidir.

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 söküm sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilir.

Buna göre, gemi söküm işlerinde hurda gemilerin sökülmesi sonucunda elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo-teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılırsa alınlar tarafından KDV tevkiyatı uygulanmaz. Söz konusu aksamın kullanılmaması durumunda olması halinde ise bunların, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda tevkiyat uygulanır.

Aynı şekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamı, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda el değıştirmelerinde de tevkiyat uygulanır.

2.1.3.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi (Değişik başlık:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾

2.1.3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alınlar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır.

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

Bunların, ithalatçılar tarafından tesliminde tevkiyat (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkiyata tabidir. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkiyat 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 (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerindeki kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkiyat uygulaması kapsamındadır.

2.1.3.3.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İş Ham Post ve Deri Teslimleri

2.1.3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alınlar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır.

2.1.3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁽¹¹⁾ eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkiyat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre:

- Kıftılı ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döktüntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki süngür ve atırlar, 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 tevkiyat uygulanır.

2.1.3.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

2.1.3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alınlar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlar, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.6.2.) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırıntı alınlarında (5/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır.

(Değişik paragraf:RG-21/5/2016-29718) 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 ithalata yoluyla temin edildiğinden/temin edilerek üretilmiş/temin edilerek üretilmiş tevkifat uygulanmamıştır." veya "Teslim edilen mal 5018 sayılı Kanuna ekli cetveler kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan temin edildiğinden/temin edilerek üretilmiş tevkifat uygulanmamıştır." açıklanmasında ve söz konusu malların ithalatına ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine veya bu malların 5018 sayılı Kanuna ekli cetveler kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alınmasına 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 inşaatkil, doğramalık, marangozlu, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan karpıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı taşlamaları tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Ote yandan, tomruk, odun, kereste, karpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğramaları, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabta, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.3.7. Diğer Teslimler (Ek bölüm:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾

KDV mükellefleri tarafından Devlet Matzeme 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.

2.1.3.4. Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar

2.1.3.4.1. Tevkifat Uygulamasında Sınır

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

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

Örnek: *Geçir 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 uygulamasına girilen her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınır aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmaz, 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 dairelerce, bütünlük arzettiği anlaşılın alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır.

2.1.3.4.2. Belge Düzeni

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgeler; "İşlem Bedeli", "Hesaplanan KDV", "Tevkifat Oran", "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 uygulandığı tevkis eden belge mahiyetinde taşınmaktadır.

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 Oran	:	5/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV :		270 TL
Tevkifat Dahil Toplam Tutar :		3.540 TL
Tevkifat Hariç Toplam Tutar :		3.270 TL
Yalnız Üçbinikiyüzyetmiş 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 ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenir.

2.1.3.4.3. Beyannamenin Düzenlenmesi

2.1.3.4.3.1. Alıcıların Beyanı

Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç), tevkifata tabi işlemin vuku bulunduğu tarihte işleme 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 her 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" kullakçığında 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.

"Kesiti Yapılan Satıcılar" kullakçığında ise her bir kesiti yapılan mükellef itibarıyla, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan (satıcı) mükellefe ilişkin kimlik bilgileri, tevkifata tabi işleme ait matrah ve tevkifat tutarına ilişkin kayıt yapılır.

"Vergi Bildirimi" kullakçığında, "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 seçilmelidir. "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 kullakçığın "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 Oran" alanına beyan yapılacak işlemin 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) inci maddesi kapsamında sorumlu tayin edildikleri, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesinde bulunmaları halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarih edilecek vergi ziyai cesası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmaması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

(Değişik yedinci paragraf:RG-10/10/2018-30561) Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş ve Hazineye ödenmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarihyatta vergi aslı aranmaz. Sorumlu tarafından beyan edilip ödemesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen ve Hazineye ödenen bu verginin normal vade tarihinde öndendiği tarihte kadar hesaplanan gecikme faizi alıcının ararını.

(Değişik sekizinci paragraf:RG-10/10/2018-30561) Söz konusu vergi satıcı tarafından beyan edilmiş olmakla birlikte, tahakkuk eden verginin ödenmemesi veya ödenecek KDV çıkması nedeniyle Hazineye ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcının ararını.

2.1.3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

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

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

Örneğin; özel güvenlik hizmetleri verenler tevkifat oranı için (9/10), bakır külçe teslimi yapanlar ise tevkifat oranı için **(Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (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" kullakçığında "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, beyan yapılacak işleme ilişkin 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" kullakçığında yer alan "İade Edilmesi Gereken KDV" satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesinde halde Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükellefe iade edilir.

2.1.4. Düzeltme İşlemleri

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

2.1.4.1. Mal İadeleri

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

Örnek: *Pamuk toptancı (A), 14/4/2012 tarihinde tekstil firması (B)'ye 50.000 TL karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan (50.000 x 0,08 =)4.000 TL KDV'nin (4.000 x 0,10 =)400 TL'lik kısmı (A)'ya ödemiş ve onun tarafından beyan edilmiş, (4.000 x 0,90 =) 3.600 TL'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Nisan/2012 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.*

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21/4/2012 tarihinde yasal kayıtlara alınmıştır. (B), (A)'ya ödediği 400 TL ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 3.600 TL'yi Nisan/2012 dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu pamuğun (1/5)'i 10/6/2012 tarihinde (A)'ya iade edilmiştir.

Bu durumda (B), (A)'dan 10.080 TL geri alacak, mal iadesinin gerçekleştiği dönemde, 80 TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A) ise, aynı dönemde 80 TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV'nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 80 TL'lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş 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 gerçekleştirilmesinin nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi halinde yapılabilecektir.

(Ek paragraf:RG-3/6/2021-31500) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri dışında KDV mükellefi olmayan alıcıların tevkifat uyguladığı işlemlerde düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

(Ek paragraf:RG-3/6/2021-31500) Alıcı tarafından, işlem bedeli ve tevkif edilmiş 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 yapıldığı tevkis edilmesine istinaden, işleme ilişkin tevkif edilen KDV, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

(Ek paragraf:RG-3/6/2021-31500) Diğer taraftan, satıcının tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talebi sonuçlandırdıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak yukarıda belirtilen şekilde düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

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

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

2.1.4.2. Matrah Değişiklik

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 hesapları 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 geçmesi 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, matrahla 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 belirlenen eşsafa uyuması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmesi, azalma miktarı ile ilgili olarak mal idarelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğin (I/C-2.1.4.1) bölümü çerçevesinde işlem yapılır.

Örnek: **(Değişik:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾** Satıcı (A) Firması, (7/10) oranında tevkifata tabi bir işlem için alıcı (B) Firmasına, 2021/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak 100.000 TL'lik fatura düzenlemiş, faturada gösterilen (100.000 x 0,18 =) 18.000 TL KDV'nin (18.000 x 0,30 =) 5.400 TL'si (A)'ya ödemiş, (18.000 x 0,70 =) 12.600 TL'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

Satıcı (A), bu işin bir kısmını tamamlayamadığından bedelde 20.000 TL'lik bir azalma meydana gelmiştir.

2021/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre satıcı (A), alıcı (B)'ye 20.000 TL ile birlikte bu tutara ait (20.000 x 0,18 =) 3.600 TL KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan (3.600 x 0,30 =) 1.080 TL'sini (toplam 21.080 TL) iade edecek, 2021/Mayıs döneminde beyan ettiği 1.080 TL'yi 2021/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Alıcı (B) ise 2021/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 1.080 TL'yi, 2021/Mayıs döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

Alıcı (B)'nin bu işlem nedeniyle tevkifata tabi tutularak beyan ettiği verginin, 20.000 TL'ye isabet eden kısmı olan (3.600 x 0,70 =) 2.520 TL aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

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 başvurusu halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

Tevkifata tabi olmadıysa halde tevkifatı 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 işlemlerde 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 yazısı ibraz etmesi üzerine ödemeyi yapan muhasebe birimlerinde düzeltilir ve gereken durumlarda iade edilir.

(EK paragraf:RG-15/2017-29980) 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 edilmesini kaydıyla, fazla veya yersiz tevkif edilen vergiye göre satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeyle ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, fazla veya yersiz KDV tevkif edildiğinden, satıcıya KDV idesi yapılmadan önce anlaşılması halinde, fazla veya yersiz tevkifata ilişkin satıcıya KDV idesi yapılmaz. Bu durumda işlemlerin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Örnek: (Değişik:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ (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 ödememiştir. (B) İnşaat A.Ş. ise hesaplanan KDV'nin tevkif edilmeyen 240 TL'lik kısmını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve tevkif edilmiş 160 TL KDV'nin 50 TL'sini iade almıştır. Ancak bu işlemle ilgili olarak tevkifat uygulanması gerektiğinden sonradan anlaşılması durumunda, (A) Ltd. Şti. ile (B) İnşaat A.Ş.'nin talep etmeleri halinde, (B) İnşaat A.Ş.'nin KDV Beyannamesinde v almış olduğu KDV idesinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ayrıca (A) Ltd. Şti.'ne fazla ve yersiz tevkif ederek ödediği KDV'ye ilişkin de herhangi bir KDV idesi yapılmayacaktır.

2.1.5. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi

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

2.1.5.1. Genel Açıklamalar

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 tevkifata ilişkin 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 (**Değişik ibare:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ şarttır.**

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

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

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerine;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki^[12] belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifat işlemlerin gerçekleştirildiği 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 Başkanlığına öngörülen şekli ve içeriği uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kağıt 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 beyannamesi mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir.

Tebliğ (IV/E) bölümündeki açıklamalar, tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifat işlemlerinden doğan iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işleminde bulunması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan almış olduğu tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifat işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir. Bu şekilde işlem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak özel esas uygulanması gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV Beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılır.

2.1.5.2. İade Uygulaması

2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri

(Değişik paragraf:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarını, Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler.

Mahsup kapsamına, tevkifata ilişkin olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı dönemde ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir.

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 edilmiş 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 karşı inceleminin yapılarak doğruluğu gösterilip göstermediği,

- Hususların tespitine yönelik olacağı. Bu kapsamda, KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması, indirilecek KDV listesinin doğruluğuna dayanak oluşturur.

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparlar, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazılı bildirir. Yazınun 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 eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerini tamamladığı tarih itibarıyla mahsup yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Tebliğ (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,

- **(Değişik:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾** Taşmacılık hizmetleri,

- Her türlü baskı ve basım hizmeti,

- **(Ek:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾** Ticari reklam hizmetleri,

- İşgücü temin hizmeti,

- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

(Değişik paragraf:RG-15/2017-29980) 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Tebliğ (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 5.000TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

(Değişik paragraf:RG-15/2017-29980) 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. İadenin 5.000 TL'yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Tebliğ (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 **(Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının teslimi,**

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve **(Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarından ekde edilen hammaddede teslimi,**

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

- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,

- **(Ek:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾** 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 Talepleri

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

Tebliğ (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,

- **(Değişik:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾** Taşmacılık hizmetleri,

- Her türlü baskı ve basım hizmeti,

- **(Ek:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾** Ticari reklam hizmetleri,

- İşgücü temin hizmeti,

- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

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

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

Tebliğ (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 (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon karpıntılarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon karpıntılarında elde edilen hammaddede teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,

-(Ek:RG-16/2/2021-31397)⁽⁶⁴⁾Tebliğ (I/C-2.1.3.3.7.) bölümü kapsamındaki teslimler,

ile ilgili 5.000TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

5.000TL ve üzerindeki nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir 5.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözümler.

2.1.5.3. İade Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak,Tebliğ 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 bulduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifat işleminin gerçekleştirildiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

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

Her iki durumda da bir dilekçe ile bağlı olan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

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

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

Mükelleflin aynı dönemde diğer iade hakkı doğuran işlemlerinin de (indirimi orana tabi işlemler hariç) bulunması ve iade edilmesi gereken KDV tutarının, tevkifat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade beyanını toplamından küçük olması halinde, iade talepleri mükelleflin 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 adımda, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelenmesi nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınıra hesabında dikkate alınmaz.

İade alacağının tamamını üçüncü kişilere nakden ödemesinin talep edilmesinde, 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 temlik sözleşmesi ile yapılır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

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

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

İadenin YMM raporu verilerek 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 verilerek koşullu birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

İade alacağının YMM raporu ile almak 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, indirimi orana tabi işlemler, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler gibi) kaynaklanan iade taleplerinin, aynı vergilendirme dönemine ilişkin olması kaydıyla, aynı YMM raporuna istisaden sonuçlandırılması mümkündür.

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

2.1.6. Bildirim Zorunluluğu ve Mütessesil Sorumluluk

2.1.6.1. Bildirim 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 yanlış bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde işlem yapılır.

2.1.6.2. Mütessesil 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 mütessesil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

C. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

3065 sayılı Kanunun 10 uncu 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 mal 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.

Kısmi kısmi mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısmın teslimi 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 nakliyeciyi veya sürtücüye tevdi anında meydana gelmiş sayılır.

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

Kanunun (2/3) üncü maddesi uyarınca su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve benzeri faaliyetler mal teslimi sayılmıdır. 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 malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği, yani bedelin hesaplanması tahsil edilebilir hale geldiği anda meydana gelmiş sayılır. Bu mükelleflerin mal bedellerinin tahsil edilip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek değişiklikler Kanunun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilir.

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

(Değişik cümle:RG-5/6/2018-30442)⁽⁴⁾ Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa payı karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. **(Değişik cümle:RG-5/6/2018-30442)⁽⁴⁾** Arsanın bir iktidarı 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 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutar üzerinden KDV hesaplanır. Arsa sahibinin, gerekçe usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyeti olarak arsanın bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz.

Birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilen hizmetlerde, hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının teslimi ile ilgili olarak önce tahsil edilmesinde, 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 tanımlanması gerekmektedir. Belli bir vergilendirme dönemine beyan edilecek KDV miktarının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifası ile edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır.

Toplam bedel hizmet tamamlandığında alımsa 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 miktarı şirketin banka hesabına geçtiği tarihte değil, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetler için takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri arasında düzenlenmektedir.

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

II. İSTİSNALAR

A. İHRACAT İSTİSNASI

1. Mal İhracı

1.1. Gümrük Beyannamesi Mal İhracı

1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyanı (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun 12 nci 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 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmış veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmiştir.

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

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında iş yapma 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 yapma için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarda kullanılmak veya satılmak 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 çıkararak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antrepousuna konulmalıdır.

3065 sayılı Kanunkdaki istisna uygulamasında ihracat, esas itibarıyla, serbest bölgeden alınan 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 nci maddesi ve Tebliğin bu bölümünde belirlenen şartları taşımayan işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtdışındaki 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 yurtdışındaki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

3065 sayılı Kanunun 12 nci 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 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden 8/8/2017 tarihli ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına sadece ilgili gümrük mevzuatına göre burularda satılmaya 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 taşınacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde değerlendirilmelidir:

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

b) Uluslararası taşınacılık yapan yerli gemi ve uçaklar ise "yurtdışında 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.

c) 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 "kapama tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri için gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerinde 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 girişini yapıldığı 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 (filen işleticiye teslim edildiğini) işletici tarafından filen teslim alındığını gösteren antrepo giriş sayım tutanağına da hitva 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 nci maddelerine göre gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim" ibaresi şerh olarak düşülmüştür.

Ihracat 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" kuluğunda "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 kapama tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunan (kapama tarihinde Resmi Gazete'de kurlar ilan edilmemiş ise kapama tarihinden önceki ilk Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir.

"Yüklenilen KDV" sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/A) 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. İstisnanın Tevsiki

Gümrük beyannamesi mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturaları, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekimise vergi dairesine verilir. Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kağıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde internet vergi dairesi liste alındıysın vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

Ihracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür. Verilecek listenin, gümrük beyannamesinin tarihi, sayı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapsamı ismi, varış ülkesi, varsa imalatçının adı-soyadı veya unvanı, varsa into ve çıkış tarihi bilgilerini içermesi gerekir.

Ihracata ilişkin yurtdışındaki alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihiva eden firma yetkililerine 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.

Ihracat 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.

(EK paragraf:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde istisna, gümrük idaresi tarafından onaylanmış antrepo beyannamesiyle tevsik edilir.

(EK paragraf:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ Gümrüksüz satış mağazasına veya bunların depolarına konulan malın ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olarak usulsüz satışın yapıldığını tespiti halinde (hak sahipleri dışındakiler satış yapılması, hak sahibi olanlara belirlenen limitlerin üstünde satış yapılması, malın yersiz veya haksız olarak her türlü kullanım 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.

(EK paragraf:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına ilgili mevzuata uygun olarak teslimde bulunan satıcının istisna ve iadeyle ilişkin işlemleri belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

(EK paragraf:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ 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 bulunduğu haller dışında, zamanında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar satıcı mükelleften aranır.

1.1.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak; Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirttiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödemesi 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 ihali mümkündür. Bu durumda, ilk ihracat kesin ihracat olarak değerlendirilir.

İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanan miktarın 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 verir.

KDV ödemek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi dairelerine ihracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanunun 11 inci 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 yararlanan 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 vergilerin için ihracatçının, bu vergileri indirmeyip nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmışsa 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 indirmeyip nakden veya mahsuben iade olarak aldığı 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 indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş gümrük haklarında, bu vergileri ilişkin olarak bir işlem yapılmaz.

Geril gelen eşya dolayısıyla ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

(EK paragraf:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına konulan malların gümrük idaresine iade talebiyle bildirilmesi 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 teslimle 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 ziyai 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 ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

1.1.4. İade

Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi

- Gümrük beyannamesi veya listesi (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ (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. Mahsuben İade

Mükelleflerin mal ihracatından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmesi halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.1.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin mal ihracatından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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.

1.2. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar, 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

1.2.1. İstisna Belgesi

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" yazılmaması olması,

gerekir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülürse, 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. İstisnanın Şartları

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 tebliği resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmamalıdır.

b) Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 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, şekli 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 kaplarından 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 beraberiinde Türkiye'den çıkış zorunluluğu bulunmamaktadır.

(EK paragraf:RG-8/1/2019-30942) 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 filen yurt dışına çıkarılması ile birlikte özel fatura onaylanması esastır.

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. İstisnanın Beyanı

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 yetkililerine onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste eklenir.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğunda "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/A) 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 yetkililerine 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 edilmesi 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. Hizmet İhracı

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

2.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2) nci 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 ilgili bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'de gönderilecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmaların söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet iracı 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 ihrac ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet iracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet iracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet iracı 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. Yapıldığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL'lik hizmete 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 mükelleflin, 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 faaliyeti 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 ihracatı 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 ihracat 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 yeterli araştırması yapmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığında 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 inşaatına kullanılacak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralamaya 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 mükim (Z) firması Almanya'da mükim (Y) firması ile yaptığı sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya'da mükim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığında döviz olarak Türkiye'ye gelmiştir.

(Z) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanıldığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 9: Türkiye'de mükim (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 mükim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmaların kendi uçak ekibinin denetim 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. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dokümanlarını gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnadan beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibraz gerekir. İstisnadan beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (Değişik İbare:RG-5/2/2021-31386) 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" kulaklığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırım, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmetin bedeli girilir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A) 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.(Ek cümle:RG-5/2/2021-31386) Bununla birlikte, faturasında Türk Lirası karşılığı gösterilen hizmet ihracılarında, bedelin Türk Lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilir.

(Ek paragraf:RG-5/12/2017-30261) Ancak, Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilerin tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde, geminin tersaneye giriş çıkış yaptığını Liman Başkanlığı tarafından verilecek belge ile tevsik edilmiş kaydıyla, istisna kapsamındaki hizmet nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin %50'si, hizmet bedelinin (Mülga İbare:RG-5/2/2021-31386) Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belge aranmaksızın iade edilir. İade edilecek KDV'nin kalan kısmı, işleme ilişkin bedelin yarı kısmını döviz olarak Türkiye'ye getirildiği oranda iade edilir.

Örnek: (A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti. Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı bir gemiyi 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 onarım yaptığı söz konusu geminin Tuzla Liman Başkanlığından giriş çıkış yaptığını tevsik eden belgeyi sunmuş, ancak hizmet bedelinin (Mülga İbare:RG-5/2/2021-31386) 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 (Mülga İbare:RG-5/2/2021-31386) Türkiye'ye getirildiğine ilişkin belge aranmaksızın iade edilir.

(A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti. hizmet bedeline ilişkin 40.000 ABD Dolarını Türkiye'ye (Mülga İbare:RG-5/2/2021-31386) 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) döviz olarak 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 (Değişik İbare:RG-5/2/2021-31386) 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 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflin 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 (Ek İbare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek İbare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. Roaming Hizmetleri

3.1. Kapsam

3065 sayılı Kanununun (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 sisteminin dolaşımına açarak hem Türkiye'deki kullanıcıların yurtdışında, hem de yabancı kullanıcıların Türkiye içerisinde internet erişimini sağlamaktadır. Firma, İngiltere'de mükim (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. İstisnanın Beyanı

İstisna, hizmete ilişkin faturanın düzenlendiği dönem beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, beyannamenin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığında "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. İstisnanın Tevsiki

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 ibraz gerekir. (Ek cümleler:RG-15/2/2017-29980) Bu belgenin alınmadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükelleflin 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 uygulanmadığını 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözümler.

4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

4.1. İstisnann Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılması sayılabileceği için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması, şartları birlikte gerçekleştirilmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmesi için gerekli.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/ışlemlerden 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 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.2. İstisnann Beyanı

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanması ve serbest bölgedeki müşteriye faturanın düzenlenmesi şartıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olduğu değerlendirme döneminde (gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren tarihi için alan dönemde) uygulanır ve bu değerlendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir.

Fason hizmet faturasının malın serbest bölgeye vasıl olduğu dönemden önceki dönemde düzenlenmiş olması istisnann fatura tarihini içine alan dönemde beyanını gerektirmez.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin idaresinin istenmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

4.3. İstisnann Tevsiği

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 tevşik edilir. Bunlar (ade talep edilmesinin), istisnann beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olan vergi dairesine bir dilekçe eklenir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı şekilde tevşik 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 listesi
- Fason 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözümler.

5. Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)

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. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

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. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında 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 işlemlerde görünür bir yere asılır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iadeye aracılar 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. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Aşgari Tutar

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli 1 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 100 TL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dahildir.

5.4. Satıcının Uyacağı 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" çıkması halinde ödenir.

Satıcı, istisna kapsamındaki satışları dolayısıyla düzenleyeceği faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyrukular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını,
 - Alıcının banka şubesi ve hesap numarasını,
 - Satıcının bu iadeler için hesap açtığı 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 nci 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 çekle 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. Alıcının Uyacağı 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 onaylanır. Alıcı onaylattığı üç belge örneğinden ikisini onay yapan gümrük görevlisine bırakır.

5.6. Verginin Alıcıya İade Edilmesi

5.6.1. İadenin Gümrükten Çıkarken Banka Şubesinden Alınması

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 vermez. 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. Bulunmuş çek 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 uncu gününe kadar satıcıya her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile bildirir.

5.6.2. İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması

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 düzenlenmiş hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

İade tutarını 10 gün içinde göndermeyen satıcının izin belgesi iptal edilecek daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmez.

5.6.3. Verginin Elden İadesi

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. İadenin Avans Olarak Ödenmesi

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 sayılabileceği 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. Yetki Belgesine Sahip Araçlar Tarafından 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 sürelerle 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, anlaşılacak satıcılarla ilgili ile işlemlerini gerçekleştirebilir.

5.7. Aracı Firmalar ve Yetkilendirilmeleri

5.7.1. Yetki Belgesi İçin 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:

- Bilanço esasına göre defter tutulması.
- Aşgari özkaynak tutarının 1.000.000 TL olması.
- Ücretli statüsünde en az beş kişisi istihdam edilmesi.
- Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle "olumsuz rapor" bulunmaması.
- Sadece bu Tebliğin (II/A-5) bölümü kapsamındaki işlemler ile ilgili aracılık faaliyetinde bulunulması.

5.7.2. Başvuru Dilekçesine Eklencek Belgeler

Yukarıdaki şartları topluca taşıyan firmaların başvuru dilekçesine aşağıdaki belgeleri eklemeleri gerekir:

- Ticaret Sicil Gazetesinin bir örneği veya Ticaret Sicil Gazetesinin tarih ve sayısı.
- İmza sirkülerinin onaylı bir örneği.
- İşe devam etmekte olanlar için son ayrıntılı bilanço ve gelir tablosunun firma kaşesi tabik edilerek ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanmış birer örneği.

5.7.3. Yetki Belgesinin Verilmesi

"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 olmadığının araştırılır. İnceleme raporunun Gelir İdaresi Başkanlığına değerlendirilmesi sonucunda beş yıl süreyle geçerli olmak üzere "Yetki Belgesi" verilebilir. "Yetki

Belgesi" alınmış 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 satıcılara 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 işlemlere ait bilgiler (mükellef bazında sadece adet ve toplam tutar olarak) izleyen ay içinde; dönem sonu ayrıntılı bilançoları 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 firmaların iade satıcılara iade işleminin yapılmasından müteselsilen sorumludur. İadenin herhangi bir nedenle yetki belgeli aracı firma tarafından yapılmaması halinde, satıcılar iadeyi yapmakla yükümlüdür. Bu husus satıcılara yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilir.

İadenin aracı firmalarca, mücbir sebepler dışındaki nedenlerle aksatılması ve bunun tekrar etmesinin rağmen makul sürede makul gerekçelerle giderilmesi halinde, "Yetki Belgesi" iptal edilir. Takip eden beş takvim yılı sonuna kadar, hiçbir suretle tekrar "Yetki Belgesi" verilmez.

5.7.4. Belge Düzeni

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 Dağıtım Hakkında Yönetmelik"⁴¹³ hükümleri çerçevesinde belgelerin basım işini yapan matbaa işletmecisi, belgelerin ön yüzüne dip not şeklinde adı ve soyadınm veya varsa ticaret unvanını, adresini, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası ile Vergi Dairesi Başkanlığıyla/Defterdarlıkla anlaşmasının tarihini yazar.

Anlaşmalı matbaalarda yapılacak 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 Dağıtım Hakkında Yönetmelik" esaslarına uyulur.

Bu uygulama kapsamındaki satışlarda, alıcıya yapılacak iade işleminde çek kullanılması da mümkündür. Bu durumda Türkiye'de ikamet etmeyen yokulara yapılan satışlarda fatura ve çek prensip olarak ayrı ayrı düzenlenir. Ancak, söz konusu fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenilmesinin yanı sıra yetki belgeli aracı firmayla sözleşmesi bulunan satıcıların 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 verilmiş olan fatura-çekler ise satıcının aynı bilgileri ihtiva eden kaşesi tatbik edilmek suretiyle kullanılır.

Ayrıca, bu belgede Türkiye'de ikamet etmeyen yokulara KDV idadesi dışında kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceği 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 işaretli (amblem), yurtdışında 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 bulunması zorunluluğu yoktur.

Fatura-çekler aracı firma tarafından satıcıya zimmet karşılığında 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 verilmiş 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 yapılantarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yokulara yapılan satışlarda KDV istisnası uygulanmaktadır. (tarih)" ifadesinin yer aldığı bir levha asmalıdır. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın iznisi tatbik edilmiş onay kaşeleri ve istenirse logoları yer alır.

Sözleşmelerin iptal edilmesi, yenilenmesi 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. Alıcıya İadenin Yapılması

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı, Türkiye'de ikamet etmeyen yokulara 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, aslı muhafaza eder, diğer iki örneğini görevliye bırakır.

İade, alıcıdan kalan onaylı fatura-çek aslı ile yapılır. Aracı firma iade işleminin sonra fatura-çeki satıcıya göndermez ve 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar. Ancak bir ay içinde yaptığı işlemler 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 icmallere, satıcı tarafından 213 sayılı Kanunda öngörülen süreler içinde defterlerine kaydedilir. KDV indirimine işe aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık olarak aracı kurum tarafından düzenlenecek olan (avans şeklinde düzenlenen icmallere 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 karşılığında ettikleri komisyonlar KDV'ye tabidir. KDV, iadeye esas olan tutar ile alıcıya ödenen tutar arasındaki fark üzerinden iş yüzde yoluyla hesaplanır.

Bu farkın, fatura-çeklerde ayrıca gösterilmesi veya fatura-çeklerin bu farkın kolayca hesaplanmasına imkân verecek şekilde düzenlenmesi zorunludur.

5.8. Satıcının Yükümlülükleri

İstisna kapsamındaki satışlarla ilgili verginin beyanı ve indirimine ilişkin indirilemeyen vergilerin işe 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 iznisi taşıyan bir liste hazırlar ve bir dilekçe ekinde beyanname verme süresi içinde bağlı olduğu 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 makbuzalarını, aracı firma icmalleri ve buna benzer belgeleri 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar ve istenildiğinde ibraz eder.

5.9. İstisnannın Beyanı

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yokulara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulağında "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" kulağında "İndirimler" tablosunda 104 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılır.

Mükelleflerin bu işlemlerle 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. İstisnannın Tevsiği

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 tevsih edilir.

İadenin yetki belgeli aracı firmalar tarafından yapılması halinde istisna, bunların gönderdiği icmallere iade ödeme belgelerinin onaylı örnekleri ile tevsih edilir.

5.11. İade

Yoklu beraber işe 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 (İadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallere iade ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)
- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

(Mülga:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ (...)

(Mülga:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ (...)

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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın idadesi, 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 çözümlenir.

6. Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşınmaçlar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezine bulunmayanların taşınmaçlık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilerle katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği ve Maliye Bakanlığının izninden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

6.1. İstisnannın Kapsamı

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 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulamakta olan fatura düzenleme sınırları aşması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

Taşınmaçlık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470) bakım ve tamir giderleri ile otoyal geçiş ücretlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise mal teslimi ve hizmet ifasının mühtasuran bu işlerle ilgili olması gerekir.

Örnek: Türkiye'de düzenlenen fuara katılım sağlayan yabancı firmanın, fuarını yapıldığı yerdeki stant kiralamaya, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderleri, fuara katılım nedeniyle Türkiye'deki konaklama giderlerini ilişkin olarak ödenen KDV tutarları iade konusu yapılabılır.

6.2. İade

Taşınmaçlık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi/firmalar, ödedikleri KDV'nin idadesini 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, ilgili ad ve soyadı/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 idadesi, taşınmaçlık 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.

Taşınmaçlık 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 Talebinde Aranılacak 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 edilmiş halinde noter onaylı "vekaletname" belgesi,
- Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşınmaçlığın stürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,
- Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi. (İadenin 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.

-Tasımacılik faaliyetinde bulunan yabancılar, bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadır:

-Tasımacılik faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanın, transit beyanamesinin veya Transit Refakat Belgesinin onaylı örneği,

-Tasımaman yapıldığı aracı plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

6.2.2. İade Uygulaması

1.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri, belgelerin ibraz edilmesi üzerine vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aramadan yerine getirilir.

İade edilecek tutarın, 1.000 TL'yi aşması durumunda, aşan kısım iadesi vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde vergi inceleme raporu çekilmeden iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayanarak gözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, vergi inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındının bir örneği eklenir.

7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, "14/7/2004 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 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV yapımcılara iade olunur." hükmüne yer verilmiştir.

7.1. İstisnadan Kapsamı

Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılar, Türkiye'de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetleri olmaması kaydıyla, 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun^[14] 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 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı 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 idelerini 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 aramaksızın 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 Bakanlığına verilen bütün bilgiler ile alınan bütün izinler, işlemlerin safhalarını da içerecek şekilde ayrıntılı olarak yer verilir.

Rapora KDV idadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ve gümrük makbuzularının dökümünü gösteren bir liste eklenir. Bu hizmetlerin tedariççi 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 yapımcıların KDV ödeyerek yaptıkları mal ve hizmet alımlarının söz konusu yapma işinin olduğunu ve belgelerin gerçek işlemleri yansıttığını göstermeleri gerekir. Bu itibarla, haksız vergi idadesine sebebiyet verilmesi durumunda YMM'ler, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımı 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 Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

8.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihraçatçılar tarafından ödenmez.

Bu kapsamda yapılan teslimlerde 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 beyanamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihraçatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhraçatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun^[15] 51 inci 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 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihraçatçılar bakımından 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesi hükümü uygulanmaz.

İhraçatçılara 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 düştülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhraçatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihraçatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyanamesinde yer alan bilgiler mukayese edilerek suretiyle hesaplanır.

İhraçatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihraçatçılara üç ay kadar ek süre verilebilir.

İhraçat kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtharı bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihraçatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

İhraçat kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihraçatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir. İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihraçatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanundaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanabilir.

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslimine ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşınması halinde işlem ihraç kaydıyla teslimine ilişkin şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

İhraçat, gümrük beyanamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştirildiğinden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bir tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilerek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edilebilir.

Geçici ihraçat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihraçata dönmediği sürece, ihraçat kaydıyla teslimler açısından ihraçat olarak kabul edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihraçatı öngörülmeyen mallar için ihraçat kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir.

8.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler

İmalatçı tarafından ihraçatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanabilir.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda, "İstisna İzin Belgesi" alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraçat kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

İstisna izin belgeli satıcılara ihraçat kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshası ibraz edilir.

8.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar

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 alyapısına sahip olması,

gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılara, ihraçat kaydıyla ihraçatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere "imalatçı belgesi" ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyanamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde yerilir.

İmalatçı niteliğindeki değişiklikler ve imalatçı niteliğinin kaybedilmesi halleri ayrıca vergi dairesine bildirilir.

İmalatçılar, ihraçat 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, ihraçat kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10.000 adet gömlektir, 6.000 adedini bizzat üretmiş, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihraçat kaydıyla ihraçatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu 6.000 adedi için tecil - terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömleğin için bu uygulamadan yararlanılmaz.

Bu durumda, ihraçatçıya 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 yararlanabilir. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, ihraçat kaydıyla teslimine engel değildir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutulması/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 verilmesini beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanabilir.

İlgili Kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlere (ilgili kuruma başvuru tarihinden sonraki) diğer tüm şartları taşıdığını ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlanırlarının mümkündür.

8.4. Uygulama Kapsamına Giren Mallar

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraçat kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanır. Satıcının ihraçat kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraçat 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, tümsartları taşınmasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanununun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraçat edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kumaştır.

İhraçatçıya teslim yapılan malın, ihraçat faturası ve gümrük beyanamesinde yer alan malın aynı olması gerekir. Aynı olmasına rağmen fatura ve/veya gümrük beyanamesinde farklı belirtilmesi halinde, ihraçat kaydıyla teslim edilen mal ile ihraçat edilen malın aynı olduğunu, bu konuya münhasır vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespiti istenir.

İhraçatçı, ihraçat kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraçat etmelidir. İhraçat kaydıyla teslim edilen malın ekintisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraçat 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 beyanamesinde asıl malın birlikte bu mülkiyetli malların da yer alması gerekir.

Örnek 1: İhraçatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraçat kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonu, (C) fabrikası tarafından da ihraçat kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

İhraçatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyanamesinde belirtilen şekilde ve imalatçıların da 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 gömleklere, kendisi ambalajlayarak ihraçat etmektedir. Ancak ambalaj maddelerini, bir başka imalatçı firmadan satın almaktadır.

Bu örnekte yer alan gömleklere 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, ihraçatçı firmanın ihraçat ettiği malın (gömleğin) eklenmesi ve ayrılmaz parçası niteliğindedir.

Örnek 3: Asıl üretim konusu porselen yemek takımı üreten olan (A) Porcelain İmalat A.Ş., üretimini yaptığı porselen takımları iç ve dış piyasalara satmaktadır. Üretimini yaptığı porselen takımların kurlanmasını önlemek için, bunları (B) Ambalaj Ltd. Şti. den temin ettiği özel paletlerle ambalajlayarak ihraçat etmekte ve söz konusu ambalaj bedellerini ihraçat faturasında ayrıca göstererek yurtdışındaki müşteriye yansıtılmaktadır.

(A) 'nın, mamullerinin ambalajlanmasında kullanılan özel paletleri, ihraçatına konu mamuller ihraçat kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B) den ihraçat kaydıyla satın alınması mümkün değildir. İhraçat edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın ekintisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alınması, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

Örnek: (A) Sektörel Dış Ticaret Şirketi ihraçatını yaptığı taze sebze ve meyveyi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden, ambalaj maddelerini ise KDV mükelleflerinden satın almaktadır.

İhraçatına 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 ihraçat edeceği malların ambalajlanmasında kullanacağı ambalaj maddelerinin Şirkete tesliminde tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

8.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraçat kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödemesi gereken vergi tutarı, ihraçat kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutardan 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 indirimini 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 yüklediği 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 yüklediği 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
Somrakı 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 bilgilerinin yanlış bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan 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 kaydıyla 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'inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı oldukları 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 terkinini 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 terkinini için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

8.6. İhraçat İçin Ek Süre Verilmesi

İhraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen ihracatçıların ek süre taleplerini 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 ihracatçı 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 ihracatçı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirtmek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimatı ait faturanın bir örneğini ekler. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından mükelleflerden ek süre talebine dayanık 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 yapılmış yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi hükümleri 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, akredittin 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 yüklemeye imanalarda gecikmeli yavaşlaması, taşıma aracı veya konteyner bulunmaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihraçat için izin alamaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılmayacağı 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 Kanunun imkanı yoktur. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç ay kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür.

8.7. İhracatın Gerçekleşmemesi Hali

İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine döndürülür.

Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51'inci 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'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tek faiz 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) son itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatının 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 (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılı takip eden takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

Malları ihraç edilmiş durumunda ise indirim hesaplamaları bu tutarlar, ihracatın kaynamaklım KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

Örnek: (Değişik:RG-15/2/2019-30687) İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihraçatçı (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 15/1/2019 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 ödemediğini 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 telifi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığını anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimatı yapıldığı (Değişik ibare:RG-14/2/2019-30686) takvim yılı takip eden takvim yılı aşılacak şekilde, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği değerlendirilerek dönemden indirilebilir.

Örnek: (Değişik:RG-15/2/2019-30687) (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 15/1/2019 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 ödemediğini satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtdışı teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firmasının, (B) firmasına ödediği KDV'yi en geç 2019 takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması gerekmektedir.

8.8. İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

İhracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

İhracatçı 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'nci maddesine göre ihraç kaydıyla teslim bedeline dahildir.

İhraç kaydıyla teslimler, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçı tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabii 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 tabii olduğu orana ilişkin satır kulanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslim olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

(Değişik paragraf:RG-15/2/2017-29980) 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 hükmüne bağlanmıştır.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçı 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.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) İmalatçılara ihraç kaydıyla 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 lehine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükmüne bağlanmıştır.) ihraç kaydıyla teslim edilmeden önce hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir. (Ek cümle:RG-23/3/2019-30723)⁽¹¹⁾ 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 münemesellik, pazarlama, reklam vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara ayın aktarılmasında da KDV hesaplanmaz.

8.10. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulanması

Bedelsiz olarak yurt dışına gönderilen malların 3065 sayılı Kanunun (12/1) inci 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 Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatçı gerçekleştiren malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanabilmesi 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 yapılabılır.

Geri gelen malların ihracatçı tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt dışındaki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

8.12. İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı

İhraç kaydıyla teslimin beyanı için teslim yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinde şu kayıtlar yer alır.

"Matrah" kulağına yapılan kayıt sonucu "Ödenecek KDV" çıkmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV" satırında yer alır.

Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulağına "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosuna yapılacak kayıtlar ile "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV" tutarı ve/veya "Sonuç Hesapları" kulağına "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alacak verilerle dayanılarak sağlanır.

Genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, beyannamede "Matrah" kulağına "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunun "İşlem Türü" listesinde "701" kod numaralı satır seçilir ve satırın "Teslim Bedeli" sütununa KDV hariç teslim bedeli girilir (%18) oranı seçilir. İşleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanır ve aynı tutar, "Yükümlenilen KDV" sütununa da aktarılır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun "Yükümlenilen KDV" sütununa mükelleflerce giriş yapılmaz.

İndirimi orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi ise beyannamede "Matrah" kulağına "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda (%1) veya (%8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosuna, "İşlem Türü" listesinde "701" kod numaralı satır seçilir ve satırın "Teslim Bedeli" sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip vergi oranı seçildikten sonra "Hesaplanan KDV" sütünü, beyanname programı tarafından hesaplanır. "Yükümlenilen KDV" sütünü ise mükellef tarafından dokümanlar. Bu sütüne mükellef tarafından hesaplanacak olan ihraç kaydıyla teslimin bütünyesine giren vergi tutarı yazılır.

(Mülgâ paragraf:RG-21/5/2016-29718)(...)

İhracatın gerçekleştiği dönemde tecil edilen KDV terkin edilir, tecil edilmeyen KDV için ise mükellefin iade hakkı doğar.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilmeyen KDV, ihracatın gerçekleştiği dönemde iade konusu yapılabılır. İhracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesi talep edilebilir.

İadeden 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 yapabileceği şartlarını 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 teslim yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulağına "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV" satırına) dayanmalıdır.

- Mükellef bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamele herhangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslim yapıldığı dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV" satırında bu tutar bulunması ile 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 (Değişik İbare:RG-21/5/2016-29718) edilmesi, mükerrem iade ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilir.

Ancak, indirimi orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi kısmen ya da tamamen tecil edilemezse, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde olduğu gibi, tecil edilmeyen tutar beyanname programı tarafından "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV Hesabı" satırında gösterilir. Bu tutarın iadesi ihracat gerçekleştiğinden yukarıda anlatıldığı şekilde vergi dairesinden talep edilir. Söz konusu işlemlere ilişkin (Yükümlenilen KDV-Hesaplanan KDV) farkı ise yine program tarafından "Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yükümlenilen Vergi Farkı" satırında gösterilir. Bu tutarın iadesine ilişkin talepler, 3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesi kapsamında değerlendirilir.

Bu tutar, ihraç kaydıyla teslim yapıldığı dönem KDV beyannamesinde "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak yılı içinde mahsuben iade konusu yapılabılır. 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 Tebliğinin (III/B-3) bölümünde açıklamalara göre gerçekleştirilir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde beyan edilen ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade tutarları (yükümlenilen vergi farkına ilişkin tutar hariç), bu Tebliğinin (IV/A) bölümünde belirtilen usul çerçevesinde mükelleflere iade edilir.

Mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan ideleri 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 Edilmeyen 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 terkin 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 (Mülgâ ibare:RG-16/10/2014-29147) (1) (...) onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadıkça sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)

- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadıkça sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).

- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi

- Gümrük beyanamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işleme formu veya özel fatura örneği)

- (Değişik İbare:RG-15/2/2019-30687)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 sayısını, 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 teslim 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması

9.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci 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 hükümlerine göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16/4/2001 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 ayrımlar yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği kararla bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesinin uygulanmasında ihraçat 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 şartları uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde yukarıda belirtilen rakamsal tutarların hesaplanmasında bütünlük arzen söz konusu mallara ait toplam tutar dikkate alınır.

Dahilde işleme izin belgesi (DİİB) sahibi mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların DİİB sahibi alıcılara 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci 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.

(Değişik cümle:RG-15/2/2017-29980) Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci 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. Uygulanmadan Yararlanacak Mükellefler

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamındaki teslimlerde, tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmesi için alıcılara;

- KDV mükellefi olmaları (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç),

- 17/1/2005 tarihi ve 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı [16] 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 alıcılara 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alması yapılması için ayrıca "imalatçı" vasfını haiz olmaları gerekir.

9.3. Uygulama Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar

DİİB sahibi mükelleflere belge kapsamında hammadde ve yardımcı madde niteliğindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir.

DİİB sahibi mükelleflere, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin teslim edeceği satıcıların KDV mükellefi olmaları yeterli olup, ayrıca imalatçı olmaları şartı aranmaz.

9.4. Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar

DİİB sahibi mükellefler, bu belgede yer alan maddeleri, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabilirler.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci 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 amaçla bütünlük arz eden malların faturada ayrı ayrı gösterilmesi halinde yukarıda belirtilen rakamsal tutarların hesaplanmasında bütünlük arzen 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 aşarsa tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim 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 poliöl ve izosiyanat gibi poliüretan türevlerinin, sağlık sektöründe faaliyeti gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 2.500 TL, tekstil-konfeksiyon sektöründe faaliyeti gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 500 TL alt limiti 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 teslimleri ilgili olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasına 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 ihraç etmesini iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmelidir.

DİİB'de belirtilen miktardan fazla maddenin bu Tebliğe 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. Tecil-Terkin Uygulaması

DİİB'de yer alan malların alınlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, DİİB'i satıcılara ibraz ederek, hesaplanan KDV'nin kendilerinden tahsil edilmesini talep ederler.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında işlem yapan satıcılar, önceki tekil 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 alıcılardan 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 kaşerler.

Bu şekilde serh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tabk edilme suretiyle onaylanır ve satıcıya verilir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun Geçici 17 nci maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmiştir." 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 nci 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 nci maddesi kapsamında tecil edilen KDV, dahilde işleme rejiminde öngörülen süreler içinde irach edildikgünün 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 belginin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste bağli olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Bu belgelerle birlikte satış faturalarının fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren firma yetkililerine kaşe ve imzalı bir liste de dilekçelere eklenir.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen mallarda teslim edilecek vergilerinin hesabı Tebliğin (II/A-8.5.) bölümünde yer alan açıklamalara göre yapılır. 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 randman 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,

- Fİİİ ihracat tarihleri,

- İhrach edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,

- İhracatın süresi içinde yapıp 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, irach edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almaldır. 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 irachatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesi 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 bağli olduğu vergi dairesine irach suretiyle tecil edilen verginin terkinini sağlanır.

9.6. İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılmaması

DİİB sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ilişkin tecil edilen KDV'ni terkin için belge sahibi tarafından üretilen malın irachatçı tarafından belge süresi (uzatılan süreler dahil) içinde irachatçı gerçekleştirilmiş olmalıdır.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan maddelerden üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak irach edilememesi halinde, zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyai cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sisteminde göre KDV ödemedem temin ettiği malları kanunî süresinde irach edemeyeceğİni belirleterek bağli olduğu vergi dairesine başvurması halinde, tahsil edilmeyen KDV tutarı dikkate alınmak suretiyle bağli bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Bu durumda satıcı tarafından öğrenilmesi halinde ise satıcının yaptığı teslim ve belge sahibi alıcıya ait bilgileri kendi vergi dairesine vermesi, vergi dairesinin de daha önce tahsil edilmemiş KDV'nin 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesinde göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının bağli 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 irach kaydıyla adıkları malları irach edememeleri ya da süresinden sonra irach etmeleri durumunda, belge kapsamında irach kaydıyla yapılan söz konusu teslim, irach kaydıyla teslim olmaktan çıkar ve mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine döndürür.

Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, irach kaydıyla teslim edilen malların irachatçı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her hâlikârda bu vergilendirme döneminin içerisinde alan (Değişik İbare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılına takip eden takvim yılı aşımamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların irach edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar irachattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

9.7. Satıcıların KDV Beyanı

Bu kapsamda yapılan teslimler için 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uygulamasına ilişkin yapılan açıklamalara göre işlem yapılır.

"İracha Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunda yapılacak beyan, tablonun "İşlem Türü" listesinden "702" kod numaralı satırı seçilmek suretiyle yapılır.

9.8. İade

DİİB sahibi mükelleflere irach kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İracha kaydıyla teslim faturaları veya listesi

- Gümrük beyannamesi veya listesi

- DİİB onaylı örneği

- 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan özel amaçlı YMM raporu

- İracha kaydıyla teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

9.8.1. Mahsuben İade

DİİB sahibi mükelleflere irach kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin irach edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

9.8.2. Nakden İade

DİİB sahibi mükelleflere irach kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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 çözümlenir.

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 İnşasında 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 tadil, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanları 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 Tesislerin Tesliminde İstisna

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 mükellef yapılacak yatı tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için teslimin yapıldığı tarihi itibarıyla yat kiralamaya faaliyetlerinin mükellefin aslı iştiğal konuları arasında yer alması ve süreli olarak yapılması gerekir.

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 irach hükümlerine uygun olarak saklanır ve herhangi bir inceleme sırasında irach edilir.

Örnek: Yat işletmeciliği ile uğraşan mükellef (A), işletmesinde kullanmak amacıyla mükellef (B) den bir yat satın almaya karar vermiştir. (A), bağli olduğu vergi dairesine başvurduğunda kendisine (EK:6A) daki belge verilir. Vergi dairesine verilen istisna belgesinin bir örneğini satıcı (B) ye verilmesi üzerine (B), bu satış işleminde KDV uygulanmaz.

Araçları kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek amaçlı faaliyetlere yeni başlayacak mükelleflere belge verilirken bu faaliyetlerin iştiğal konuları arasında gösterilip gösterilmediği ve yetkili mercilere yazılı olarak başvurulup başvurulmadığı gibi hususlar göz önünde tutulur.

İstisna belgesi için başvuran mükelleflerden, durum, iştiğal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirmede sonucunda şartları taşıyanlara bağli olduğu vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir.

Bu belgelere dayanılarak istisna kapsamında yapılan mal teslimi ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmmez. Ayrıca fatura ve benzeri belgede istisna belgesinin tarih ve numarasına atf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları (gemi, yat, kotra, yüzer platform, uçak, helikopter, lokomotif, vagon, filika, cankurtaran salı vb. ile ana motor) girmez. İnşaa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de bu kapsamda KDV'den istisnadır.

İstisna kapsamında araçların bedeviz, icra yoluyla veya benzeri şekillerde satılması veya alınması istisna uygulamasına engel değildir.

Sporif eğlence amacıyla yönelik deniz motosikletleri, paraşüt çökme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzerlerinin ve bunların ana motorların teslimlerinde istisna uygulanmaz. Simülator olarak adlandırılan cihazlar ile yüzer tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su türbinleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilmemez.

Örnek: (A) Turizm A.Ş., denizden ve karadan kalkış kabiliyeti olan uçaklar ile turistik taşıma, gezi uçuşları, reklam ve pano çekimi faaliyeti ile iştiğal etmektedir. (A)'nın iştiğal ettiği bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere iktisap edeceği uçakların (A) ya teslimi KDV'den istisna olacaktır.

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 aldığı gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine irach yeterlidir.

Araçların parça halinde (ayrı gümrük beyannamesi kapsamında) ithali istisna uygulamasına engel değildir. Araçların, imal veya inşaa aşamasından sonra ana motor hariç kısm 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 ödeneksizin ithal edilen araçların ticari faaliyetlerde kullanılmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının kaybedilmesi nedeniyle alınması gereken vergi Kanunun 48 ve 51 inci maddeleri gereğince ilgili Gümrük İdaresince 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki^[17] esaslara göre tahsil edilir.

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçların yürlükteki irachat hükümleri çerçevesinde yurt dışı edilmesi halinde irachat istisnası kapsamında işlem yapılacağı tabiidir.

İstisna kapsamında satın alınan araç ve yüzer tesislerin satıcılar iadesinde KDV hesaplanmaz.

1.2. Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde İstisna

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 tadil, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetlerde istisna uygulanmaz.

Örnek: Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellef ait yata verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamaz.

(Değişik İRG:16/10/2014-29147)⁽¹⁾ Araçların tadil, onarım ve bakımını istisna kapsamında yaptırmak isteyen mükellefler tarafından verilen 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 yapılacak mükelleflerin takvim yılı aşımamak kaydıyla kendilerine belirlenen bir dönemdeki istisna kapsamındaki hizmet alınları 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, iştiğal 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 irach 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, istisnalar 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 gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alm/satım bilgilerinin projeyle uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve diğer bilgileri esas alarak 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 faydalanabilmesi 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 alınma 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 veya değerlendirmelik suretyle işlem yapılabilir. Hizmet listesinin sisteme giriş 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 kapatırlar zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Örnek: İşletmesinde bulunduğu yatırımlarında meydana gelen arızanın tamiri için istisna belgesi alan yatırımcılığı ile uğraşan mükellef (A), söz konusu arızayı istisna belgesinin bir örneğini vererek (C) firmasına tamir ettirir. Bu tamir işlemi dolayısıyla, tamirini yapan (C) KDV hesaplamayacaktır. Tamiratı yapan firmının bu tamir işlemi dolayısıyla satın aldığı her türlü malzeme KDV'ye tabiidir.

Ote yandan (A)'nın söz konusu tamir işlemini bizzat kendisinin yapması halinde de bu amaçla satın aldığı her türlü malzeme (yedek parça dahil) KDV'ye tabii olmaktadır.

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 atf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklama yer verilir.

Tadil, onarım ve bakım hizmetlerine ilişkin istisna tek aşamalı olduğundan, ana yüklenici firmaya taşeron firma tarafından verilen hizmetler KDV'ye tabii olacak, ana yüklenici tarafından araç sahibi adına düzenlenecek faturada ise KDV hesaplanmayacaktır.

Şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için kıtısap edilecek araçlara verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri istisnadan faydalanamaz.

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

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 yapılmamalıdır. Dolayısıyla mükellef olmayanlara yapılan teslim ve hizmetlerin bu kapsamda istisna olması mümkün değildir.

-İstisnadan yararlanılabilecek 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 açıkladığı 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 makrome metraj raporuyla belgelendirilmesi şartıyla, istisna kapsamındadır. Araçların istisna tamamlanarak tescil işlemi yapıldıktan sonra, ana motor dışındaki 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 (firm, buzdolabı, televizyon vb.) gibi ürünlerin tesliminde de istisna uygulanır.

Taşıma aracının imal ve inşası ile ilgili olarak tedariği 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. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Bizzat 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, istisnaları 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 gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınarak suretyle, 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 faydalanılabileceği 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 almına 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 işi ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet almalarına istisna uygulanır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklama yer verilir.

1.3.2. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Sipariş Üzerine İmal ve İnşa Edilmesi

1.3.2.1. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal veya İnşa Ettirenler

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, istisnaları 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 gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınarak suretyle, 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 faydalanılabileceği 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 almına 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 işi ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet almalarına istisna uygulanır.

İstisna belgesine dayanarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklama yer verilir.

1.3.2.2. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler

Söz konusu araç ve tesisleri, aldıkları sipariş üzerine fiilen imal ve inşa edenlerin bu işle ilgili mal ve hizmet almalarında 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, istisnaları 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 gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınarak suretyle, 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 faydalanılabileceği 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 almına 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 atf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklama yer verilir.

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

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.

Söz konusu istisna, deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet almında uygulanır. İstisnadan yararlananların bu araçların tadil, bakım ve onarımı ile ilgili mal ve hizmet almalarında bu kapsamda istisna uygulanması mümkün değildir.

Örnek: Satmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımları KDV'den istisnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmaz. Bu teslimin vergiye tabii olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabii 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 hizmetlere 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, istisnaları 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 gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınarak suretyle, 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 faydalanılabileceği 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 alınma 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 alışı anlaşırlar bir şekilde açıklanacak detayda yazılır. Bu almaları ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlere istisna belgesine dayalı olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklama 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 aldığı gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı ve istisna kapsamında alınabilecek mallara ilişkin listenin ilgili mala ilişkin bölümünün Gümrük İdaresine onay 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 araçın vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet almalarında istisna hükümlerine göre işlem yapılmasına engel değildir.

1.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 304 kod numaralı satır açıklığıyla 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 kapattırarak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doküman olarak dokümanlandığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

1.5. İade

1.5.1. Araç ve Tesislerin Tesliminde

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 işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.2. Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde

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 işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.3. Araç ve Tesislerin İmal ve İnşasıyla İlgili Teslim ve Hizmetlerde

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

1.5.3.1.1. Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler

Araç ve tesislerin bizzat 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 işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.3.1.2. Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine İmal veya İnşa Edenler

1.5.3.1.2.1. Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal ve İnşa Ettirenler

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 işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.3.1.2.2. Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen 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 işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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

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 işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

1.6. Mütessesil 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 uygulanması nedeniyle ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesil sorumludur.

Kendisine, teslim veya hizmeti 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 uğratan 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. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin;

-Liman ve hava meydanlarında,

-Deniz ve hava taşıma araçları için,

yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; liman ve hava meydanlarında yapılınca birlikte deniz ve hava taşıma araçları için yapılan hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanlarında yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dâhil olmak üzere, deniz ve hava taşıma araçları için yapılan seyirüsefeyle ilişkin her türlü hizmet girmektedir.

Bu kapsamda deniz ve hava taşıma araçlarına verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. İstisna kapsamındaki hizmetin ne'nin yanı sıra, hangi deniz veya hava taşıma aracı için verildiğinin faturada gösterilmesi şarttır.

İstisna kapsamındaki liman ve hava meydanlarının sınırları, alanları İdare tarafından belirlenmiş ve liman veya hava meydanı olarak tanımlanmış yerler olması gerekmektedir.

Bu kapsamda liman, sınırları İdare tarafından belirlenen, gemilerin güvence içinde yük ve yolcu alıp verilebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanları, açık 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, kullanılmı veya boş sahaları içine alan bölümleri

İçeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir.

Hava meydanı (alanı) ise; karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri ve ayrıca, hava seyrüseferine ilişkin hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla yönelik olarak hava meydanı uzantısı olarak faaliyet göstermek üzere kurulmuş hava seyrüsefer istasyonları/hava seyrüsefer tesislerini kapsamaktadır.

İstisna sadece hizmetleri kapsamakta olup, mal teslimleri bu istisna kapsamına girmez.

2.2. İstisna Uygulaması

Hizmetin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.

Bu hizmetlerin gemi 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.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna, tek aşamalıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen ve fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Bu mükellectilerin 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.

KDV uygulamasında bir işlemin hem tam istisna hem kısmi istisna kapsamına girmesi halinde bu işlem için öncelikli olarak tam istisnaya ilişkin usul ve esaslar uygulanmak suretiyle mükellectler indirim ve iade imkânından yararlandırırlar.

Buna göre;

a) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve bu Tebliğin (Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ (II/B-2.1.) bölümünde belirtilen nitelikteki hizmetler, 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

b) 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise Kanunun (17/4-o) maddesine göre KDV'den istisnadır.

c) Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) hem de (17/4-o) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

ç) Liman ve hava meydanlarında verilen ve 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Hava meydanlarında işletici kuruluşlar tarafından yukarıda verilen hizmetlere ilişkin olarak "Yolcu Servis Ücreti" adı altında talep edilen ve havayolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticilerine aktarılan tutarları konu işlemlerin istisna uygulaması karşısındaki durumu ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem tesis edilir.

Hava meydanı işleticisi kuruluşlar tarafından, yukarıda belirtilen "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için seyrüseferine ilişkin olarak verilen tahmil, tahliye ve benzeri 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 hava yolu şirketlerine 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, 2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, KDV hariç 100 TL olarak belirlenmiştir. Yolculara verilen söz konusu hizmetler, hava taşıma araçlarının seyrüseferleri ile ilgili hizmetlerdir. Bu nedenle, sözü edilen Kararname ile belirlenen asgari tutar, her bir araçta yokluk eden yolcu sayısına göre hesaplanarak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak uygulanır.

Her bir hava taşıma aracıyla seyahat eden yolculara ait toplam yolcu servis ücretlerinin 100 TL'nin altında olması halinde istisna uygulanmaz, bu toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV, hava yolu şirketlerince beyan edilir. Toplam tutarın 100 TL ve üstünde olması halinde ise istisna kapsamında işlem yapılır.

Araç başına hesaplanan "Yolcu Servis Ücreti" tutarlarını istisna kapsamı dışında olması ve yukarıda belirtildiği şekilde hava yolu şirketlerince KDV hesaplanıp beyan edilmesi ve KDV indirim mekanizmasının işletilmesini bakımından, hava meydanı işleticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsil amaçıyla hava yolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanıp ve işleticiler tarafından beyan edilir.

2.3. Beyan

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluçkğın, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 305 kod numaralı "Deniz ve hava taşıma araçları için 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. İfade talep etmek istemeyen mükellectler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

2.4. İade

Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

2.4.1. Mahsuben İade

Mükellectlerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellectin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözümlenir.

2.4.2. Nakden İade

Mükellectlerin bu işlemlerden kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellectin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözümlenir.

3. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna

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 taşınacak yapılar ve hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

3.1. Türk Petrol Kanunu Hükümlerine Göre Petrol Arama Faaliyetlerini Yürütenlere Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3.1.1 Kapsam

İstisna, Türk Petrol Kanununun^[18] (Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ maddelerinde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarını kapsar.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir.

Bu çerçevede, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayı, üretimi, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşlara, idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatın inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal teslimi ve hizmet ifalarını istisnadan yararlanamaz.

Münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatın inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının söz konusu istisna gereğince vergi uygulanmaz. Ancak bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında (Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden), münhasıran petrol arama faaliyetinde buldukları veya söz konusu bina tesislerinin ve teçhizatın münhasıran petrol arama faaliyetlerinde tahsis edildiğine dair bir belge almış olan kuruluşların geçerlidir.

(Mülga paragraf:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾

İstisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun (16/1-a) maddesi gereğince KDV'den istisnadır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların alımları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3.1.2. İstisnanın Uygulanması

Petrol arama faaliyetinde bulunan petrol hakkı sahibi şirketlere ve bu şirketlerin müteahhitleri ile yapmış oldukları sözleşmelere istinaden Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş müteahhitlere yurt dışı ve yurt içi malzeme ve hizmet alımlarında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımında kullanılmak üzere Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından "KDV İstisna Belgesi" (petrol işlerine 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 niteliğindeki mal malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili kişi ve kuruluşlarca, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerini içeren bir liste hazırlanır ve faturanın düzenlendiği ay takip eden ayın 10 uncu gününe kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne verilir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne bu liste yedi gün içinde incelenerek onaylanır.

Ayrıca, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından onaylanan bu listenin bir örneği firma yetkililerine satıcı/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 Müdürlüğüne 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 ithal eden istisna, istisna uygulamasından yararlanan mükellectin ithal 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 malzeme için verilen ithal müsaadesi (EK: 7C) Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne "ARAMA" ibaresi yer almak suretiyle düzenlenir. Her bir ithalatta ithal edilecek malzemelerin cinsi, miktarı ve niteliğini içeren faturalar Genel Müdürlükçe onaylanır.

3.2 Boru Hattıyla Taşınacak Yapılara Bu Hatların İnşaa ve Modernizasyonuna İlişkin Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3.2.1. Kapsam

Söz konusu istisna, boru hattıyla taşınacak yapılar bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Bu istisnadan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının tarafından verilen belge sahibi taşınacak yapılar yararlanır.

Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin olması gerekmektedir.

Bu nedenle, boru hattıyla transit taşınacak yapıyan belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatın 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, istima, aydınlatma giderleri her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Yapılan işin bitimini içerisinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

İnşaa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşaa ve modernizasyona ilişkin yapılan işleri, bu işlerde kullanılan malın 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 istisnadır.

Boru hattıyla transit taşınacak yapıyan belge sahiplerine mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların alımları, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3.2.2. İstisnanın Uygulanması

Boru hattıyla transit taşınacak yapıyan belge sahiplerine bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır.

Transit taşınacak yapıyan belge sahipleri, boru hatlarının inşaa ve modernizasyonunu Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının tarafından onaylanmış transit boru hattı projesi kapsamında kayıtlı bu istisna kapsamında yaptırabilir. Boru hatlarının inşaa 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 başvuru bulunur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında alınan belge üzerine şartları taşıyanlara, elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle sınırlı olarak üzere istisna belgesi verilir (EK:7D/7E).

Bu belge KDV mükellecti olanlara bağlı olarak vergi dairesi, KDV mükellecti olmayanlara ise işyerinin bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan illerde Defterdarlık) tarafından verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği mükellect 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 inşaa 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, istisnala olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellect, 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 gerçekleştirildiğinde alıcı ve satıcı alm/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellectin 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 faydalanılablimesi 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 tabidir.

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 İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 306 kod numaralı "Petrol aramaları, petrol boru hatlarının inşaa 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, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alın ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

3.4. İfade

Bu işlemlerden kaynaklanan ifade talebinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart ifade talep dilekçesi
- İstisnann beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen 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 İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben ifade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

3.4.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın idadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3.5. Müteselsil 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 uygulamaya nedeniyle ziya uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsil sorumludur.

İşlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartları daha sonra ihlal ediddiğinin tespiti halinde, ziya uğratan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcının sorumludur.

4. Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna

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 belirtilmiştir.

4.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesinde düzenlenen istisna, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinde bulunurlar, söz konusu faaliyetlerine ilişkin olmak üzere yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

3213 sayılı Maden Kanunu^[19] hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında 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^[20] hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan firmalar, bahse konu istisnaya tabii işlemleri nedeniyle istisnadan faydalanabilirler.

İstisna; maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesine kullanılan alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler. 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. İstisnann Uygulanması

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 aradıkları daimi bilgiyi belge talep dilekçesine yazar, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının talebi değerlendirilerek maden sahasının özelliklerini de dikkate alarak söz konusu belgeyi verir.

Altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yapmak (Ek ibare:RG-2/15/2016-29718) 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 talep edilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında 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 firmann, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ^[21] hükümlerine göre yaptıkları işlemler "rafinaj faaliyeti" sayılan firma olduğu tespit edildikten sonra vergi dairesine 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, istisnalar olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmete 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 teslimini gerçekleştirirken alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin ifade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alıs ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, ifade 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 alıcılarda istisnadan faydalanabilmesi 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 alınma ilişkin harcamaların proje maliyetinin birine 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 alışı anlaşırlı 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 rafinaj 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 İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "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, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alın ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

4.4. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan ifade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart ifade talep dilekçesi
- İstisnann beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen 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 İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın idadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

4.4.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan nakden ifade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

5. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Yazılım ve Gayri Maddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna (Değişik Başlık:RG-3/2/2017-29968)

(Değişik paragraf:RG-3/2/2017-29968) 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 belirtilmiştir. 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 Tebliğindeki^[22] 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, amortismanı tabii kıtadışı kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

Bir malın istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle yatırım teşvik belgesi eki listelerde yer alması ve makine-teçhizat niteliğinde olması, bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanıyan işlemlerden oluşması gerekmektedir.

(Değişik ibare:RG-3/2/2017-29968) Teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanımayan işlemlerde kullanılacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz. Aynı şekilde, KDV mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanımayan işlemlerde kullanılan makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarının KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Sarı malzemeleri ve yedek parçaları ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılan dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mutfak gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmez. Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, (Değişik ibare:RG-15/10/2019-30919) minibüs, otobüs (Belediyeler ve İl Özel İdareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolu taşımacılığında kullanılmak üzere ıktisap 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; yükü ağırlığı 45 tonu geçen offroadtruck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli kamyonlar (beton pompası, silobası vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makineleri, vinçler, taram 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 uçağtan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsü teslimleri de yukarıda belirtilen şartları taşımaları ve apron dışında taşımacılık işi yapmamları kaydıyla, bu istisna kapsamında değerlendirilir.

(Mülga paragraf:3/2/2017-29968)

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 bedeli uygulanır.

Ancak, teşvik belgesi 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 değerlendirilmemez.

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 karşılınması 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 teçhizatla ilişkin KDV satıcadan 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. İstisna Uygulaması

İstisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükelleflerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanıyan işlemlerde kullanacaklarına dair istisna belgesi (EK: 9A) alarak, bu belgenin örneğini gümrük idarelerine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz ederler.

Bu istisnadan faydalanmak üzere vergi dairesine dilekçe ile başvuran yatırımcılara söz konusu belge verilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilir:

- Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyeti bulunup bulunmadığı tespit edilir.
- Yatırımcının işgal konusu ve yatırım sonunda üretilcek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listede belirtilen makine ve teçhizat indirim hakkı tanıyan işlemlere ilgili olup olmadığı tespit edilir.
- İndirim hakkı tanıyan ve tanımayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilerek teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatı indirim hakkı tanıyan işlemlerde kullanılmak üzere tedbirler alınmalıdır.

(Değişik paragraf RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ İstisna belgesi, KDV mükellefine verilir. Vergi dairesi tarafından istisna belgesi talep eden Devlet üniversiteleri ve hastaneleri, belediyeler ve benzerinin başvuru anında KDV mükellefiyetinin bulunması durumunda bunlar adına, mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise varsa KDV mükellefi iktisadi işletmesine istisna belgesi verilir. Bu şekilde yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatın Devlet üniversiteleri ve hastaneleri, belediyeler ve benzerinin veya iktisadi işletmesinin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve bu durumun satın alınmış gerçekleştirildiği döneme ilişkin KDV beyannameyi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Aksi halde "indirim hakkı tanıyan işlemlerde kullanma şartı" yerine getirilmemiş olacağından, verginin alıcandan aranması gerekir. Satıcının istisnalsız işlem beyanı ve iade talebi ise genel hükümlere göre yerine getirilir.

Yatırım teşvik belgelerine eki listede makine ve teçhizat tanınma 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 uygulamasına talep edilir.

Sabit kıymet belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığı belirtilirken sonra KDV uygulamaksızın işlem yapılır. Ayrıca satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından listenin uygun bir yerinde, satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten, "Listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura /gümrük beyanamesi ile satılmıştır/ithali yapılmıştır." serh konularak inza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tabtki suretyle onaylanır. Listedeki serh verilecek yer kalmaması durumunda satıcılar veya gümrük idarelerince listede alonj ilave edilerek, alonj üzerine serh verilir.

Bu şekilde serh değiştirilen liste ile yatırım teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından inza ve kaşe tabtki edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilir.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listede her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz. Satıcılar, ibraz edilen listedeki serhlere bakarak, bu miktarın aşılmasına 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. Finansal Kiralama Yoluya Makine-Teçhizat Alımlarında Uygulama

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu^[23], 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[24] eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile bu Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ^[25] uyarınca, finansal kiralama şirketi aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi verilmediğinden, vergi dairesine 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 kiralananlar 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 teçhizat Kanununun (13/d) maddesindeki istisna kapsamında temin edilebilir. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakılması ise "teslim" hükmünde olmadıktan sonra 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 geçmesi veya yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleştirilmesi halinde, finansal kiralama şirketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

5.4. Bildirim Zorunluluğu

Teşvik belgesi kapsamında KDV hesaplanmadan 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 mallarının makine ve teçhizat teşvik belgesine girenlerin tutarları mükellef bazında Liste Halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Ayrıca teşvik belgesi veren İdare, teşvik belgesi veya eki listeleri kaydedenleri; adı soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve teşvik belgesi tarihi ve sayısını da belirterek Liste Halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.

5.5. Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmesi

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesine göre, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleştirilmesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcandan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Satıcıların KDV iade talepleri ise yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zaman aşımı, 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 Bakanlığının 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 gerçek gösterilerek ve KDV istisnası uygulanarak yapılan satışlarda vergi ve cezaların satıcıdan aranacağı tabiidir.

5.6. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamına giren işlemler, KDV beyanamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağının, "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, "Yükümlen KDV" sütununa bu mallara ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında işlem yapanlar, bu Tebliğin (Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ (II/B-5.4.) bölümünde bahsedilen bildirmiyi yapmak suretiyle istisnayı tevsik etmelidir.

5.7. İade

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinde kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yükümlen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

(Değişik ibare:RG-3/2/2017-29968) İstisna bildirim formu

- Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği
- Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

5.7.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemlen 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 işlemlen kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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 çözümler.

6. (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) Limanlara Bağlı Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesi İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/e)maddesinde,(Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718)limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptırın mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

6.1. Kapsam

Bu istisnanın uygulanmasında liman ve hava meydanının kapsamı ve sınırları, (II/B-2.1) bölümündeki açıklamalara göre belirlenir.

Tek sahada uygulanacak olan istisnadan, inşa, yenileme ve genişletme işlerini dışardan mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımı suretiyle kendi imkânları ile bizzat yapan ya da kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptırın 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 yaptıyorsa, yüklenicilerin düzenleyecekleri faturalarda KDV uygulanmaz. Ancak yüklenicilerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

(Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718)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 yapan kiracı, işleme hakkı sahibi veya malik olup olmaması istisna uygulamasını etkilemez. Dolayısıyla istisna uygulamasından, liman veya hava meydanlarındaki alanlar/yerleri, işçileri kullandıkları kiracıların da yararlanabileceği tabiidir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için alınan mal ve inşaat taahhüt hizmetleri,(Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerine ilişkin olmalıdır.

Bu, medenî mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlardan iman ve hava meydanının bütünüleyici 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, istisna, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kartısiye, 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. İstisna Uygulaması

(Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718)Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptırın mükellef/genel bütçe kapsamındaki idare tarafından, bu iş için proje hazırları ve ilgili birime veya makama onaylatılır. Söz konusu proje kapsamında olu istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girerken 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 hizmetli sunularak 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, istisnalsız 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 gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınarak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, gicellenmesi 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 oranla fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birde fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamı 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 gerektirir tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen malın ilişkin bölüm dolduktuktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

6.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyanamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 309 kod numaralı satı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yükümlen 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/İdare, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapatılmak 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

(Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) 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
- İstisnann 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 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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 **(Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ YMM raporuna** göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu **(Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ YMM raporu** sonucuna göre çözülür.

6.5. Mütessesil Sorumluluk Uygulanması

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 uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesil sorumludur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge ibraz edilen satıcı/yüklenici mükelleflerce, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğini tespit halinde, ziyaa uğratan 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 Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/f) maddesiyle, Milli Savunma Bakanlığı **(Ek ibare:RG-5/12/2017-30261) Adalet Bakanlığı**, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü 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 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 istisnann uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda tespit edilmiştir.

7.1. Kapsam

Bu istisna;

- Milli Savunma Bakanlığı,
- **(Ek satır:RG-5/12/2017-30261) Adalet Bakanlığı**,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayii Müsteşarlığı,
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü,
- 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 harekâta ilgili savunma gereksinimlerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaka edilir.

(Ek paragraf:RG-15/10/2019-30919) Diğer taraftan, ulusal güvenlik kuruluşlarına milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için kullanılan kent güvenliği 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 sadece yukarıda belirtilen kapsamdaki teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye, benitle sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktidadi kıymetlerin imal, inşa, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar istisna kapsamında değerlendirilmez.

7.2. İstisnann Uygulanması

7.2.1. Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

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.

Bu mal ve hizmetleri alan ulusal güvenlik kuruluşları faturayı düzenleyen yükleniciye istisna kapsamında yapılan işlemin belgeleneşi amacıyla (EK: 11A)'da yer alan yetkili birim amirinin **(Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ kaşe** ve imzasının tabkik edileceği bir belge verir. 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 imzalanmalı ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

İstisna kapsamına giren malların ulusal güvenlik kuruluşu tarafından 3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi kapsamında istisna olarak ithal edilme istenmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine hitaben düzenlenir.

7.2.2. Yüklenici Firmalara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde

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 (yurt dışından 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 kullanılacak mal ve hizmetleri cinsi ve ölçü birimi (adet, ton, kg, m³, 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. İstisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütülmesinde ortaya çıkan gelişmeler/İhtiyaçlar (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 **(Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ kaşe** ve imzasının tabkik edileceği belge düzenlenerek yüklenicilere verilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici tarafından imzalanmalı 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 tabkik 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 uygulanmaz.

Yüklenici kuruluşun onaylı listede yer alan malları ithal etmesi halinde ise istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün firma kaşesi tabkik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği gümrük idaresine verilmek üzere söz konusu ithalatın KDV uygulanmadan gerçekleştirilmesi 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 yazılı veya ağızla ibraz edilme suretiyle ulusal güvenlik kuruluşuna tesliminde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için yüklenicinin 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 sınırlar altında kalan ithalat işlemlerinde istisna uygulanmaz.

7.3. Bildirimi Zorunluluğu

Yüklenicilerin, ulusal güvenlik kuruluşunun onayladığı listeyi (EK: 11B) onay tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin beyanname verme süresi içinde ve her halükârda 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 itinaltı ettireceklerdir. İstisna kapsamındaki işlemlerini bu form ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmez.

7.4. İstisnann Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "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 bildirim yapıp, 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
- İstisnann 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
- İstisnann 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 kuruluşu 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. Mütessesil 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

taktirde, alicta ödenmeyen KDV ile buna bagli ceza, faiz ve zamlar yüklenicilerden aranır.

8. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/g) maddesiyle; 6/6/2002 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 bağli, 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. İstisnannın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçının, "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.

İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

8.3. İfade

Mükelleflerin 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçları, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminden kaynaklanan ifade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart ifade talep dilekçesi
- İstisnannın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İfadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

8.3.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben ifade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

8.3.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın ifadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

9. Ürün Senetlerinin İhtisası/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi

9.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/ğ) maddesi ile 5300 sayılı Taram Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa^[26] göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisası/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, lisanslı depoya konulan ürünlerin ihtisası/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 ifade edilebilir.

9.2. İfade

Lisanslı depoya koydukları ürünleri temsil eden ürün senetlerini ihtisası/ticaret borsalarında devretmek suretiyle bu ürünlerin ilk teslimini yapan KDV mükelleflerinin, istisna kapsamındaki bu işlemlerine yönelik ifade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart ifade talep dilekçesi
- Ürünü temsil eden ürün senedinin bir örneği ile bu işlemin "ilk teslim" olduğunu tevsik etmek üzere ihtisası/ticaret borsalarından alınacak yazı
- İstisnannın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İfadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

9.2.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben ifade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

9.2.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın ifadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

10. (EK:RG-11/2/2016-29621)⁵⁶ Türkiye Kızıl Derneğine Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızıl Derneğinin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna

10.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine, 15/4/2015 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 6639 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla (h) bendi eklenmiştir.

Bu hükmeye göre, 15/4/2015 tarihinden itibaren;

- Türkiye Kızıl Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızıl-Kızılaç Hareketi faaliyetleri, savaşa veya olağanüstü hallerdeki görevleri ile kan, sağlık, güç ve mülteei hizmetleri (sigınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler,

- Türkiye Kızıl Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağli kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri istisna kapsamına alınmıştır.

Türkiye Kızıl Derneğine yapılan teslim ve hizmetler ile Türkiye Kızıl Derneğinin teslim ve hizmetlerine yönelik istisna uygulaması Kanun maddesinde sayılan işlemlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde genel hükümlere göre KDV uygulanır.

Türkiye Kızıl Derneğinin, söz konusu istisna hükmünde belirtilen faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan mobilya, mutfak ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları, idari bina, tesis ve teçhizatın temini, inşaat, kurulması ve işletilmesine yönelik mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakt, tadil, bakım, onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, istisna, 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 hizmetini, kan hizmeti ile ilgili bina tesislerinin ve teçhizatının inşaatı, 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 Müdürlüğüne taşınmaz, mobilya, demirbaş, araç ve benzeri alımları ile bunlara ilişkin tadil, bakım, onarım hizmetleri ve yakt alımları istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Örnek 2: Kan Hizmetleri Genel Müdürlüğüne mobil kan alm faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alacağı mobil kan bağıcı toplama otobüsü alımı, bu otobüsün içinin kan alma ve saklamaya uygun hale getirilmesine yönelik mal ve hizmet alımları KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Kan bağıcı merkezinin, kan bankacılığı hizmeti kapsamında kan bağıcıssını bilgilendirme formu, kan bağıcı 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. İstisnannın Uygulanması

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. Türkiye Kızıl Derneği, istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmete ilişkin liste ile birlikte bağli olduğu vergi dairesine başvurur. Bu başvuruyu vergi dairesi tarafından değerlendirilerek mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanancağına ilişkin istisna belgesi (EK:22) Türkiye Kızıl Derneğine verilir ve mal ve hizmet listesi onaylanır. Türkiye Kızıl Derneğinin subelerinin istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmetlere ilişkin başvuru, bu subelerin multistasar beyanname yönünden bağli oldukları vergi daireslerine yapılması halinde, istisna belgesi bu vergi daireslerince verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve onaylı liste Türkiye Kızıl 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 ithalath yoluyla temin edilmesi halinde, istisna belgesi ve eki onaylı liste ilgili gümrük idaresine ibraz edilerek suretiyle istisnannın uygulanması sağlanır.

Türkiye Kızıl 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 ifade edilir.

10.3. Müteselsil Sorumluluk

Türkiye Kızıl 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 uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden satıcılar ile birlikte Türkiye Kızıl Derneği de müteselsilen sorumludur.

İşlemin, istisna için açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratan vergi ile buna bağli ceza, faiz ve zamlar, Türkiye Kızıl 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 İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçının, "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. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

10.5. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan ifade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart ifade talep dilekçesi.
- İstisnannın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi.
- İfadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.
- Satış faturaları listesi.
- Vergi dairesinden alınacak istisna belgesi ve eki listenn örneği.

10.5.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan mahsuben ifade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

10.5.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın ifadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11. (EK:RG-4/10/2016-29847)⁽¹⁾ Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçerisinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile kıtipe (Türk Gümrük Tarifesi Cetvelinin 2303.10 tarifesi pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastaçlık artıklar ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarifesi pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağılı soya (fıllfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyo), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem salgama, 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 istisnannın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

11.1. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği Tarafından Tescil Edilen Gübre Teslimleri

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği tarafından tescil edilen gübrelerin teslim ve ithalathı bu madde kapsamında KDV'den istisnadır. Gübrelerin teslim ve ithalathı bu madde kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için teslim veya ithale konu gübrelerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği 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 kullanılmak üzere satın alınanlara yapılan gübre teslimleri istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği tarafından tescil edilen gübrelerin üreticisi ya da ithalathisi olmayıp satışı yapanlar, sattıkları gübreye ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalathçılardan temin ederler. İthalathçılardan istisna kapsamında ithalath yapabilmeleri için gübreye ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

11.2. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçerisinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimi

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlıği tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticileri tarafından ithalath KDV'den istisna olup, bu istisnadan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığine 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

faýdalanamazlar.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından tescil edilmiş olan gübrelerin üretiminde ana hammadde olarak kullanılan doğalgazın gübre üreticilerine teslimi istisna kapsamındadır. Diğer taraftan gübrenin içerisinde yer almayan, gübre üretiminde farklı amaçlarla kullanılan doğalgazın (sımsa, enerji ve benzeri kullanımlar) istisna kapsamına temini mümkün değildir.

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini aşmamak kaydıyla gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altı ayık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek Tebliğ ekinde yer alan (EK-23A) listede ilke Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından değerlendirilerek onaylanır.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerini elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde almında veya ithalinde kullanacakları istisna belgesini almak için bağı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; üretici lisans belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından onaylı Tebliğ eki (EK-23A) listede ekleir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuruın 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 belgesinin geçerli olduğu tarihler arasında, istisna belgesi ekinde liste, gübre üretiminde kullanılan hammaddeyi yurtiçinden alman 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 istisna belgesi ekinde liste ile alan hammadde için istisna kapsamına 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 ekinde liste ile alan hammaddeyi KDV ödemesiz temin edebilir.

İstisna belgesinin ekinde istisna kapsamına 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 belirlemek suretiyle onaylar ve istisna belgesi ile ekinin listesini alır. Ayrıca teslimde bulunan satıcı tarafından istisna belgesi ile ekinin listesini alır. Ayrıca teslimde bulunan satıcı tarafından istisna belgesi ile ekinin listesini alır. Ayrıca teslimde bulunan satıcı tarafından istisna belgesi ile ekinin listesini alır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan hammadde teslimine ilişkin faturalarda KDV gösterilmaz. Ayrıca istisna belgesinin tarih ve numarasına atfı yapılarak 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklama yapı verilir.

Gübre üretiminde kullanılan hammadde KDV ödenerek alınması halinde, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenilen KDV olarak idesinin talep edilmesi mümkündür.

Üreticiler, istisna kapsamında almış oldukları hammaddeler ile üretmiş oldukları gübrelerin üretim, satış ve stok bilgilerini altı aylık dönem takip eden ayın sonuna kadar vergi dairesine bir yazı ile bildirirler.

11.3. Yem Teslimleri

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde sayılan ve hayvan yemi olarak kullanılan malların teslimi KDV'den istisnadır. Hayvanların beslenmesinde kullanılsa bile bu madde kapsamına girmeyen malların istisna kapsamına değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu istisnaya uygulanmasında femni 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 özütlemeye işleminde 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 biraçılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları istisna kapsamında değildir.

11.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki teslimlerin beyanı, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda;

- Yem teslimleri için 325,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından tescil edilmiş gübre teslimleri için 326,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından tescil edilmiş gübrelerin içerisinde bulunan hammadde için gübre üreticilerine teslimleri için ise 327 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

11.5. İfade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içerisinde bulunan hammadde için gübre teslimleri ile yem teslimlerinden doğan ifade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart ifade 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 Bakanlığının tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin ifade taleplerinde)

- Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin ifade taleplerinde)

- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve ekinde liste (EK-23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin ifade taleplerinde)

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği yem ve gübreyi, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerinin, yem ve gübre almında ödemediği KDV'yi ifade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle ifade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV için ifade 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 ifade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, gübrenin satış bedeli ile bu gübrenin üretiminde kullanılan gübre istisna kapsamında satın alınan hammadde için alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

11.5.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içerisinde bulunan hammadde için gübre teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan mahsuben ifade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

11.5.2. Nakden İfade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içerisinde bulunan hammadde için gübre teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın idadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11.6. Mütessesil Sorumluluk

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının tarafından tescil edilmiş gübrelerin içerisinde bulunan hammadde için gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile ekinin listesini (EK-23B) satıcılara ibraz edilmesi, satıcıların da istisna belgesi ekinde yer alan istisna şartları hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirlemek suretiyle doldurularak onaylanmaları, istisna belgesi ve ekinin listesini ibraz etmeleri zorunludur.

Bu şartları sağladıkları istisna kapsamında işlem yapan satıcılar, bu istisna sebebiyle ibraz uğradıkları ifade, ceza, zamlar ve faizlerden teslim yapılan mükellefler ile birlikte mütessesil sorumludur.

Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini bilmeden istisna belgesi ile ekinde liste (EK-23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna belgesi ekinde yer alan istisna şartları hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirlemek suretiyle doldurularak onaylanmaları, istisna belgesi ve ekinin listesini ibraz etmeleri zorunludur. Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini bilmeden istisna belgesi ile ekinde liste (EK-23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna belgesi ekinde yer alan istisna şartları hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirlemek suretiyle doldurularak onaylanmaları, istisna belgesi ve ekinin listesini ibraz etmeleri zorunludur. Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini bilmeden istisna belgesi ile ekinde liste (EK-23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna belgesi ekinde yer alan istisna şartları hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirlemek suretiyle doldurularak onaylanmaları, istisna belgesi ve ekinin listesini ibraz etmeleri zorunludur. Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini bilmeden istisna belgesi ile ekinde liste (EK-23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna belgesi ekinde yer alan istisna şartları hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirlemek suretiyle doldurularak onaylanmaları, istisna belgesi ve ekinin listesini ibraz etmeleri zorunludur.

İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satış gerçekleştirilen mükellef tarafından teslim yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyai cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirimi konusu yapılabılır.

12. Konut veya İş Yeri Teslimlerinde İstisna⁽²⁾⁽³⁾

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına 23/2/2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 1/4/2017 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 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilen 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 istisnadan uygulandığı tespit edilmişse halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı mütessesil sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci 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. İstisna Kapsamına Giren Taşınmazlar

3065 sayılı Kanunun (13/ü) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına konut veya iş yeri olarak inşa edilen binalar girmektedir.

Konut veya iş yerinin bu istisna kapsamında teslimine 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, dükkân, ofis, büro, rezidans, depo, daire, devre mülki ve benzeri olarak tanımlanan konut veya iş yerleri istisna kapsamında değerlendirilir.

İstisna uygulamasında, kat mülkiyeti kurulmuş konut veya iş yerlerinin tesliminde fiili teslimin tevsiki aranmaz.

12.1.2. Konut veya İş Yerinin İlk Teslimi

3065 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere, alıcaya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme aktarılabilmek suretiyle el değiştirmesinin doğrudan son alıcaya devredilmesi halinde, son alıcaya kadar aradaki safahaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

İstisna, 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerinin 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 teslimin ilk teslim olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmez.

3065 sayılı Kanunun (2/5) inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim söz konusu, iki ayrı teslim söz konusudur. (Değişik cümleler:RG-5/6/2018-30442)⁽⁴⁾ 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 alıcaya satmıştır. Söz konusu satış işlemi, istisnadan diğer şartları sağlanmış olsa dahi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyeceğinden yapılan satış işleminde istisna uygulanmaz.

12.1.3. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

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 bağı 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

ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara

ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde uygulanır.

Bu istisnadan yararlanma şartlarını taşıyan alıcılar, istisna kapsamında birden fazla konut veya iş yeri alması mümkündür.

2) Türk Vatandaşları

29/5/2009 tarihli ve 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun (3/1-ç) maddesinde, Türk vatandaşının Türkiye Cumhuriyeti Devletine vatandaşlık bağı ile bağı 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 bağı 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 teslim yapılacağı tarih itibarıyla geçerli olan yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olması,

- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamında teslim yapılacağı tarihten en az altı ay önce almış olması,

- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ile istisna kapsamında teslim 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 ilke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belge veya ilgili ilke resmi makamlarından alınmış çalışma izninin bulunduğunu,

- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarihten itibaren en az altı ay yurt dışında bulunduğu,
- Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü 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 alıcından alınmalıdır.

b) Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancıların Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hükümler altına alınmıştır.

193 sayılı Kanunun "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4 üncü 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 inci 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 alkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memleketinde 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 inci 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; alıcılardan istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak,

- Uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığına 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 alıcından alınmalıdır.

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, vergiyi tabii kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımında işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcılardan 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 olduğuna 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 alıcından alınmalıdır.

12.2. Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi

12.2.1. Bedelin Türkiye'ye Getirilmesi Zamanı

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 ödemesi gerekir.

İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödemesinden sonra yapılır.

Örnek: Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu Bay (A) ile (B) Yapı A.Ş., inşaatı tamamlanan 500.000 Dolar bedelindeki konutu, bedelin %50'si peşin, kalan tutarı 6 eşit taksitle ödemek suretiyle satış konusunda anlaşmıştır. Peşinat, faturanın düzenlenmesinden önce döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş ve satıcıya ödemiştir. Kalan tutar ise fatura düzenlendikten sonra aylık taksitler halinde yurt dışından döviz olarak getirilecek ve satıcıya ödenecektir.

Faturanın düzenlenmesinden önce bedelin yarısını alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilip satıcıya ödendiğinden bu satış işleminde KDV hesaplanmaz.

12.2.2. Bedelin Türkiye'ye Getirildiğinin Tevsiki

Yurt dışına bulunan dövizin, Türkiye'deki bir bankaya transfer edilerek 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 yazılı tevsik edilmesi gerekir.

(EK paragraf:RG-15/10/2019-30919) Alıcılar dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından bankalar aracılığıyla satıcılara hesabına yapılan döviz transferleri;

- Döviz transferine ilişkin banka dekontunda alıcıya ve teslim konu konut veya iş yerine ilişkin bilgilere (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) yer verilmesi veya

- Döviz transfer eden gerçek veya tüzel kişiler tarafından, transfere konu tutarın alıcı adına gönderildiğine dair satıcıya, alıcı ve teslim konu konut veya iş yerine ilişkin bilgileri (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) içeren bir muvafakatname verilmesi

kayıtlı istisna uygulamasında Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.

Yurt dışına 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 ödemesi ve bu ödemenin banka dekontuyla tevsik edilmesi gerekmektedir. Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin satıcıya Türk Lirası olarak ödemesi de mümkündür.

6824 sayılı Kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı 8/3/2017 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 teslim konu edilen konut veya iş yerlerine ilişkin Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.

12.3. Konut veya İş Yerinin Bir Yıl İçerisinde Elden Çıkarılması

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/İ) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirirler. Bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya iş yerlerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulur.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkarılan tarafa tahmin zamanın bulunduğu yer vergi dairesine ödenir. Ödemenin yapıldığına ve devrin yapıldığına dair ilgili vergi dairesinden alınan yazılı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından diğer işlem gerçekleştirilmez.

Bir yıllık süre dolduktan (bir yıllık süre olarak izleyen 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/İ) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığı beyan edilen devirleri işlem bazında aylık dönemler itibarıyla, en geç takip eden ayın 10 uncu gününe kadar elektronik ortamda ve liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.

12.4. İstisnanın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmesi

3065 sayılı Kanunun (13/İ) maddesinde öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizinden mükellefler ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumludur.

İstisna kapsamında teslim 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 ödemesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, satıcı ile birlikte alıcının vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte oranlanır.

12.5. İstisnanın Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, konut veya iş yeri tesliminin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğunda "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 iş yerlerinin bedelinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu konut veya iş yerlerine ilişkin alış ve giderlere ait belgelere gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

Satıcılar, her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışların KDV beyannamesi ekinde yer alan form (EK: 24) ile bildirir.

12.6. İfade

Konut veya iş yeri teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Satıcıların tesliminden 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 İfade

Mükelleflerin bu işlemde 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 İfade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 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. (EK:RG-5/6/2018-30442)⁽⁶⁾ Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Siterlerinin İnşasına İlişkin İstisna

21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlar ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine eklenen (j) bendine göre, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme (EK ibare:RG-23/3/2019-30723)⁽¹²⁾, 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 1/4/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

13.1. İstisnanın Kapsamı

13.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

Söz konusu istisnadan;

-12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre kurulan organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler,

-24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi ana sözleşmesi hükümlerine göre kurulmuş küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri

faydalanan,

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin bu istisnadan faydalanabilmesi için küçük sanayi sitesi inşa edilecek arsının tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması ve bu arsının küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelere verilecek ruhsat veya onay ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

13.1.2. İstisna Kapsamına Giren 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 (EK ibare:RG-23/3/2019-30723)⁽¹²⁾, 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, mutfak 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 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 bakımını ile onarımına ilişkin teslim ve hizmetler bu istisna kapsamına girmez.

13.2. İstisnanın Uygulanması

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, istisnaya ilişkin 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 gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınarak 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 edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Tek satıcadan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satıcı olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamını 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 tarihi ve numarasının listeye 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 ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doküman olarak dokümanlanmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarını ilişkin faturalarda, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurarak 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 tabiidir.

İstisna hükümünün yürürlüğe girdiği 1/4/2018 tarihinden önce başlayan istisna kapsamındaki projelere ilişkin, 1/4/2018 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, bu kapsamda istisnadan faydalanılabileceği için istisna belgesi alınması ve yukarıda yer verilen usul ve esaslar çerçevesinde hareket edilmesi gerekir.

13.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin yapıldığı değerlendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağına, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 330 kod numaralı "Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sükelerinin İnşasına İlişkin Teslim ve Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlenilen 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 yükümlenilen 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. Mütessesil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimine ve hizmet ifasına bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmetin teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflere, 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 edildiğini tespit halinde, ziyaa uğratan 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. (Ek:RG-5/6/2018-30442)⁽⁷⁾ Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna

7103 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 39 uncu madde ve 29/3/2018 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 üncü maddesine eklenen (m) bendine göre, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 3/7/2014 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 1/5/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

14.1. Kapsam

14.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

- 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. İstisna Kapsamına Giren Teslimler

İstisna, bu Tebliğin (II/B-14.1.1.) ayırında sayılanların, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, yeni makina ve teçhizat alımlarında uygulanır.

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizatın, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılması gerekir. Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

İstisna "yeni" makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslim konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferuatları 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. İstisnanın Uygulaması

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 bulduklarına ve satın alacakları makina ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönteminde belge olmaları 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 sağlananlara elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi (EK-27) verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanması 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 satın mükellefler, istisna belgesinin ekim ilgili bölümünü fatura tarihi, numarası, mal miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Teslim gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini elektronik ortamda sisteme girerler.

İstisna kapsamında makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizatla 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 alınarak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

14.3. Makina ve Teçhizatın Üç Yıl İçinde Belirlenen Faaliyetler Dışında Kullanılmama veya Elden Çıkarılması

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 alıcının, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zaman aşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren uygulanır.

14.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağına, "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, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu teslimlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlenilen 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 doküman olarak dokümanlanmadığını 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 yükümlenilen 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. Mütessesil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimine bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim yapan mükellefler ile birlikte teslim yapılan alıcı da mütessesilen sorumludur.

Kendisine teslim istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflere, 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 edildiğini tespit halinde, ziyaa uğratan 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 Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna (Ek:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanacak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yitiz 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 başta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

15.1. İstisnanın Kapsamı

15.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Tesisler

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 yararlanamaz.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmektedir 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 Bakanlığına hizmet dönüştürme kapsamında bulunan çocuk evleri sitesi, çocuk destek merkezi ve çocuk evlerini de kapsar.

15.1.2. İstisnadan Yararlanacak Alınlar

Söz konusu istisnadan; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere bu ilare 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 olmadığının bakılmaksızın faydalanır.

15.1.3. İstisna Kapsamına Giren İşlemler

İstisna kapsamında; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışlanmak üzere Tebliğin (II/B-15.1.1.) bölümünde sayılan tesislerin inşasıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler girer. Söz konusu tesislerin tadil, bakım ve onarım işlemlerine yönelik teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

İstisnadan faydalanılabilmemesi için ilgili idare ve kuruluşlarla bağış protokolü imzalanması şarttır. (EK cümle:RG-15/10/2019-30919)Mülkiyeti Türkiye Diyanet Vakfında bulunmakla birlikte, anılan Vakıf tarafından karşılsız, süresiz ve geri dönüşüzlük olarak Diyanet İşleri Başkanlığına tahsis edilen madde kapsamındaki ibadethane ve din eğitimi verilen tesislerin inşasıyla bağışta bulunan söz konusu Vakfa yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

İstisna kapsamındaki tesisin inşaatı ile birlikte bağışlanmasında öngörülen makine, teçhizat ve tefrişatın bağışta bulunacaklara teslimi, söz konusu makine, teçhizat ve tefrişatın tesisin kullanımına uygun olması, tutulması 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 kısma ilişkin 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 kullanılabilir bu alımlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

15.2. İstisnadan Yararlanma

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 bilgiler yer verir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışta bulunacaklar, bağışlayacakları tesisin inşasına ilişkin uygulama projesini hazırlar ve inşaat ruhsatını alır. Bağışlanacak tesisin ilgili idare ve kuruluş ait bir taşınmaz üzerinde inşa edilmesinde tesisin inşaatı için gerekli izinler alınır. Uygulama projesi ve inşaat ruhsatına uygun olarak hazırlayacakları istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesini ilgili idare ve kuruluş onayına sunarlar. (EK cümle:RG-10/10/2018-30561)Üniversiteler yapılacak bağışlarda, uygulama imar planı, parselasyon planı veya vaziyet planı olmaması gibi nedenlerle inşaat ruhsatı alınmaması 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 buldukları vergi dairesi, KDV mükellefiyeti bulunuyorsa bağlı 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 kuruluş 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, istisnaları olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette yapılan satış, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarı olarak belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefinin iade talebi, bu istisna belgesi esas alınarak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya eke 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 edilmesi 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 toplamı 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 listeye yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki mallar ihafat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İlgili idare ve kuruluşlar, proje kapsamındaki tesislerin projeye uygun olarak yapıldığını, inşaat ruhsatının alındığını tarihten itibaren altışar aylık dönemler itibarıyla istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesine/Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirirler. Bu bildirim yapılması durumunda istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık ilgili idare ve kuruluşun bildirimini 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 tamamlanmadığını, protokole uygun olarak yapılmadığını, ilgili idare ve kuruluş tarafından bağışta bulunmak üzere protokolü imzalayan ve istisnadan yararlanmaların vergi dairesine veya istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir.

Bağışta bulunarak tarafından belli bir kısmı inşa edilen ancak protokole öngörülen şekilde tamamlanmayan tesislere ilişkin istisnadan yararlanılabilmemesi için ilgili idare ve kuruluş 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 kapatmak 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 bildirimde göre istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifalarını ilişkin faturalarda, 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 hükümlerinin yürürlüğe girdiği 1/6/2018 tarihinden önce başlayan istisna kapsamındaki projelere ilişkin, 1/6/2018 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, bu kapsamda istisnadan faydalanılabilmemesi için istisna belgesi alınması ve yukarıda yer verilen usul ve esaslar çerçevesinde hareket edilmesi gerekir.

15.2.2. KDV Ödenerek Yapılan Alımlarda 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.) bölümünde göre KDV ödemeksizin mal ve hizmet almak suretiyle istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Öte yandan, bu kapsamda bağış yapacaklara KDV iadesi yapılabilmemesi için Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümünde aranan şartların bağış yapacaklar tarafından sağlanması ve istisna belgesi eki listenin (proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin liste) temin edilmesi gerekmektedir olup, söz konusu bölümde istisnadan yararlanılmasına dair yapılan açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir. İstisna belgesi eki liste, bağış yapacaklara bir yaza 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 yüklenen vergiler indirim konusu yapılır. indirim yoluyla telif 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 dairesine iade edilir.

Proje kapsamındaki tesislerin projeye uygun olarak yapıldığını ilişkin Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümünde belirtilen bildirimlerini ilgili idare ve kuruluş tarafından yapılmaması durumunda istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık ilgili idare ve kuruluşun bildirimini talep eder, bildirim gelene kadar istisna kapsamında iade yapılmaz.

15.3. İstisnadan Beyan

15.3.1. Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamında Satış Yapanların Beyanı

Bu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağının, "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 Hizmet Alan Bağışçıların Beyanı

KDV ödeyerek proje kapsamında mal ve hizmet alan KDV mükellefleri tarafından bu tutarlar, KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 44 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 bulunmayanlar iade talebi, aylık dönemler itibarıyla bağışlanacak tesisin bulunduğu yer vergi dairesine standart iade talep dilekçesiyle yapılır.

15.4. İade

15.4.1. Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamında Satış Yapanlara İade

Bağış yapacaklara istisna kapsamında satış yapanların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnadan 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 Hizmet Alan Bağışçılara İade

KDV ödeyerek mal ve hizmet alan bağışçıların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnadan beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan aranmaz.)
- Proje kapsamında yapılan harcama için okluğu 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. Mütessesil 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 vermemeleri gerekmektedir. Bu yapılmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmet yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesil sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamında girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflere, 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 edilmesinden itibaren kesin tamamlanmadığını ya da protokole uygun olarak yapılmadığını ilgili idare ve kuruluş tarafından bildirilmesi (Protokolde öngörülen şekilde tamamlanmayan 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. Yabancılarla Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna (EK:RG-6/7/2018-30470)(9)(10)

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (I) bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, minhasıran 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 istisnadan kapsamına dahil değildir.) 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

16.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/İ) maddesinde düzenlenen istisnann kapsamına Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşların 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, terapotik aferez merkezleri, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kaphcalarm Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanır.

16.1.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

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. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

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 üncü 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 inci 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, hükümlülikle veya hastalık gibi ekilde olmayan sebeplerle Türkiye’de alkonulmuş veya kalmsı olan yabancılar memleketle 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.

Ote yandan, 5901 sayılı Kanunun 28 inci 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 uyuğunda 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 alıcından almak zorundadır.

16.2. İstisnann Uygulanması

İstisna uygulanabilmesi için, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyuğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportu (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartı) ibraz ederek, yabancı uyruklu olduklarını ve pasaport üzerindeki altı aydan daha az süreli Türkiye’de bulduklarını tevsik emelleri gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşların bünyesinde verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyuğunda 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 uymun olarak saklanır.

Yabancıların 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 (kılı sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmedi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnann uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyuğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye’ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

16.3. İstisnann Beyanı

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 “Yabancılar 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

- İstisnann 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 uyuğunda 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 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. (Ek:RG-23/3/2019-30723)⁽¹³⁾ Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna

7166 sayılı Kanuna değişik 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendine göre, 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre posetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi 22/2/2019 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 posetlenerek satılan basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde istisna uygulanmaz.

Kanun maddesinde yer alan süreli yayın ifadesinden, belli aralıklarla yayınlanan gazete, dergi gibi basılmış eserler ile basılı haber ajansları yayınlarının anlaşılması gerekmektedir.

Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, hikayeler ve romanlar (foto roman, çizgi roman dahil), yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru ve bilgi bankası kitapları, mevzuat seti kitapları (Ek ibare:RG-3/6/2021-31500) „Uluslararası Standart Kitap Numarası (ISBN) bulunan boyama ve etkinlik kitapları da istisna kapsamındadır.

(Değişik ibare:RG-3/6/2021-31500) Kitap şeklinde olmayan yaprak testler, mevzuat setlerinin güncellenmesi amacıyla gönderilen föyler, ciltli takvim, kartela, ezber kartları, kataloglar, broşürler gibi yayımlar 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. İstisnann Uygulanması

3065 sayılı Kanunun (13/n) maddesinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. İstisna kapsamında teslim yapılanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmez ve “3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükümü gereğince KDV hesaplanmamıştır.” ibaresine yer verilir.

Söz konusu istisnann uygulanmasında 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmayacağından, Tebliğin (II/B) bölümünün “İstisna Uygulanmalarında Alt Sınır” başlıklı ayarında 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. İstisnann Beyanı

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

- İstisnann 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 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği basılı kitap veya süreli yayımları, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, basılı kitap veya süreli yayım alımında ödemediği KDV’yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATIK’ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATIK’ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, basılı kitap veya süreli yayımların 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 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. İstisna Uygulanmalarında Alt Sınır

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca, 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığın yetkilidir.

Bakanlar Kurulunca bu yetki, 2004/8127 sayılı Kararname^[27] ile kullanılarak, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde sayılan istisnaların uygulanmasında alt limit, KDV hariç 100 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca, 13 üncü maddede sayılan istisnalar kapsamında 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’ye daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılır.

Kısm kısmı mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılabilir 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’ye 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’ye daha fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden KDV hesaplanır.

C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI

1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci 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, ikametgâhi, 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 karşılık olmak şartıyla uygulanır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiyle dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[28] ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile

Yapılan yük ve yoklu 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 kapsamında giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptırın firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmamın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeciyi gerçekleştiren firmamın 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 taşınmasını kendisi yapmakta, Mersin-Konya kara taşımasını ise (C) firmasına yaptırmaktadır.

(B) firmasının, (A) firmasına Arjantin-Konya taşımasını tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacak, (C) firmasının Mersin-Konya taşıması için (B) firmasına düzenleyeceği faturada ise KDV hesaplanacaktır. (B) firması bu taşıma nedeniyle yüklediği KDV’yi iade hesaplarına dahil edebilecektir.

Ayrıca, taşıma işinde kullanılan araçta taşıma hizmetini gerçekleştiren mükellefe ait olması veya kiralanmış olması, istisna uygulamasına engel değildir.

Uluslararası taşımacılık işinin Ro-Ro gemileri vasıtasıyla ve dorse (römörk) kullanılarak yurtdışı ve yurtdışında farklı çekicilerle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince KDV’den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmektedir. Yurtdışındaki noktadan; 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 satışı komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, komisyon faturasında “Uluslararası taşıma için bilet satışına ilişkin komisyon olduğundan 3065 sayılı KDV Kanununun 14 üncü maddesi gereğince KDV hesaplanmamıştır.” açıklamasına yer verilirse ve faturadaki bedel üzerinden KDV hesaplanmaz. Komisyonun, acenteler tarafından bilet veya fatura üzerinde ayrıca gösterilerek doğrudan yokludan tahsil edildiği durumda ise bilet, fiş veya fatura üzerinde ayrıca gösterilen komisyon tutarı üzerinden KDV hesaplanmaz.

1.2. İstisnadan Beyan

Bu istisna kapsamındaki taşımacılık işleri, hizmetin tamamlandığı döneme (yurt dışına yapılan veya transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıktığı döneme) ait KDV beyannamesinde yer alan “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulağının, “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 işlemlerinde kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnadan 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 yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge (Bu belge, belgede değişiklik olmaması kaydıyla sadece bir defa verilir.)

- 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 Dayan Oluşturan Tescil Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (ashi 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^[29] ile TIR kamelerini vermeye ve lüzumu halinde bunları büyük şehirlerdeki ticaret odaları kanalı ile tevzi edebilemeye yetkili kılınan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirdiği ticaret ve/veya sanayi odalarına tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilir.

İstisna kapsamında giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopileri tevvis işlemi için yeterli sayılır ve tüm dip koçan fotokopileri tek sayfa olarak istenmez.

b) Deniz ve Havyolu Taşımacılığında; Deniz veya Hava Manifestosu / Deniz veya Hava Kağıntısı / Transit Beyannamesi / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tescil Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (ashi veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

c) Demiryolu Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Anlaşması kapsamındaki demiryolu ile yapılan veya taşımasında kullanılan belge(CIV Belgesi) / Topluluk transit rejiminin uygulanabildiği yerlerde, burjemin 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 Tescil Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (ashi veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

ç) Yukarıda sayılan taşımacılığın tevvisine ilişkin belgeler haricinde, Gümrük Yönetmeliği’nin^[30]61 ve 118 inci maddeleri kapsamındaki diğer belgelerin ashi 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 tevvis edici belge olarak kabul edilebilir.

Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevvis edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenir.

d) Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste ile bunlardan temin edilen taşımacılığın tevvis eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren liste kabul edilir.

1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000 TL’yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın idesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflin 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 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000TL’yi aşması halinde aşan kısmın idesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/3) maddesiyle; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun^[31] ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanun^[32] hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kuruluna belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römörklerin depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV’den istisna edilmiş, istisnadan uygulanmasına 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 Kuruluna belirlenen sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanır.

İstisna kapsamına, yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römörklerin depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirlenen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir.

(Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C-5.2.Tanımlar) başlıklı bölümünde söz konusu istisnadan yararlanacak araçların alabilecekları akaryakıt miktarlarını belirleyen standart yakıt deposunun, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci 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 römörklerle 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. İstisnadan Beyan

Bu istisna kapsamındaki teslimler, KDV beyannamesinde yer alan “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulağının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 315 kod numaralı “İhraç konusu eşyayı taşıyan kamyon çekici ve yarı römörklerle yapılan motorin teslimler” 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

- İstisnadan 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

- (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) 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 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın idesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

C. DİPLOMATİK İSTİSNALAR

3065 sayılı Kanunun (15/1) inci 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 tanıyan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1. Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

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 karşılıklı ilkesi çerçevesinde yürütülmekte, istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına giren mal ve hizmetler Maliye Bakanlığı ile Dışişleri Bakanlığının müştereken belirlenmektedir.

Temsilcilikler ve konsolosluklara, Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilir. Karşılıklı 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 alın yapaanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir. Söz konusu belgede temsilcilik adına alın yapaaya yetkili olduğu belirtilenler dışındaki istisna kapsamında satış yapılmaz.

Yukarıdaki açıklamalar takrir yönteminin uygulandığı teslimler için geçerli değildir.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtdışında teslimleri KDV’den istisna olan malların ithali de vergiden istisnadır. Diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi kullanımı için iktisap edeceği malların Dışişleri Bakanlığınca vereceği belgede açıkça belirtilmesi şartıyla yurt içinden satın alınması veya doğrudan elçilik tarafından ithal KDV’den istisnadır. İstisna belgesinin sadece ithal edilecek mal için verilmiş olması halinde ise yurt içinden satın alınması sırasında istisna uygulanmayacaktır.

1.2. İstisnadan Beyan

Diplomatik istisna kapsamındaki işlemler, işlemin tamamlandığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulağının, “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, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu işlemin bünyesine giren KDV tutarı yazılır.

İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

1.3. İfade

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan ifade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart ifade talep dilekçesi
- İstisnann beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen 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 İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben ifade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.3.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

2. Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

2.1. Kapsam

3063 sayılı Kanunun (15/1-b) maddesine göre, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnandır.

İstisnadan, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar yararlanır. Kapsam esas itibarıyla, vergi başışıklığı 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 görsütiyle 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 alınması bilgilerine (adi-soyadi, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

Söz konusu belgede uluslararası kuruluş adına alınması bilgilerine ilişkin olarak, satış yapılmaz. Ayrıca, istisnadan yararlanmak isteyen kuruluşların uluslararası bir temsilcisi niteliğindeki olmayıp sadece söz konusu kuruluşların bir üyesi niteliğindeki olmaları durumunda da istisna uygulanmaz.

Takrir yöntemi uygulanan teslimler için yukarıdaki açıklamalar geçerli değildir.

2.2. Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programları Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşaa ve Tesis İşlemlerine İlişkin İstisna Uygulaması

20/12/1985 tarihli ve 85/10191 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında^[32], 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 hükmüne bağlanmıştır.

Uluslararası anlaşma hükümlerinde kendilerine istisna veya muafiyet tanınan kuruluşların, ilgili uluslararası anlaşmaya atfta bulunarak satın alacakları mal ve hizmetlere KDV uygulanmasını bir yazılı ifade talepleri ve bu yazıyla istisnadan 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 26/7/1971 tarihli ve 7/2864 sayılı Kararıyla belirlenen 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. Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşması Gereğince, Ortak Savunma Amacıyla Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarında İstisna Uygulaması

30/6/1954 tarihli ve 6426 sayılı Kanunla^[34] onaylanan 23/6/1954 tarihli Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşmasının 8 inci maddesi ile ekinin 16 ncı 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 mahiyetli vergi, resim ve harçların, ortak savunma harcamalarına yansıtılmaması için münasip bir muafiyet sağlanması hususunda usul belirlemeleri öngörölmüş, bu hükümlere dayanılarak 22/4/1992 tarihli ve 92/2958 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[35] 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 makamlara ortak savunma amacıyla kullanılmak üzere satın alınacak mal ve hizmetlerin satıcılarına verilerek üzere, Tebliğ ekinde örneği yer alan belge (EK: 12) kullanılır.

Öte yandan, aynı Anlaşma'nın 6 ncı maddesinde "İşbu anlaşma hükümleri, fertler tarafından yapılan masraflara tabii etmeyeceği gibi, işbu anlaşma çerçevesine girmekle beraber mübayaaya ve ihaleye selahiyeti bir memur veya Amerika Birleşik Devletleri tarafından veya onun namına mukavele alınına usulüne uygun olarak yetkili kişilerin 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. İstisnann Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, işlemin tamamlandığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade 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, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu işlemlerle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İfade talep etmeyen mükellefler, "Yükümlenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

2.5. İfade

Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan ifade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart ifade talep dilekçesi
- İstisnann beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen 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 İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben ifade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.5.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden ifade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin ifade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslararası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

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 karşılıklı ikisi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limiti) teslim ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şart aranmaz.

Devletlerarası konsolosluk ilişkilerinin düzenlenmesi 24/4/1963 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 muvazaf konsolosluk ve memurların yararlanabileceği haklardan ayrılarak sımlanmıştır. Bu nedenle, fahri konsoloslara yapılan teslim ve hizmetler diplomatik istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Dışişleri Bakanlığı, karşılıklı ilkesini gözeterek, her ülke itibarıyla geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst sınırı ile Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları mensuplarına kişisel mal ve hizmet alımlarında 50 TL'den yüksek alt limit uygulayan ülke temsilcilik mensupları için alt sınır tespit ederek bu miktarı ilgili temsilcilğe bildirir.

Dışişleri Bakanlığınca, bu teslim uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine haiz mensupları için de yapılır. Kapsam esas itibarıyla, vergi başışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kuruluş ve taraf bazında Gelir İdaresi Başkanlığına da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulamının aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Diplomatik statüde haiz mensuplar kapsamında diplomatların ve çocukları da dahil olduğundan, bu kişilere yapılan teslim ve hizmetlerde de istisnadan yararlanılabilir.

3.2. İstisna Uygulaması

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra ifade edilmiş şekilde yürütülecek olup, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensupları, KDV'ye tabii her türlü mal ve hizmet 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 tabii kişinin adı-soyadını, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen yabancı misyon personel kimlik kartının numarasını veya yabancılar mahsus kimlik numarasını yazmalıdır. Bu bilgilerin yer almadığı faturalara dayanılarak ifade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde yabancı misyon personel kimlik kartının numarası veya yabancılar mahsus kimlik numarası aranılmaz.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların resmi alımlarında KDV istisna uygulaması için Tebliğ'in (II/Ç-1) ve (II/Ç-2) bölümlerindeki düzenlemeler geçerli olduğundan, söz konusu misyonların resmi mal ve hizmet alımlarında istisnadan yararlanılacak 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. İfade

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedelli KDV dahil en az 50 TL (veya karşılıklı ikisi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limiti) 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 mabzuzu ve benzeri belgeler, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilcilğin belirleyeceği süre içinde bu temsilcilğe verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmesi dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenir.

Sağlık harcamaları ve uçak bilet bedellerine ilişkin faturaların, ifade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının eşleri adına düzenlenmesi halinde de ifade taleplerinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, misyon mensuplarının eşleri adına düzenlenen faturalar, karşılıklı sağlanan teslim ve hizmet alımları itibarıyla, herhangi bir sınırlama olmaksızın, ifade işlemlerine konu edilebilir.

Bu bölümdeki usul ve esaslara uymadığı tespit edilen mükellefler için 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli ceza işlem yapılır.

İfade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının, ödeme kaydedicili cihaz fişi ibraz etmek suretiyle ifade 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, buldukları 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 verilmesine yönelik gerekli tedbirleri alırlar.

Formların, vergi dairesine öngörölen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, değerlendirme ve ifade 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 yükümlenilen kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dahil edilmesi mümkündür.

Misyon mensubunun yıl içinde göreve başlanması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başlandığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır.

Örnek:(A) ilkesinin Ankara'daki Biyoteknikliğindeki 2012 yılının Eylül ayında göreve başlayan ve karşılıklı ikisi 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 ifade talep dönemleri içinde ilmeklenen ayrılmak olanlar, ifade formlarını, ayırdığı tarih itibarıyla bu bölümden belirtilen dönem ve sürelerle bağlı olmaksızın vergi dairesine verebilir, ancak vergi daresi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirir, sonuçlandırır.

Vergi daresi, formu veren misyon için Dışişleri Bakanlığının karşılıklı ilkesine göre belirlediği yıllık harcama sınırı çerçevesinde gerçekleşen mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV'ye ilişkin fatura ve benzeri belgeleri, Tebliğ'in bu

bölitimi ve yukarıdaki hususlar çerçevesinde değerlendiriir. 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 dairelerinde, hak sahiplerinden, yabancı misyon personel kimlik kartı numarası veya yabancılar 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 bulunmayan iade dönemi öncesi ülkelerine göndermek üzere belge asıllarının eğlikli yetkilileri tarafından "Aslı gibidir" şeklinde onaylanması ve mal/hizmet satın alınan firma/şahısların "Aslı gibidir" şeklinde onayladıkları belge örneklerinin ibraz edilmesinde bu belge KDV iadelerine dahil edilmez münkindir.

Bildirime ekli fatura ve benzeri belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu vergi inceleme raporuna iletilmiş ise teslim edilmiş, bu belgelerde gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilir. İadenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği konusunda vergi inceleme raporu bulunandıktan alınmış ise, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilir. 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)nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'nin konusuna girdiği, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılmasının veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesinin, özellikle taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 16 nci maddesiyle, ithal yolu ile gelen mal ve hizmetlerden bir kısmı KDV'den istisna edilmiştir.

1. Yurtiçi Teslimleri KDV'den İstisna Olan Mal ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalının, ithalat istisnasından yararlanacağı hükümi getirilmiş ve aynı mahiyeteki işlemleri yurt içine yapılması veya yurtdışından ithal edilmesinde hallerinde farklı vergi uygulamalarını önüne geçilmiştir.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: *Kılıçta alım, döviz, para, damga pulu ithal edilmesinde halinde, bunların yurtiçi teslimleri Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden istisna olduğu için, ithalat 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)nci 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 edilmesinde durumunda da bu teslim ve hizmetler Kanunun (16/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulacaktır.*

2. Gümrük Kanununa Göre Gümrük Vergisinden 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 ithalının KDV'den müstesna olduğu hükmü 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 hükümine göre aşağıda sayılan malların ithalinde KDV uygulanmaz:

- Gümrük Kanununun (5/a ve 7 nci fıkraları hariç olmak üzere) 167 nci maddesinde yazılı mallar
- Geçici ithalat yoluyla getirilen mallar
- Hariçte işleme rejimi kapsamındaki mallar
- Geri gelen eşya kapsamındaki mallar

2.1. Gümrük Kanununun 167 nci Maddesi Kapsamında Yer Alan Mallar

Gümrük Kanununun 167 nci maddesinde genel olarak gümrük vergisinden istisna edilen eşyalar açıklanmıştır. Ancak maddenin beşinci fıkrasının (a) bendi ile yedinci fıkrasında kaytılı eşyaların ithali, 3065 sayılı Kanuna göre ithalat istisnasının dışında bırakılmıştır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bir malın ithalının 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 antrepoua sayılan gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan malların, Gümrük Kanununun 167 nci 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. Geçici İthalat Yoluyla Getirilen Mallar

Geçici ithalat rejimi, Gümrük Kanununun 128 inci 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 değışikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmış olup, bu rejim ile ilgili açıklamalara, Gümrük Kanununun 128 ila 134 üncü 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. Hariçte İşleme Rejimi Kapsamındaki Mallar

Hariçte işleme rejimi, Gümrük Kanununun (135/1) inci maddesinde, 144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değışim sistemine ilişkin hükümler ile 116 nci madde hükümü 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 uncu 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 ihrac 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/izin özel şartlar bölümüne kaydedilir. Bu kapsamda ithal edilecek eşyanın tamamı üzerinden KDV tahsil edilir.

2.4. Geri Gelen Eşya Kapsamındaki Mallar

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihrac edilen ancak Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyada vergi uygulaması Tebliğın(II/A-1.1.3.) başlıklı bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir.

Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde de geri gelen eşya rejimi açıklanarak, bu hükümlere uygun olarak geri gelen eşyaların vergiden istisna olacağı hükmü bağlanmıştır. Ancak, Kanunun 169 uncu maddesine göre bu muafiyet, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değışmeden yeniden ithali şartıyla uygulanmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (16/2)nci maddesi, Gümrük Kanununa göre geri gelen eşya dışında bir ameliyeye tabi tutulduğu veya aslı kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dahil olmadığı hükümünü içermektedir. Bu çerçevede Gümrük Kanununa göre geri gelen eşya dışında bir ameliyeye tabi tutulduğu veya aslı 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 değer vergilendirilmesinde, bu kazanılan değer geri gelen eşyanın toplam değerine oranında sigorta ve navlun bedelinden pay verilmesi gerekmektedir.

Ote yandan, 3065 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde; Gümrük Vergisi ve diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ithalatta KDV'nin de aynı usule tabi tutulacağı hükmü bağlanmıştır. Buna göre, başta Gümrük Vergisi Kanununun 118 inci 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. Bazı Gümrük Rejimlerinin Uygulandığı 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 hükümü, malın tabi olduğu rejime göre uygulanan bir istisnayı düzenlemektedir.

Gümrük Kanununun 47 ila 50 nci maddelerinde geçici depolama hükümleri, 84 ila 92 nci maddelerinde transit rejimi, 93 ila 107 nci maddelerinde gümrük antrepo rejimi, 152 ila 162 nci 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.

Ote yandan, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antrepoua 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. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna

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 kullanılmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protéz 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 teslimlerde 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, Tebliğın (IV/A) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılır.

1.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğının, "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 alm 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 teslimlerinde 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. 2. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisna Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna (Başlığı ile Birlikte Değişik:RG-21/5/2016-29718)

3065 sayılı Kanunun 27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanunla değışen geçici 26 nci maddesinde,

"Ev sahibi hükümet anlaşmalarına veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyette gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisna kuruluşlarının resmi 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 ihtisna 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 buldukları 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 nci madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkilidir."

hükümü yer almaktadır.

2.1. Kapsam

Ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ilköğrenim taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarını;

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 vatandaşları olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde buldukları 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. İstisna Uygulaması

2.2.1. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşları Bakımından

Bu istisnadan uygulanmasında, 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 ifalarına ilişkin mal ve hizmet taahhütlerinde 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 kapsamında 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 nci maddesi kapsamında bulunan kuruluşlar ve bunların temsilcileri adına düzenlenmesi gereken faturada, kuruluş ve temsilcilik adı ve adresi, istisna belgesinin tarih ve numarası ile kuruluş ve temsilcilik adına alın yapana ilişkin bilgilere (ad-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

2.2.2. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarının Yönetici Kadrolarında Görev Yapan Mensuplar Bakımından

İstisna kapsamına, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ilköğrenim 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 vatandaşları olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde buldukları süre içinde yapılan ve bedeli KDV dâhil en az 50 TL olan kişisel mal ve hizmetler girer. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şart aranmaz.

Bu kapsamda istisnadan yararlanacak yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları olmayan mensuplar, Dışişleri Bakanlığı tarafından belirlenir.

Dışişleri Bakanlığınca, istisna için geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst sınırı tespit eder ve ilgili uluslararası kuruluş ile bu kuruluşla bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarına bildirir. Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığına da iletir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulananın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürürlüğe okup, bu kapsamda istisnadan faydalanan yönetici kadrosundaki mensuplar, KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın alır. Fatura düzenleme sırasında alında kalsa bile bu kapsamdaki satışlar için fatura düzenlenmesi zorunludur.

Bu kapsamda istisnadan faydalanan yönetici kadrosundaki mensuplara satış yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri faturalarda istisnadan faydalanan yönetici kadrosundaki kişinin adı-soyadı, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen kırmızı bantlı kimlik kartında yer alan yabancı kimlik numarasını yazmakla yükümlüdürler. Bu bilgiler yer almadığı faturalara dayanılarak iade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde bu koşul aranmaz.

Ayrıca, mensupların akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında tükür yöntemi uygulanır.

2.3. Beyan

İstisna kapsamındaki kuruluşlara KDV hesaplanmadığı yapılan teslim ve hizmetler satıcılar tarafından KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "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 alın ve giderlere ait belgelere gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek isteyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

2.4. İade

2.4.1. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşları Bakımından

İstisna kapsamındaki kuruluşlara KDV hesaplanmaksızın yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

a) Standart iade talep dilekçesi

b) İstisnadan beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

c) İade hakkı doğuran işlem ait yüklenilen KDV listesi

ç) İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

d) Satış faturaları listesi

e) Dışişleri Bakanlığında 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükelleflerin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözümler.

2.4.2. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarının Yönetici Kadrolarında Görev Yapan Mensuplar Bakımından

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 ödendikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde buldukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla gerçekleştirilen harcamalarına ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığınca Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda istisna kapsamındaki kuruluşun bildireceği süre içinde bu kuruluşla verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmeye 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.

İlgili taraftan 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 buldukları takvim yılının üçer aylık dönemlerini takip eden ayın sonuna kadar resmi bir yazı ekinde, buldukları 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, değerlendirilme ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır.

İçinde bulunulan yıl üç aylık bir dönemde mal ve hizmet alımlarına ait KDV'nin iadesi için form verilmeyeceği veya bazı harcamalar verilen formlara dâhil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yıl 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 kest olarak hesaplanır.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde istisna edilmiş harcamaların ayrılmak üzere, iade formlarını, ayrıldığı tarih itibarıyla bu bölümde belirtilen dönem ve sürelerle ilgili olarak istisna kapsamındaki kuruluşun vergi dairesine verebilir, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirir, 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 kağıt 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 ilköğrenim ve verim/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 verirler.

Bildirime ekli fatura ve benzeri belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanlış belge olduğu vergi inceleme raporu ile tespit edilmişse, bu belgelerle gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilmeyiz.

İadenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanlış belge düzenlendiği konusunda vergi inceleme raporu bulunmalarından alın yapılmışsa, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmeyiz. Söz konusu belgelerin gerçeği olup olmadığının ay içinde vergi dairesince tespit edilir ve olumlu sonuçlanmış 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 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yapılan Projelerde KDV İstisnası

3065 sayılı Kanunun geçici 29 uncu maddesi ile; "8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun"^[36] göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler ve 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun^[37] ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yapılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler ve 25/8/2011 tarihli ve 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname^[38] 23 üncü maddesine göre Bakanlık tarafından kiralama karşılığı yapılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar; 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 belirtilmiştir.

3.1. Kapsam

3.1.1. İstisnadan Yararlanacak Projeler

İstisnadan;

- 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler,

- 3359 sayılı Kanunun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yapılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler,

- 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararname^[38] 23 üncü maddesine göre Millî Eğitim Bakanlığınca tarafından kiralama karşılığı yapılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projeler,

yararlanır.

Bu projelerden 4/4/2012 tarihinden (652 sayılı Kanun Hükmünde Kararname^[38] 23 üncü maddesi kapsamında Millî Eğitim Bakanlığınca tarafından kiralama karşılığı yapılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelerden 15/6/2012 tarihinden) önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış projeler ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar kapsama dahildir.

3.1.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemler

Bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayırımıyla sayılan projelere ilişkin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki işlemlerin 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.

(**EK paragraf RG-14/2/2020-31039**) Ayrıca, 6428 sayılı Kanun kapsamında, Kamu Özel İş Birliği Modeli ile yapılan sağlık tesislerinin Sağlık Bakanlığınca kiralama işleminin, 6428 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun geçici 29 uncu maddesi kapsamında KDV'den istisna olduğu tabiidir.

3.1.3. İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

İstisna, bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayırımıyla 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, mutfak ve benzeri demirbaşlardan projenin bitirilinceye kadar kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyiz. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, sıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

3.2. İstisnadan Uygulanması

Bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayırımıyla sayılan projelerden birisini üstlenen ana yüklenici mükellefler, söz konusu projeler kapsamında (projeyle ilgili bilgilere de yer vermek kaydıyla) kendilerine yapılacak teslim ve hizmetlere istisna uygulanmasını talebiyle doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına bir yazı ile müracaat ederler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, istisna talebinde bulunan mükelleflin, 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 mükelleflin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığına bildirilir, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık (EK:13)'te yer alan belgeyi düzenleyerek mükellefe verir.

İstisna belgesinin ekinde, istisnadan 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 belirlemek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

İstisna belgesinin bir örneği mükellefler tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınarak 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 alınma 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 işlemler anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listeye 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 kapatılmak 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 faturalarda, Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayarındaki açıklamaları da göz önünde bulundurarak 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 tarihte de yer verilerek suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

3.3. Beyan

Proje 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" kuluğünün "Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler" tablosunun 318 kod numaralı "3996 sayılı Kanuna göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 sayılı Kanuna göre Kiralama Karşılığında Yapılan İşletim Teslim ve Hizmetler" satırında beyan edilir.

Aynı satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelere ait belgelere 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 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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. Mütessesil 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 uğratanlar için ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamında girildiğini gösteren belge veren 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 uğratanlar 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. (Değişiklik:RG-4/10/2016-29847) Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun 6745 sayılı Kanuna değişikliği 30 uncu maddesinde, "31/12/2023 tarihine kadar uygulanacak 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 telif edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren geçikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezaların zaman aşımı, verginin tarihini 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 arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. (Değişiklik:RG-4/10/2016-29847) Kapsam

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanacak 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 telif edilemeyen KDV'nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmiş öngörülmektedir.

Madde hükmü ile Bakanlar Kuruluna, uygulamadan yararlanacak asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar arttırma yetkisi verilmiştir.

4.2. İstisnanın Uygulanması

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamında inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşaat işlerine ilişkindir. Yatırım 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 telif edilmesi gerekmektedir. İlgiliktakvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telif edilemeyen KDV ise izleyen yıl talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılır.

4.3. İstisnanın Beyanı

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" kuluğünün "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 440 kod numaralı (Değişiklik ibare:RG-4/10/2016-29847) "Yatırım Teşvik Belgesinde Asgari Belirlenen Tutarda Sabit Yatırım Öngörülen Yatırımlar" satırında beyan edilir.

Yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanamaması halinde, iade edilen vergiler vergi ziyası cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren geçikme 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
- (Değişiklik ibare:RG-4/10/2016-29847) Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağladığını teyis eden belgenin onaylı örneği (Yatırım tamamlanmaya kadar, değişiklik olmaması kaydıyla, bir defa verilir.)
- İade uygulaması kapsamındaki harcamalara ait fatura ve benzeri belgelerin listesi

4.4.1. 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.

4.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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 Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

6111 sayılı Kanunun geçici 16 ncı maddesinde;

"(1) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında (Değişiklik ibare:RG-5/2/2021-31386) İstanbul Valiliğine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Koordinasyon Birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlarca karşılanacak şekilde (Değişiklik ibare:RG-5/2/2021-31386) 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 ncı 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."

5.1. Kapsam

Bu istisna uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

5.1. Kapsam

İstisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla İSMEP kapsamında (Değişiklik ibare:RG-5/2/2021-31386) 31/12/2025 tarihine kadar (Değişiklik ibare:RG-5/2/2021-31386) 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. İstisna Uygulanması

İstanbul Proje Koordinasyon Birimine, İSMEP kapsamında yapacağı alımlara ilişkin olarak yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak istisnadan yararlanabileceğine ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına bir istisna belgesi (EK:14) verilir. Alınan bu belgenin aklı ya donatı veya YMM onaylı örneği İstanbul Proje Koordinasyon Birimine gümrük idaresine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin İSMEP kapsamında, 25/2/2011 tarihinden önce ihalesi yapılan veya sözleşmesi düzenlenen işlere ilişkin mal ve hizmet alımlarının 6111 sayılı Kanunun geçici 16 ncı 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. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğünün, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 320 kod numaralı "İSMEP Kapsamında, (Değişiklik ibare:RG-5/2/2021-31386) 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 belgelere 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 Başkanlığına İstanbul Proje Koordinasyon Birimine verilen, istisnadan yararlanılabileceğine dair Belgenin onaylı örneği

5.4.1. 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.

5.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 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.(Ek:RG-27/6/2015-29399) Mültelelerarası Andlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV'den İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna

6.1. İstisnann Kapsamı

6637 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 34 üncü maddede;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yürürlüğe giren ve 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunan mültelelerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde katma değer vergisinden istisna edilmiş olan transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere 1/1/2014 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 telifi edilemeyen vergiler, 32 nci 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 hükümünün uygulanabilmesi için;

-Bu madde hükümünün yürürlüğe girdiği 7/4/2015 tarihinden önce usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir mültelelerarası andlaşma olması,

-Bu andlaşmanın 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunması,

-Mültelelerarası 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, 1/1/2014 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 teçhizatın inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet almalarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mutfak ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

Yapılan işin bitimini 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 yapılan işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına yönelik nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

3065 sayılı Kanunun geçici 34 üncü maddesinde düzenlenen istisnann uygulanması bu Tebliğin (II-B-3.2.2), beyanı (II-B-3.3), idadesi (II-B-3.4) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yürütülür.

6.2. Mütteselsil 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 mütteselsilen sorumludur.

İşlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihmal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcandan aranır.

6.3. 1/1/2014 Tarihinden İstisna Belgesinin Alındığı Tarihe Kadar KDV Ödenerek Yapılan Alımlar

3065 sayılı Kanunun geçici 34 üncü maddesi 7/4/2015 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte istisna hükmü 1/1/2014 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 telifi edilemeyen vergiler, 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Belge sahibi mükelleflerin 1/1/2014 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 Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri (Başlığı ile birlikte ek:RG-3/2/2017-29968)

(Değişik paragraf:RG-23/3/2019-30723) "3065 sayılı Kanunun geçici 37 nci 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 telifi 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 telifi 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 ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren geçikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarından zamanında, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durum meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

(Ek paragraf:RG-14/2/2020-31039) Diğer taraftan, 30/12/2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 29/12/2019 tarihli ve 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, söz konusu maddenin, 2020 ve 2021 yıllarında yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi için de uygulanmasına karar verilmiştir.

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."

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları aşağıda belirlenmiştir.

7.1. Kapsam

(Değişik paragraf:RG-14/2/2020-31039) 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 telifi 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 telifi 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 telifi edilemeyen KDV'nin söz konusu yıl izleyen yıl içinde

talep edilmesi halinde idadesi 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 (1/1/2019-30/6/2019) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telifi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/7/2019-30/6/2020) 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 (1/7/2020-31/12/2020) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telifi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/1/2021-31/12/2021) 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 telifi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (1/1/2022-31/12/2022) 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 yapılması gerekmektedir.

7.2. İstisnann Uygulanması

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırım 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 yatırım yapan mal teslimi veya hizmet ifası yapanların bu kapsamda KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Yatırım 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 telifi edilmesi gerekmektedir. İlgili altı aylık veya yıllık dönemlere yüklenilen ve indirim yoluyla telifi edilemeyen KDV'nin izlenmesi ve indirim yoluyla telifi edilemeyen KDV'nin izlenmesi 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 yapılması gerekmektedir.

7.3. İstisnann Beyanı

(Değişik paragraf:RG-14/2/2020-31039) İfade;

- 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 telifi edilemeyen KDV için erken ayın 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 telifi edilemeyen KDV için 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 telifi edilemeyen KDV için 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 İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluakçığının "Diğer İfade 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 (1/1/2019-30/6/2019) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telifi 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 (1/7/2020-31/12/2020) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telifi 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 telifi edilemeyen KDV, en erken Ocak/2022, en geç Kasım/2022 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilerek iade talep edilebilir.

Yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren geçikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

7.4. İfade

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İfade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği

7.4.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarın bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

7.4.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın idadesi, 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.

8. (Ek:RG-31/12/2017-30287)⁽⁵⁹⁾ Eğitime Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi Kapsamında Millî Eğitim Bakanlığınca Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalalarında İstisna

3065 sayılı Kanunun geçici 38 inci maddesinin birinci fıkrasında;

- Bu maddenin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren düzenlenen düzenlenmiş sözleşmelere istinaden Milli Eğitim Bakanlığı tarafından FATİH Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet almalarına uygulanarak iade edilmesi söz konusu olacaktır.

olarak; Milli Eğitim Bakanlığınca yapılan ihaleler 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 telifi edilemeyen vergilerin 3065 sayılı Kanunun 32 nci 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 esasları aşağıda belirlenmiştir.

8.1. Kapsam

Söz konusu istisnann uygulanabilmesi için;

- Sözleşmenin Milli Eğitim Bakanlığı ile yükleniciler arasında 5/12/2017 tarihinden sonra düzenlenmiş olması,

- Sözleşme konusu mal ve hizmetlerin FATİH projesi kapsamındaki bileşenlerden olması,
- Proje kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarının Milli Eğitim Bakanlığına yapılması veya bu kapsamdaki ithalatın Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

8.2. İstisnannın Uygulanması

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 Bakanlığınca yapılacak FATİH projesi kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV hesaplanmaz. 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. İstisnannın Beyanı

Bu istisna kapsamında satıcılar tarafından KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade 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 alm ve giderlere ait belgelere gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

8.4. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi.
- İstisnannın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi.
- İfadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.
- Satış faturaları listesi.
- İstisna belgesi ve eki listenin örneği.

8.4.1. Mahsuben İfade

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 İfade

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın ifadesi, 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. (EK:RG-5/6/2018-30442)(7) İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna

7103 sayılı Kanunla, 1/5/2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 39 uncu maddesine göre, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek yeni makina ve teçhizatın, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükelleflerine münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere teslimi (**Değişik ibare:RG-14/2/2020-31039**) 31/12/2022 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

9.1. Kapsam

9.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

İstisnadan, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükellefleri yararlanır.

9.1.2. İstisna Kapsamına Giren Teslimler

30/4/2018 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 kullanılmak üzere (**Değişik ibare:RG-14/2/2020-31039**) 31/12/2022 tarihine kadar tesliminde uygulanır.

İstisna "yeni" makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslim konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmez.

9.2. İstisnannın Uygulanması

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen mükellefler, sanayi sicil belgesini 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 gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alm/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 teçhizatla ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüme onaylanır.

Satıcı mükellefin iade talebi istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınarak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

9.3. Makina ve Teçhizatın Üç Yıl İçinde Belirlenen Faaliyetler Dışında Kullanım veya Elden Çıkarılması

İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; imalat sanayi dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcının, vergi ziyaı cezası uygulanarak geçirilecek faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zaman aşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

9.4. İstisnannın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade 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 alm ve giderlere ait belgelere gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade 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 kapattırılmaktadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan makina ve teçhizat listesinin satıcılar tarafından doğrultulup doğrultulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

9.5. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnannın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İfadesi 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 İfade

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 İfade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İfade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın ifadesi, 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. Mütessesil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin inza 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 mütessesil sorumludur.

Kendisine teslim istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflere, başka bir şart zamlarını istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartları daha sonra ihlal edildiğini tespit halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcının aranır. Satıcı iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

10. (EK:RG-23/3/2019-30723)(14) 2019 UEFA Süper Kupa ve (Değişik ibare:RG-5/2/2021-31386) 2021 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

7162 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 40 ncı maddede;

- 2019 Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) Süper Kupa Finali ve (**Değişik ibare:RG-5/2/2021-31386**) 2021 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarına 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, vergiyé tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirileceği, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 3065 sayılı Kanunun 32 ncı maddesi hükümlü 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 belirtilmiştir.

10.1. İstisnannın Uygulanması

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 ncı 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 istisnannın 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. Mütessesil Sorumluluk

UEFA, katılımcı futbol kulüpleri, organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların mal ve hizmet almalarında 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 mütessesil sorumludur.

İşlemin istisna için belirlenen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğini tespit halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcının 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. İstisnannın Beyanı

İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade 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 alm ve giderlere ait belgelere gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

10.4. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnannın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

Bakanlığımıza tanınan bu yetki uyarınca, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarının anılan Kanunun (17/1) inci maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilgili istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıda belirlenmiştir:

- 3065 sayılı Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bu kapsamda bedelsiz teslim edilecek mal ve hizmetler için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.
- Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari sınırı KDV hariç 5.000 TL olması gerekir. Bu kapsama istisnadan yararlanacak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.
- İstisnadan yararlanacak yabancı hayır ve yardım kurumlarının merkezinin yurt dışında bulunması ve Türkiye'de gelir ve kurumlardan vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyette bulunmaması gerekir.
- İstisnadan yararlanacak yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumları, bu Kanunun (17/1)inci 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 hizmete ilişkin alımlarında, KDV uygulamasına yönelik usul ve esasları belirten yazının ilgili kuruluş tarafından onaylı bir örneği satıcılara verilme suretiyle, satıcılar tarafından düzlenecek fatura ve benzeri belgeye KDV'nin tahsil edilmemesi sağlanır.

d) (Değişik :RG-15/2/2019-30687) 1/1/2019 tarihindendir itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yükülenen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örnek: Yabancı bir devletin Türkiye'de bulunan Konsolosluğu, Türkiye'de meydana gelen depremlerle nedeniyle depremin yaşandığı İlin Belediyesine Türkiye'deki bir firmadan temin edeceği deprem çadırı ve yardım malzemesini bedelsiz olarak teslim edecektir. Türkiye'deki firmasının söz konusu deprem çadırı ve yardım malzemelerini Konsolosluga 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, (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) bu kapsamda yükülenen vergiler firma tarafından indirim konusu yapılabılır.

2.7. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Kapsamındaki İşlemlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-d) maddesinde, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu^[42] kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölove, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlanılana verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimlerin KDV'den istisna olacağı hükmüne bağlanmış, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığının yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

2.7.1. İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

İstisna kapsamına tescilli taşınmaz kültür varlıklarının sadece rölove, restorasyon ve restitüsyon projelerine ilişkin olarak, bu projelendirmelerden yararlanılana verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak mal teslimleri girmektedir.

11/06/2005 tarih ve 25842 sayılı Resmî 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 yapıları hariç olmak üzere, tescilli taşınmazların fonksiyon ve konfor şartları gereği kullanma yönelik donanım ve proje hizmetleri (klima, jakuzi, yangın hassas algılama, kapalı devre kamera sistemi, tefiş elemanları vb.) istisna kapsamına dahil değildir. Yukarıda belirtilen projelerin uygulanması için itkisap edilmiş dahi, tabiat ve kültür varlıklarının satın alınmasında da istisna uygulanmaz. Ancak itkisap 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 rölove, restorasyon veya restitüsyon projelerini gerçekleştirecek olanlar da bu istisnadan yararlanabilir.

Örnek: Taşınmaz kültür varlığı olarak Vakıflar Genel Müdürlüğü adına tescil edilmiş olan bir çemenin, yapılan bir sözleşme ile (J) Şirketi tarafından restore edilmesi işleminde, (J) Şirketinin bu bölümde belirtilen mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilir.

2.7.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde Alt Sınır

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari tutarı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci 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 sınırı 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. İstisna Uygulaması

İlgili Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu Müdürlüğü veya Tapu Sicil Müdürlüğünden tescil kaydı alınan taşınmaz kültür varlığına ait rölove, restorasyon ve restitüsyon projeleri ile proje kapsamındaki işlerde kullanılacak malzemeler liste halinde proje müelliflerine hazırlanır. Hazırlanan proje ve analizler, belediye sınırları içerisinde belediye, belediye sınırları dışında valiliğe onaylatılarak koruma bölge kuruluna sunulur. Koruma Bölge Kurulunca tescilli taşınmaz ait projenin uygulanması halinde onaylanacak malzeme listesi, proje ile birlikte ilgili Rölove ve Anıtlar Müdürlüğüne incelenmek üzere verir. Malzeme listesinin projeye uygunluğu tespit edildikten sonra ilgili Rölove 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 görececek mal ve malzemeler sıra numaraları verilerek suretiyle cins ve miktar (adet, kg, m3 vb.) olarak açıkça belirtilir. İstisnadan yararlanacak olanlar istisna belgesi ve listeyi mal alıcı satıcılara ibraz ederek bu işlemlerde KDV hesaplanmamasını talep eder. Satıcılar bu kapsamda teslim ettikleri mallardan 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 satıcılar, talep edilen malın listedeki miktarı ile bu maddeden daha önce ne kadar satış aldığını listenin arka yüzündeki şerhlerden kontrol etmesi, kendilerinden talep edilen malın listedeki miktarı aşması halinde aşan kısmı için istisna kapsamında işlem yapılmayp KDV uygulaması gerekir. İstisna belgesi ile arka tarafına satıcı tarafından şerh değiştirilmiş listenin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği satıcıya verilir. Satıcıların bu örnekleri, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerekir.

(Mülga:RG-15/2/2019-30687)

(Ek:RG-15/2/2019-30687) 1/1/2019 tarihindendir itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yükülenen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

2.8. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının, Kanunlarla Kendilerine Verilen Görev Gereği ve Kuruluş Amaçlarına Uygun Ruhsat, İzin, Onay ve Benzeri İşlemlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-e)maddesinde 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 kullanacak basılı kağıtlarını bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç) KDV'den mutesnandır.

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 faaliyeti ve işlemlerinin bulunması halinde bu işlemler KDV'ye tabi tutulur.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgelerin kayıtlarının, mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulacağı hükmüne bağlanmıştır; 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 Sanatkarlar Odasına, basit usulde 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. Askeri Amaç Taşınan İstisnalar

3065 sayılı Kanunun (17/3-a) maddesi ile askeri fabrika, tersane ve atölyeler; orduve ve bağlı şubeleri, askeri gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve benzer nitelikteki diğer tesisler, özel, yerel ve kiş 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 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçına 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 hesaplanır.

4. Diğer İstisnalar

4.1. Vergiden Muaf Esnaf, Çiftçi ve Serbest Meslek Erbabı

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 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

4.2 Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler

3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesinde Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleriKDV'den istisna edilmiştir.

Ortakların tamamı basit usulde tabi olan adı ortaklıkların teslim ve hizmetleri de bu hüküm kapsamında değerlendirilir. Ancak ortaklardan en az birisi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilen adı ortaklıkların teslim ve hizmetleri istisna kapsamına girmez.

Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetlerde işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmaz, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerde KDV gösterilmez veya "KDV dâhilidir" mealinde bir şerh yer verilmelidir.

Düzenledikleri belgelerde KDV gösteren veya "KDV dâhilidir" mealinde bir şerh yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler, belgede ayrıca gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanan vergi tutarını 3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesi gereğince beyan ederve öderler. Ancak verilen beyannamedealılar dolayısıyla yükülenen vergiler indirilmez. Yükülenen bu vergi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.

Vergi daireleri, kendiliğinden başvurulan ya da bu şekilde işlem yaptıkları vergi idaresine teslim edilen basit usulde 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 bulunmaktadırlar. Bu şekilde yükülenen vergiler Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Öte yandan, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, belirli şartları sağlayanlar basit usulde geçebilmektedir. Bu çerçevede gerçek usulden basit usulde geçen mükellefler, basit usulde 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 usulde geçmeden önce satın aldıkları malları basit usulde geçtikleri tarihten sonra iade etmeleri halinde aşağıdaki şekilde işlem yaparlar.

-İade edilen mal için bir fatura düzenlenir. Bu faturaya tutar olarak, iade edilecek malın alış fiyatındaki bedel ve KDV olarak gösterilen tutarların toplamı yazılacak ve faturaya bu hususu belirten bir şerh konulacak, ayrıca alış fiyatının tarih ve numarasına atıfta bulunulacaktır.

- Basit usulde tabi mükellef bu fatura nedeniyle vergi dairesine KDV ödemeyecek, faturadaki tutarın tamamını hasılat olarak hesaplarına alacaktır.

- Satıcı ise bu bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplayacağı vergiyi indirim konusu yapacaktır.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, Kanunun (18/1) inci maddesi gereğince istisnadan vazgeçerek gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde KDV beyannamelerini üçer aylık dönemlerde verirler.

4.3. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci Maddesi Kapsamındaki İşlemler, Adı Ortaklıkların Sermaye Şirketine Dönüşmesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Yapılan Devir ve Bölünme İşlemleri (Değişik başlık:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾

(Değişik cümle:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ 3065 sayılı Kanunun (17/4-c) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adı ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir ve bölünme işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde gelir vergisine tabi tutulmama değer artış kazançları kapsamında yer alan ve mükellefiyeti sona erdiren işleme tarafından yeni işleme veya şirkete devredilen bütün mal ve haklar için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

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 düzlenecek faturada devre konu bütün mal ve hakların bedeli üzerinden, bedel bilinmemiyor bulunamıyor ya da emsalle göre düşük tespit edilmiş ise 3065 sayılı Kanunun 27 nci 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 hükümlü uygulanmayacağı için önceki işleme veya şirketlere ait devreden KDV tutarları yeni işleme veya şirketler tarafından mükerrer indirimine yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

4.4. İktisadi İşletmeye Dâhil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci 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 girmeekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci 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 bilançoaya almış olacaktır. Kurumlar ile bilanço esasına tabi olan işletmelerde, bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dâhil sayılır. Bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verimliliği karşılığında alınan kira bedeli KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 187 nci maddesi, ferdî teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmiştir.

Ferdî teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi; fabrika, ambar, atölye, dükkân, mağaza ve arazinin işletmede ister kismet, ister tamamen kullanılın değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağıdır. Yüktümlentin sahip olduğu gayrimenkulün bir bölümünü işleme ihtiyaçları için kullanılması, 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 kiralamaya işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

Ferdî teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esası; ticaret hanları gibi oda veya veya kısmı kullanılabilen binaların evlerin ve apartmanların yarınsından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceğidir. Bu durumda işleme ihtiyacı dışında kalan kısımların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli ticari kazancın bir unsuru sayıldığından, bu kiralamaya işlemi KDV'ye tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda veya kısmı kısmı kullanılabilen gayrimenkullerinin yarınsından azının işletmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi işletmeye dâhil sayılmadığından envantere ithal edilemez. Dolayısıyla elde edilen kira bedeli de KDV'ye tabi değildir.

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanma mitemmin cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dayanlar 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 inci 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 bulunmaktadırlar.

Öte yandan, aynı maddede Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci 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.

(**EK paragraf:RG-5/6/2018-30442**)⁸⁾ Ayrıca Milli Eğitim Bakanlığında bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamda, Milli Eğitim Bakanlığınca Okul-Aile Birliği Yönetmeliğine göre kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den istisnadır.

4.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Kapsamına Giren İşlemler

4.5.1. Banka ve Bankerlik İşlemleri

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 paraların oluşturmakta; bankaların yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paraların 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 açıklar. Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinde de Kanunun (17/4-e) maddesi hükümlü olarak KDV hesaplanmaz.

4.5.2. Sigorta Aracılık İşlemleri

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^[43] "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde, sigorta acenteleri ve brokerleri aracı olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, sözleşme yapma ve prim tahsil etme yetkisi bulunan banka ve sigorta muameleleri 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 arazi işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyanamesi ile beyan edilir.

4.5.3. Reasürans İşlemleri

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 olduğundan 3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

4.6. Darphane ve Damga Matbaası Tarafından Yapılan İşlemler

3065 sayılı Kanunun (17/4-f) maddesi ile Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

4.7. Değerli Madenler, Kıymetli Taşlar, Değerli Kağıtlar, Para, Döviz, Menkul Kıymetler, Damga Pulu ile Hurda ve Atık Teslimleri

4.7.1. Değerli Maden, Değerli Kağıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi ile külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, değerli kağıtlar, hisse senedi, (**Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847**) 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 **Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847**) tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil) teslimleri yanında, aynı mahiyette olan kır ortaklığı belgesi, çek 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 dışı olduğundan sonraki tutar üzerinden KDV hesaplanır.

Ayrıca, madde ile 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanununda^[44] düzenlenen değerli kağıtlar istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre 210 sayılı Kanuna ekli tabloda yer alan değerli kağıtların teslimlerinde de KDV uygulanmaz.

(**EK paragraf:RG-4/10/2016-29847**) 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 hizmetlerinin istisna kapsamına olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Buna göre, tahvil ihraçında tahvil teslimi ile birlikte tahvil satış anlarında yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna kapsamındadır.

Örnek: Türkiye'de mükim (A) Şirketi fon ihtiyacını karşılamak üzere yurt dışında tahvil ihraç etmiş, ihraç edilen tahvillerden 100.000 TL nominal bedelli tahvil yurt dışında mükim (B) Şirketi tarafından satın alınmıştır. Tahvilin ifasında (A) Şirketi tarafından yurt dışında mükim (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, Plastik, Kağıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırptılarının Teslimi (Değişik başlık:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾

Hurda veya atık metal, plastik, kağıt ve (**Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470**)⁹⁾ cam ile konfeksiyon kırptılarının teslimlerinde KDV uygulanmaz.

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırptı, döküntü ve talaşların teslimi de bu kapsamda vergiden müstesnadır.

Ancak hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithali istisna kapsamına değerlendirilmez.

4.7.3. Kıymetli Taş Teslimleri

(**Değişik bölüm:RG-16/10/2014-29147**)⁽¹⁾

6552 sayılı Kanunun 26 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesinde 11/9/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zeberec, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında değişimi 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 dışında teslim, ithal ve el değiştirmeleri 11/9/2014 tarihinden itibaren KDV istisnası kapsamına girmediklerinden genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

4.8. Zirai Amaçlı Su Teslimleri ile Arazi Islahına Ait Hizmetler

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 edenlerin 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 Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri (Başlık ile birlikte **değişik:RG-15/2/2017-29980**)

3065 sayılı Kanunun (17/4-i) 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 çukusu kapısına ihraç malın taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilen mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamına değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

(**EK:RG-15/2/2019-30687**) 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmaz.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasının serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti vermesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-i) maddesi kapsamında KDV'den istisna işken, (A) firmasının serbest bölge dışında 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 taşımıştır. (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 yaptırmıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV'den istisna olmalı, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV'ye tabi olacaktır.

4.10. Boru Hattı ile Yapılan Akaryakıt Taşımları

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. Varlık Yönetim Şirketlerinin Baza Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümlerini Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi

4743 sayılı Kanun^[45] hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin söz konusu yerlerde yapılan, özel finans kurumları ve diğer mal kurumlarından devraldığı alacakların tahsil amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satış dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçevesinde anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satış dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Örnek:(A)Varlık Yönetim Şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsil amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satış işlemine, bu mal ve hakların alacağı mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacağı mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satış KDV'den istisna tutulacaktır.

Varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsil amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelini varlık yönetim şirketine ödemesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.12. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Mal ve Hakların Teslimi

Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satış dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsil amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satış dahil) teslimi ve temettü hariç; ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsil 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 tahsil 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 kısmı dışı olduğundan sonra kalan bir tutar olması halinde, bu tutar üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplanması gerekir.

4.13. Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne Verilen Haber Hizmetleri

Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri KDV'den müstesnadır.

İstisna uygulanması adı geçen Genel Müdürlüğe verilen haber hizmetleri ile sınırlı olup, Genel Müdürlüğün diğer mal ve hizmet alanlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

4.14. Gümrüklü Alanlarda Yapılan Bazı Hizmetler

(**Değişik paragraf:RG-6/7/2018-30470**)⁹⁾ 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, paketlenme, istifleme, taşıtlara yüklenme vb.) üçüncü kişilerden alınan işçilik, iş makinesi kiralanması ve vinç hizmetleri ile iş makineleri ve taşıtlar için alınan akaryakıt vb. teslimleri, istisna kapsamına değerlendirilmeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) maddesi hem de (**Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687**)^(17/4-ä) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

Liman ve hava meydanlarında verilmekte beraber 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükümü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulur.

(**EK:RG-15/2/2019-30687**) 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.

(**EK:RG-15/2/2019-30687**) 3065 sayılı Kanunun (17/4-ö) maddesine göre, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için 1/1/2019 tarihinden itibaren verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmaz.

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 (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) (17/4-ä) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Gümrüklü sahada işletme belgesi bulunan antrepo işleticisinin yapılacak olan antrepo kiralama işlemi 3065 sayılı Kanunun (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) (17/4-ö) ve (17/4-ä) maddeleri kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, 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 yüklenme, boşaltma hizmetleri ile ithalat ve ihracat işlemlerine konu olması ya da transit rejim kapsamında işlem görmesi kaydıyla dökme bakliyat ürünlerinin söz konusu yerlerde keçe ile istifi, kamyonlara yüklenmesi, manipülasyonu hizmetleri KDV'den istisnadır.

4.15. Hazine'nin Taşınmaz Teslimi ve Kiralamaları, İrtifak Hakkı Tesisi, Kullanma İzni ve Ön İzin Verilmesi İşlemleri, Toplu Konut İdaresi (TOKİ) Başkanlığının Arsa ve Arazi Teslimleri ile Belediye ve İl Öze İdarelerinin Taşınmaz Satışları (Başlık ile birlikte **değişik:RG-3/2/2017-29968)**

Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile TOKİ Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri KDV'den müstesnadır.

Hazine büaresi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvelde sayılan kamu idarelerini kapsamakta olup, örneğin söz konusu cetvelde sayılmayan Üniversiteler(**Mülga ibare:RG-3/2/2017-29968**) (...) "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.

TOKİ'ye tanınan istisna ise bu kurumun yapacağı arsa ve arazi teslimleri ile sınırlıdır. TOKİ tarafından arazi ve arsa dışında yapılacak taşınmaz teslimleri (konut, bina, işyeri, sosyal tesis vb.) ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

(EK paragraf:RG-3/2017-29968) 6770 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesine "belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satış suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler" ibaresi eklenmiştir.

(EK paragraf:RG-3/2017-29968) 3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesine göre, belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satış (belediye ve il özel idarelerinin bünyelerinde oluşan iktsadi işletmelerin taşınmaz satışları hariç) KDV'den istisnadır.

(EK paragraf:RG-3/2017-29968) 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, sını, zirai veya mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi uyarınca KDV'ye tabidir.

(EK paragraf:RG-3/2017-29968) Belediyelerin veya il özel idarelerinin bünyesinde bir iktsadi işletme oluşması halinde KDV mükellefiyetinin, belediye veya il özel idarelerinin adına değil, bunların bünyesinde oluşan iktsadi işletme adına tesis edilmesi gerekmektedir. Belediye veya il özel idarelerine ilişkin mükellefiyet tesisinde, söz konusu iktsadi işletmelerin faaliyet konuları dikkate alınacak ve unvanında faaliyet konusuna yer verilecektir.

(EK paragraf:RG-3/2017-29968) Buna göre, belediye ve il özel idarelerinin bünyelerinde oluşan iktsadi işletmelerin taşınmaz satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, söz konusu iktsadi işletmelerin taşınmaz satışlarında genel hükümlere göre KDV uygulanacaktır.

4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumlardan aktifinde (**Mülga ibare:RG-3/2017-29968**)(...) en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satış suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler (**Mülga ibare:RG-31/1/2018-30318**) (...) KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

(EK paragraf:RG-4/10/2016-29847) 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 taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin 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 iktsabında 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 tarihte kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılmaması gerekmektedir.

- Satış tarihine kadar indirilmeyen kısım ise (**Mülga ibare:RG-16/10/2014-29147**)⁽¹⁾ (...) "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. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde (**Mülga ibare:RG-3/2017-29968**) (...) asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

(EK paragraf:RG-4/10/2016-29847) 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 mutak olarak alım satımını yapması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları 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 örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Gayrimenkul kiralama faaliyeti ile iştigal eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmaz 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 kiralama hizmetleri için kullanılan taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz. Taşınmazın satış 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 kullanıma 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 gerekmektedir olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bitüin 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 aldığı 5.000 m² lik arsının (L) Belediyesiince kamulaştırılması işlemi sonucu söz konusu arsa yerine 13/4/2009 tarihinde verilen 3.000 m² lik başka bir arsa şirket tarafından satılmıştır.

Satış yapılacak 3.000 m² lik arsının satışında (17/4-r) maddesindeki istisnadan yararlanılabilmesi için gereken "en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma" şartının tespitinde, kamulaştırılan taşınmazın iktsap tarihi esas alınacaktır.

Örnek 4:Tarım ürünlerini ticareti ile iştigal eden (S) işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı antreponun deposunu satışa çıkarmıştır.

Kanunun (17/4-r) maddesinde yer alan istisna (**Değişik ibare:RG-3/2017-29968**) kurumlara yönelik olup satış işlemlerinin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulaması mümkün değildir.

Örnek 5:(P) Kooperatifine 9/7/1998 tarihinde tahsis edilen ancak üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaf sonucu 4/5/2011 tarihinde Kooperatif adına tapuya tescil edilen arsının satışa yapılacaktır.

Satış yapılacak arsının en az iki yıl aktifte kalma süresi hesaplanırken kooperatifin üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih (9/7/1998) 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 teçhizatları ibaret üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışa 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 çözümlerin birlikte tek bir bedelle satış, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, eklentiler olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizat satışında bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizat tabii 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 satışa yapılacaktır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci 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 bulunsun 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 istisnadan uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktsap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktsap 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 satışa yapılacaktır.

Söz konusu satış işleminde iki tam yıl sürenin hesabında, bu binaların limited şirkete dönüşen kolektif şirketin bilançosunda aktifte kaydedildiği tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 10: Altından ve gümüşten mamul mücevherat imalatı ve satış faaliyeti içinde bulunan (M) şirketi 2005 yılının Ağustos ayında finansal kiralama yoluyla satın aldığı ve ödemeleri halen devam eden aktifinde kayıtlı arsarı, 2010 yılı içerisinde kalan borç bakiyesini leasing şirketine ödeyerek şirket adına tapuya tescil ettirmiştir.

2005 yılında finansal kiralama yoluyla konut edilen arsa, finansal kiralama süresi sonunda şirketin mülkiyetine geçerek aktifte kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi 2010 yılında yapıldığından, 2010 yılındaki tescil tarihinden itibaren en az iki tam yıl 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 taşınım, icra yoluyla satış yapılacaktır.

Taşınmaz olarak değerlendirilmeyen taşınım satışının 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

(EK:RG-4/10/2016-29847) Örnek 12:(A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsarı (B) A.Ş.nin 20/7/2013 tarihinde satın aldığı aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 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 5/5/2016 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 20/7/2013 tarihi ile satıldığı 5/5/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.

(Mülga paragraf:RG-3/2017-29968)

(Mülga paragraf:RG-3/2017-29968)

(Mülga paragraf:RG-3/2017-29968)

(Mülga paragraf:RG-3/2017-29968)

(EK paragraf:RG-3/2017-29968)

Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktsadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktsadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan taşınmazların satış, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

4.16.2. İştirak Hisselerinin Satışında İstisna Uygulaması

İştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde, (**Mülga ibare:RG-3/2017-29968**) (...) asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların (**Mülga ibare:RG-3/2017-29968**) (...) bu amaçla aktiflerinde bulundukları iştirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

(EK paragraf:RG-3/2017-29968) Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktsadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktsadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması (Başlığı ile Birlikte Değişik:RG-31/1/2018 30318)⁽³⁾

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 istisnadan uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmektedir.

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 değerlendirilmeyecektir.

Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1/1/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerinden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslimine konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin banka, 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 şeklinde 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 konutların banka satış, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

4.17. Konut Finansmanı Amacıyla Teminat Gösterilen veya İpotek Konulan Konutların Teslimi (Mortgage-Tutsat)

3065 sayılı Kanunun (17/4-s) maddesi uyarınca 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun (38/A) maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konut, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konut, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) KDV'den istisna edilmiştir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu^[46] ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve 2499 sayılı Kanuna yapılan atıfları, 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 konut 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 ipotegin paraya çevrilmesi yoluyla satış (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) KDV'den istisnadır.

4.18. Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemler

4.18.1. Kapsam ve İşleyiş

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 derecelerin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanslı depo işletmecilerinin kişiler arasında ayırım yapılmaksızın 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 Bakanlığında ürün senedi alm-satımı konusunda izin alan ticaret borsalarında (Her iki borsa kısaca "İhtisas/ticaret borsaları" olarak anılacaktır.) tesliminde KDV uygulamasına yönelik olup, bu açıklamalar anılan Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak yayımlanan Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliği⁴⁴⁷¹ kapsamında basılı ürün senedi hükmünde olmak üzere sözkonusu Yönetmelik hükümlerine uyularak elektronik ortamda oluşturulan elektronik ürün senedi (ELÜS) teslimleri için de geçerlidir.

3065 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde, teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kişiye tarafından zincirleme aktarılabilmek suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuca kişiye devredilmesi de teslim olarak nitelendirilmiş ve bu durumda her bir safhanın ayrı ayrı vergilendirileceği hükmüne bağlanmıştır.

Bu hükmeye göre, ürün sahiplerinin kendi ürünlerini lisanslı depolara koyması işlemi KDV'ye tabi değildir.

Ayrıca, depoya konulan ve ürün senedi çıkarılan bir üründen, 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, sını, zirai faaliyeti ya da mesleki faaliyeti kapsamında ifa edilmek şartıyla KDV'nin konusuna girmekle birlikte söz konusu teslimler 3065 sayılı Kanunun (13/g) ve (17/4-t) maddeleri ile KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla, ürün senedini elinde bulunduran KDV mükellefleri (yalnızca sorumlu sınıfta KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç) ürün senedi teslimlerinde alıcı adına fatura ve benzeri vesikalarda düzenlenerek ancak söz konusu belgelerde KDV göstermezler.

Ürün senedinin KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından KDV mükelleflerine tesliminde ise KDV mükelleflerine gider pusulası düzenlenir.

Alm-satıma taraf olanların KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde fatura ve benzeri vesikalarda 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 Senetlerinin, İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi

3065 sayılı Kanunun (13/g) maddesiyle 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 Senetlerinin İlk Tesliminden Sonraki Teslimleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-t) maddesinde ürün senetlerinin ilk teslimi ile ürünü depodan çekecek olanlara teslimi arasındaki teslimler, kısmi istisna kapsamına almıştır.

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 yüklenicileri vergileri indirim konusu yapılabılır, ancak iade olarak talep edemezler.

4.18.4. Ürün Senetlerinin Ürünü Depodan Çekecek Olanlara Teslimi ve Sorumluluk Uygulaması

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, sını, zirai faaliyeti ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılabılır yapılabılmadığına 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)üncü 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.

Malindepedan çekilmek istenmesi halinde, ürün senedi ile fatura ya da alma 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 alıcının 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. Belgece gösterilen KDV tutarı, lisanslı depo işleticisi tarafından sorumlu sınıfta beyan edilir. KDV mükellefi olan alıcılar işleme ait KDV tutarını bu belgeye dayanarak indirim konusu yapılabılır.

Lisanslı depo işleticileri, bu işlemlere ait KDV'yi, aylık vergilendirme dönemi içerisindeki ürün satışlarının tamamını kapsayacak şekilde 2 No.lu KDV beyannamesi ile bağlı oldukları vergi dairesine beyan edip öderler.

Örnek: *Buğday alm satım faaliyetiinde bulunan mükellef (A), vergiden muaf çiftçiden mütahsilatı makbuzla 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 teslim 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 firincılık faaliyetiinde 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 tevdi, teslim mahiyetinde olmadıktan bu aşamada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

- Mükellef (A)'nın mükellef (B)'ye ürün senedini ticaret borsasında kayıt ve teslim ettirdiğinden sonraki ilk teslimi, Kanunun (13/g) maddesi uyarınca KDV'den istisna 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 yüklenicisi 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) yüklenicisi KDV tutarlarını indirim konusu yapılabılır ancak iade talep edemeyecektir.

- Özel bir bankada ücretli olarak çalışan (D)'nin ürün senedini firincılık faaliyetiinde bulunan ve ürünü depodan çekecek olan mükellef (F) 'ye tesliminde, (F) tarafından gider pusulası düzenlenecektir. (D) tarafından yapılan söz konusu teslim ticari, sını, zirai faaliyeti kapsamında olmasa dahi Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca KDV'ye tabi bulunmamaktadır. 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 teslim toptan teslim mahiyetinde olup 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı Listenin 3 üncü sırası uyarınca KDV oranı (% 1) olarak uygulanacaktır. Hesaplanacak KDV lisanslı depo işleticisi tarafından sorumlu sınıfta verilecek beyannamesi dahil edilecektir. (F) ise lisanslı depo işleticisininde alacağı "Lisanslı Depo İşleticileri İçin Katma Değer Vergisi Tahsilat Belgesi"ne istinaden indirim hakkından yararlanacaktır.

4.19. Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Yapılan Devir ve Kiralama İşlemleri (Değişik:RG-4/10/2016-29847)

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (ü) bendi uyarınca her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlara, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine kiralanması ve devralınan kuruma devri KDV'den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak varlık ve hakların kaynak kuruluşlara kira sertifikası ihracı amacıyla devrinde, kaynak kuruluşlara istisnaya konu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı dönemde kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılabılır gerekmez. Ancak, kaynak kuruluşlara bu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı dönemde kadar indirilemeyen kısım "lave edilecek KDV" olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

4.20. Sigorta Tahkim Komisyonu Tarafından Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından minhasıran 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. (Başlıği ile Birlikte Değişik:RG-4/10/2016-29847) Finansal Kiralama Şirketleri, Katılım Bankaları ile Kalkınma ve Yatırım Bankalarında, 68 sayılı Kanun Kapsamında, Taşınır veya Taşınmazların Bizzat Kiracından Satın Alınması, Satın Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi

3065 sayılı Kanunun 17 nci 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 bankalarında bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanın her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanacak üzere ve kiralayana konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralayama konu taşınır ve taşınmazların kiralayana satılması, satın 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 taşınmaz sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralanması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmaz mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

İstisna, kiralayama konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satın kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştirılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (y) bendinde 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle taşınır da istisna kapsamına dahil edilmiş olup, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, taşınırın sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralanması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten (9/8/2016) 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 bankalarında devrinde, kiracılarca istisnaya konu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı dönemde kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılabılır. Ancak, kiracılarca bu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı dönemde kadar indirilemeyen kısım "lave edilecek KDV" olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

4.22. Patentli veya Faydalı Model Belgeği Buluşa İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması İşlemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-z) maddesine göre, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁴⁸¹(5/B) maddesi kapsamında araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeği buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisnadır.

Söz konusu patentli veya faydalı model belgeği buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (5/B) maddesi kapsamında 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. (Başlıği ile birlikte ek:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitalerine Tanınan İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/4-k) maddesine göre; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitalerinin kurulması amacıyla oluşturulan ikisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV'den istisnadır.

Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitalerinin kurulması amacıyla, müttesebbis heyet, kooperatif veya diğer isimler altında ikisadi işletmeler oluşturulmaktadır. Bu organizasyonlar, arsayı temin etme, altyapıyı tamamlama, işyerlerini inşa etme gibi hizmetlerin tamamını veya bir kısmını yürütmek üzere kurulmaktadır.

Söz konusu 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. (Mülga cümle:RG-5/6/2018-30442)⁽⁶⁾ (..)

(Ek paragraf:RG-5/6/2018-30442)⁽⁶⁾ 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. (Ek:RG-4/10/2016-29847) 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

26/8/2016 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 inci maddesi uyarınca, sermaye piyasalarında araç çeşitliliği ve derinliğine katkı sağlama, yurtiçinde kamuya ait olan varlıkları ekonomiyeye 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 nci 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 yüklenicileri KDV'yi indirim konusu yapılabılır, ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'nin iadesini talep edemezler.

4.25. Yurt Dışında Alman Roaming Hizmetlerinde İstisna (Ek:RG-31/1/2018-30318)⁽³⁾

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına 1/1/2018 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, 1/1/2018 tarihindan 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 hizmetleri nedeniyle Türkiye'de yerleşik GSM operatörü sorumlu sınıfta KDV beyanında bulunmayacaktır.

Ayrıca, bu hizmetlerin KDV 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.

G. GEÇİCİ MADDELERDE YER ALAN İSTİSNALAR

1. Özelleştirme Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Teslim ve Kiralanması İşlemleri

3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde, 4046 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemlerinin KDV'den mstesna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinin uygulanmamacı 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, kiralamaya işlemlerinin KDV'den mstesna tutulabilmesi için kiraya verilecek taşınmazın özelleştirme kapsam ve programına alınması ve kiralamaya işlemlerinin 4046 sayılı Kanun hükümleri uygulanmak suretiyle gerçekleştirilmesi gerekir. 4046 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmeyen ve özel hukuk hükümlerine tabii işler arasında sözleşmeye dayanarak yapılan devir işlemleri 3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde belirtilen özelleştirme kapsamında değerlendirilmeyeceğinden bu devir işlemlerinde KDV istisnası uygulanmaz.

2. (Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesi ile, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre (Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarını gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulundugu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, (Ek ibare:RG-15/2/2019-30687) oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamaya yazılım şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den mstesna olduğu ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanacak 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 hükmü göre, (Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, (Ek ibare:RG-15/2/2019-30687) oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamaya yazılım şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satış CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefle kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarında farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması için bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, (Ek ibare:RG-15/2/2019-30687) oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Ancak, (Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımı, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, (Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretile dahi, (Mülga ibare:RG-15/2/2019-30687)(...), network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımları ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve arge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

(Değişik:RG-15/2/2019-30687) 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlerle ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Diğer taraftan, (Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmının, bu bölgede ürettiği "hasta bilgi yönetim sistemleri yazılım programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 2: (A) Ltd. Şti.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısım KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretimi tabii 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 tabii olacak, ancak, bu şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunması durumunda bu faaliyetleri neticesinde üreteceği sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, (Ek ibare:RG-15/2/2019-30687) oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamaya yazılım şeklindeki teslim ve hizmetlerinde Kanunun geçici 20/1 inci maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanacaktır.

3. Millî Eğitim Bakanlığında Bilgisayar ve Donanımların Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri

3065 sayılı Kanunun geçici 23 üncü maddesi ile Millî Eğitim Bakanlığında bilgisayar ve donanımların bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri ile bu mal ve hizmetlerin bağış yapıpacak olanlara teslim ve ifası, (Değişik ibare:RG-5/2/2021-31386) 31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiş, bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergilerin vergiye tabii işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirileceği, indirilmek 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. İstisnanın Kapsamı

Bu istisna;

- Bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların Millî Eğitim Bakanlığında bağlı eğitim kurumlarına bedelsiz olarak teslimi ve/veya ifası ile

- Bu mal ve hizmetlerin bağışını yapacak olanlara teslim ve ifa/veya ifasında

geçerlidir.

Bu kapsamda, bilgisayar donanımları (mouse, klavye, antivirüs programları, data kablosu-montaj kablosu gibi), internet ve network ürünleri (modem, switch, kablolu), tarayıcı gibi ürünler ile işletim sistemi ve güvenlik yazılımlarının Millî Eğitim Bakanlığında (okul aile birliği dahi) bedelsiz teslimi ve/veya ifası ile bedelsiz teslimi yapacak olanlara teslimi ve/veya ifasında Kanunun geçici 23 üncü maddesi kapsamında KDV uygulanmaz.

Bilgisayar donanımı ve bunlara ilişkin yazılım dışında kalan çevre birimlerinin (akıllı tahta, bilgisayar ağlarına bağlanarak kullanılabilecek imkanı olsa dahi bilgisayar donanımı olarak kabul edilmesini 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 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmez ve bunların tesliminde genel hükümlere göre KDV hesaplanır.

Bilgisayar ve donanımların doğrudan Millî Eğitim Bakanlığında bedelsiz tesliminde, Kanunun (17/2-b) maddesi hükümü uyarınca KDV istisnası uygulanır. Ancak, bu ürünlerin Millî Eğitim Bakanlığında bedeli mukabilinde tesliminde Kanunun (17/2-b) ve geçici 23 üncü maddesine göre KDV istisnası uygulanması söz konusu değildir.

3.2. İstisnanın Uygulanması

3.2.1. İstisna Belgesinin Düzenlenmesi

3065 sayılı Kanunun geçici 23 üncü maddesi uyarınca Millî Eğitim Bakanlığında bağlı eğitim kurumlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları teslim ve/veya ifa etmek isteyen kişi veya kuruluşlar, İfaya İhale Millî Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklere başvururlar.

İfaya ihale 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 ifa/veya ifa edilecek bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların nitelik ve adedini gösteren bir listede eklenir.

3.2.2. KDV Mükelleflerince Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya İfaldada İstisna Uygulanması

İfaya ihale Millî 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. Millî Eğitim Bakanlığında bedelsiz teslim ve/veya ifa edecekleri bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları, KDV ödemeksizin temin etmek isteyen mükellefler, adlarına düzenlenmiş istisna belgesi ve ekli listeyi satıcılara ibraz ederek istisna kapsamında işlem yapılmasını talep ederler. Bu şekilde talepte bulunulmaması durumunda ise Millî Eğitim Bakanlığında bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve ifa/veya ifasında bulunacaklara yapılacak satışlarda istisna kapsamında işlem yapılmaz.

Satıcılar istisna kapsamında işlem yapılmasını talep edilmesini belge sahibi adına düzenleyecekleri faturada KDV hesaplamazlar. Düzenlenen bu faturaya "..... İf / İhale Millî Eğitim Müdürlüğünün düzenlediği tarih ve sayılı belge uyarınca KDV uygulanmıştır." 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 edilme üzere karşı taraftan alınır.

Yukarıda belirtilen şekillerde temin edilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Millî Eğitim Bakanlığında bedelsiz teslim ve/veya ifasında bulunacak mükellefler de düzenleyecekleri faturalarda adlarına düzenlenen istisna belgesine ait bilgileri 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 Mükellefi Olmayanlara Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya İfaldada İstisna Uygulanması

İfaya İhale Millî 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 bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların piyasadan KDV ödemeksizin temin ederler.

Buna göre bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Millî Eğitim Bakanlığında bedelsiz teslim ve/veya ifa edecek istisna belgesine sahip KDV mükellefi olmayan kişi veya kuruluşlar, satıcılara istisna belgelerimi ibraz ederek, kendilerine yapılacak teslim ve/veya ifaldada KDV uygulanmasını talep ederler.

Satıcılar, bu talep üzerine istisna belgesine 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 edilme üzere karşı taraftan alınır.

3.2.4. Nakdi Bağışlarla Alınacak Bilgisayarlarda İstisna Uygulanması

Millî Eğitim Bakanlığında, bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların alımı şartı ile yapılan nakdi bağışların, Millî Eğitim Bakanlığının tarafından kullanılmada da İfaya İhale Millî Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklerin başş sahibi adına istisna belgesi düzenlemek suretiyle Tebliğin (II/G-3.2.3.) bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapılması mümkündür.

3.3. İndirim

Kanunun geçici 23 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, KDV ödeyerek satın aldıkları bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Millî Eğitim Bakanlığında bağlı okullara bedelsiz teslim eden mükellefler ile bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunacak bir kişi veya kuruluşla istisna kapsamında satış yapan mükellefler, yüklenildikleri vergileri 3065 sayılı Kanunun 29 ve 34 üncü maddelerindeki genel esaslar dahilinde indirim konusu yaparlar. Ancak, KDV'den istisna edilen söz konusu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılan verginin idadesini talep edemezler.

4. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri ile Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri

4.1. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri

3065 sayılı Kanunun geçici 28 inci maddesinde; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den mstesna olacağı hükümüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükmüne göre,

3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisnadır.

3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı almış olması halinde ise üyelerine yapılan 150 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 nci maddesi uyarınca konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığında üyelerine teslim edilmiş bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödlenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dahil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödlenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınır.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

Geçici 28 inci maddenin yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak inşa edilecek konutların üyelerine tesliminde (vergiye tabii başka işlemler bulunmamacı kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsa alanlarının bulunması halinde, bu arsa alanlarında inşa edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınmamacı kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesine gerekmez.

3/7/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı alınmamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmez.

3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabii işlemler bulunmamacı dahi olduğu edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verilir.

4.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulanması

3065 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 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 29/7/1998 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 indirilmiş KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatif statüsünde olması,

- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhütte dayanması,

gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsis durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimi oranda KDV uygulanabilir. Üyü ruhsatlarının yapı sahibi bölümlünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimi oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimi oran uygulamasına kapsamına girip girmediği konusunda Bakanlığımızca Çevre ve Şehircilik Bakanlığının alman görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhütte dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimi 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 açışlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,

- Kooperatifte ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,

- Parselasyon,

- Aplikasyon (araziye uygulama),

ve benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimi oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satış 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 yaptırılmaları halinde, taşeron ve müteahhit tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimi oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılan malzeme üzerine piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

4.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığın İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması

(Değişik paragraf:RG-5/6/2018-30444)⁽⁴⁾ 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 irfakı kuralan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılacak 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 kooperatif konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimi oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

4.4.İstisna Kapsamındaki İşlemlerde İndirim

İnşaat ruhsatını 29/7/1998 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 yükledikleri 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 tutularak şartıyla gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

5.Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemine Taşınmaz ve İştirak Hissesi Devri

3065 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinde;

"28/3/2006 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca üyelerine veya çalışanlarına emekliliğe yönelik taahhütte bulunan dernek, vakıf, sandık, tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşu veya sair ticaret şirketleri nezdinde 16/4/2012 tarihi itibarıyla mevcut bulunan emeklilik taahhüt planları kapsamındaki yurt içi ya da yurt dışındaki birikimler ve taahhütlere ilişkin tutarların (plan esaslarına göre aktarılan tarihte kadar mutata yapılan ödemeler nedeniyle oluşan dahil) kısmen veya tamamen bireysel emeklilik sistemine aktarılması amacıyla taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallinde satış dahil) devir ve teslimi **(Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) 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."

hükümü yer almaktadır.

İstisnadan taşınmaz, bireysel emeklilik taahhüt planı esasları çerçevesinde aktarılan tarihte yapılan düzenli ödemelerin bu sisteme aktarılacak üzere müzayede mahallinde yapılan satış da dahil olmak üzere taşınmaz ve iştirak hisselerinin devir ve teslimleri oluşturmaktadır. **(Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) 31/12/2017** tarihine kadar uygulanacak söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin bu işlere ilişkin olarak yükledikleri vergiler Kanunun (30/a) maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.

6. Şehir İçi Ulaşım Sistemleri ve Bunlara İlişkin Tesislerin Devir ve Teslimleri

3065 sayılı Kanunun geçici 32 inci maddesinde;

"Şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve füniküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminaleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenmiş veya bütünüyle parçalarının Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak devir ve teslimleri 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirime gidilemeyen vergiler iade edilmez. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükümü yer almaktadır.

İstisna uygulaması, 31/12/2023 tarihine kadar Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve füniküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminaleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenmiş veya bütünüyle parçalarının devir ve teslimlerini kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlere ilişkin olarak yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür.

7. (Başlığı ile birlikte Ek:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri

3065 sayılı Kanunun geçici 33 inci maddesinde;

"31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) devir ve teslimi 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz. Maliye Bakanlığınca, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükümü yer almaktadır.

Buna göre, 11/9/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların;

- Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi,

- Bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) devir ve teslimi

31/12/2023 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 tutarlarını, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesine gerek yoktur. Bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin idaresinin talep edilmesi mümkün değildir.

8. Belediyeye ve İl Özel İdarelerinin 27/1/2017 Tarihinden Önce Yaptıkları Taşınmaz Satışları (Başlığı ile birlikte ek:RG-3/2/2017-29968)

3065 sayılı Kanuna 6770 sayılı Kanunla eklenen geçici 36 nci 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 Bakanlığınca yetkilidir."

hükümü 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 nci maddesi hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Buna göre, belediye ve il özel idarelerinin 27/1/2017 tarihinden önce yapmış oldukları ve iktisadi işletme oluşturmakla birlikte müzayede mahallinde yapılması nedeniyle KDV hesaplanmasını beyan etmemiş olması durumunda, hesaplanmayan KDV, bu maddede taşınmaz belediye ve il özel idarelerinden aranmayacaktır.

Diğer taraftan, belediye ve il özel idarelerinin 27/1/2017 tarihinden önceki iktisadi işletme oluşturmayan taşınmaz satışlarına ilişkin olarak vergi dairelerince geçmişe dönük herhangi bir KDV tarhiyatı yapılmayacaktır. Ayrıca, 27/1/2017 tarihinden önce bu kapsamda vergi dairelerine tarhiyat yapılmış olması ve bu tarhiyatlara karşı belediyeler veya il özel idareleri tarafından dava açılması 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 edilemeyecektir.

9. (Ek:RG-5/2/2021-31386) Doğal Gaz Piyasası Kanununun Ek 1 inci Maddesi Kapsamında Yapılan Devirler

3065 sayılı Kanuna 7257 sayılı Kanunla eklenen geçici 41 inci maddede;

"18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci 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 Bakanlığınca istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükümü yer almaktadır.

İstisna uygulaması, 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamındaki devirleri kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür. Bununla birlikte, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin idaresinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

G. İSTİSNADAN VAZGEÇME VE İSTİSNALARIN SINIRI

1. İstisnadan Vazgeçme

3065 sayılı Kanunun 18 inci maddesine göre, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirecekleri işlem türleri için vergiye tabi 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.

Konu menfaatinde yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanıyan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci 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 çıkmaya talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

1.1.Uygulama

Kanunun 18 inci maddesi hükmüne göre istisnadan vazgeçmek 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 sonuçlanmaya 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 başvurusu halinde, tekrar istisna uygulanması mümkün bulunmaktadırsa, istisna kapsamına alınmak üzere, istisna kapsamına alınmak üzere üç yıl süreli bitim tarihinden önce yapılacak 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 inci 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 bitmiş yıla son gününe kadar yapılabilir.

1.2. İstisnadan Vazgeçmenin Mümkün Olmadığı Durumlar

Kanunun 18 inci maddesinin 2 nci fıkrasının göre, *kanun menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanıyan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere*, 17 nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve dördüncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalardan vazgeçmek mümkün değildir.

Buna göre, sözü edilen 18 inci maddenin 2 nci 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 taşımalara göre ayrı maddeler halinde düzenlenmiş, özel matrah şekilleri ise ayrıca belirtilmiştir.

1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

1.1. Genel Açıklama

3065 sayılı Kanunun (20/1)inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığı teşkil eden bedel olduğu hükmü bağlanmıştır.

Bedel deyimi ise Kanunun (20/2) nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre bedel deyimi, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlara 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 aynı nitelikteki değerler gibi) de bedel kavramına dahildir.

Bedelin mal ve diğer suretlerle 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 ödendiği veya bu düşüklüğün mükellefe hakkı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günlük Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede ilan edilmiş dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

1.2. Tarifeli İşler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Hallerde Matrah

3065 sayılı Kanunun (20/4)üncü maddesinde, belli bir tariפה göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilecek 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 dahil olduğu belirtilir. Böyle bir belirlenmemesi halinde, belirtilen tutar üzerinden KDV ayrıca hesaplanır.

Perakende satış safhasına kadar olan imalatçı veya toptancı safhalarındaki teslimlerde, vergi dahil 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 dahil KDV'yi tespit ederek ayırmalı. Bu şekilde hesaplanan KDV'den mal alımının sırasında ve sair suretle ödenen katma değer vergilerinin indirilebileceği tabiidir.

Otobüslerle yapılan şehirlerarası yolcu taşımacılığında, otobüs şirketleri, taşımacılık işini başka otobüs sahiplerine yaptırırsalar bile, kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili KDV'yi kendileri beyan ederler. Bilet bedelleri KDV dahil olarak tespit edildikten, 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 inci maddesine göre, ithalatta KDV matrahına;

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarihine esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinde 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, dahil olacaktır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 24 üncü maddesine göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyasının satış bedeli olup, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta satış bedeli, 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. 24 üncü maddeye göre belirlenmeyen gümrük kıymeti ise sırayla 25 ve 26 ncı maddelere hükümlerine göre tespit edilir.

İthal edilen eşyasının gümrük vergisine esas olan kıymeti yukarıda belirtildiği şekilde bulunur ve beyan edilir. Maddce metninde yer alan, "... gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinde muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilmediği veya kıymetlemediği hallerde 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 işlemleri nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüklerdir.

Ayrıca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve münzam 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 eşyasının gümrük antrepოსuna 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 gerçekleştirildikten sonra da gümrük antrepოსunda 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 (**Ek ibare:RG-21/5/2016-29718**) eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da "işlem bedelinin ... TL'si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir." şeklinde bir açıklama yapılır.

3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarda Matrah

3065 sayılı Kanunun 22 ncı maddesi hükmüne göre, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmaksızın gümrük vergisi matrahı tespitine Maliye Bakanlığınca yetkili kılınmıştır. Ancak uluslararası taşımacılık işi, 84/8889 sayılı Kararname ile bütünüyle istisna kapsamına alındığından, böyle bir belirlenme yapılmamıştır.

4. Özel Matrah Şekilleri

3065 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir.

Münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilecek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlere uğraşan mükelleflerin, KDV mükellefiyetleri tesis edilmez. Ancak, bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olanlar, özel matrah şekline tabi işlemleri de beyannamelerinin "Sonuç Hesapları" kuluğundaki "Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel" satırında gösterirler.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (**Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470**)⁽⁹⁾ (23/g) maddesi ile Maliye Bakanlığınca özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bu düzenlemelere göre özel matrah şekli tespit edilen işlemler aşağıda açıklanmıştır.

4.1. Şans Oyunları, Profesyonel Gösteriler ve Açık Artırmalar

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 sporcular katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallere 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 türün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri KDV'nin matrahıdır.

4.2. Altın ve Gümüşten Mamul Eşya Teslimleri

4.2.1. Altından Mamul Eşya

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince külçe altın teslimleri dahilinde ve ithal KDV'den istisna edilmiştir. Ancak, altından mamul veya altın ihtiva eden zeynet 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 zeynet eşyası ile sikke altınlarının tesliminde, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe altın, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi işgünlünde külçe altın için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve satılan mamulün ayağı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen has bedeli düşüldükten sonra kalan miktar, KDV'nin matrahı olacaktır. Borsada işlem gerçekleştirilmeyen günler için söz konusu eşyalar ile sikke altınların bünyesinde yer alan külçe altına isabet eden tutarın hesaplanmasında da borsada işlem yapılan en son resmi işgününde 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 (**Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470**)⁽⁹⁾ (23/g) maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak, 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 ithal 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 ithal 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 ithal 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.

4.3. Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar

Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait KDV, doğrudan perakendeci bayiiye satış yapan başbayiler tarafından, bu safhanın karımı da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenir. Bu durumda, sözi edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip üzerlerine tek tutar halinde yazılır.

Perakendeci bayiiye 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 nevden satışlarını beyannameye dahil etmezler. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmaz.

Öte yandan bu yayınların, perakendeciyeye 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 inci maddesindeki hükümlere göre işlem görür. Perakendecilerin iadeleri, vergili alış bedeli üzerinden gerçekleştirilir, geri alınan bu mallarla ilgili KDV, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekte yükümlü satıcı tarafından düzletme konusu yapılır.

4.4. Tüttün Mamulü Teslimleri

Perakendeci bayiler tarafından yapılan tüttün mamullerinin satışlarına ait KDV, bayilere satış yapan mükellefler tarafından bayilerin karımı da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp bayilere tesliminin 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. Belediyeler Tarafından Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı

3065 sayılı Kanunun (**Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470**)⁽⁹⁾ (23/g) maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanarak, belediyeler tarafından yapılan şehir içi 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 şehir içi 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 işletmelere 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. (Başlılı ile Birlikte Değişik:RG-31/12/2017-30287) Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri

3065 sayılı Kanunun (**Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470**)⁽⁹⁾ (23/g) maddesinin Maliye Bakanlığınca 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 yapılıp üzere, distribütörü (Z) A.Ş.ye, aboneye nihai satış bedeli (vergiler dâhil) 125,50 TL olarak yüklemeye tutarını KDV (%18) ve özel letişim 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 + ÖV Oranı)*100] : 100,00 TL
Hesaplanan KDV (KDV Matrahı * KDV Oranı/100) : 18,00 TL

4.7. Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Teslimi

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun^[49] 131 inci maddesi gereğince, araç plakaları ile sürücü kurslarında kullanılanlar dahil bir kısmı evrakın basımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yapılmaktadır. Federasyon, basımını sağladığı araç plakaları ve belgeleri ihtiyaç sahiplerine bedeli karşılığında satılmak üzere kendisine bağlı Odalara göndermektedir.

3065 sayılı Kanunun (**Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470**)⁽⁹⁾ (23/g) maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak, 2918 sayılı Kanunun 131 inci 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 belgeler ihtiyacı sahiplerine satışını yapan Odalar ise bu satışları 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 ihtiyacı sahiplerine satış sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, fatura/da/sevki irsalnamesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "fatura ve benzeri belge" olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun mikerrer 257 ncı maddesinin birinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak uygun görülmüştür.

Buna göre; 3065 sayılı Kanunun (29/1-a) ve 53 üncü maddeleri gereğince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanan KDV, plaka ve basılı evrakın satın alan indirim hakkına sahip KDV mükellefleri tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yapılabılır.

4.8. (Başlılı ile birlikte Ek:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ Kıymetli Taş Teslimleri

3065 sayılı Kanunun 6552 sayılı Kanunla değişik (17/4-g) maddesi ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithal, borsaya teslim 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 kapsamında giren ilgili mevzuatına göre borsaya bildirmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışındaki teslimlerinde Kanunun(Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ (23/g) maddesinin verdiği yetki çerçevesinde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

İstisna kapsamına alınan kıymetli taşlara ithiva eden veya bu taşlardan yapılması 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 cinsi, adet, kırat ve bedeli ayrıca yer alacaktır.

4.9. İkinci El Araç ve Taşınmaz Ticareti (Ek:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾

3065 sayılı Kanunun 7104 sayılı Kanunla değişik (23/f) maddesine göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işgal eden mükelleflerce, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz 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 işgal eden mükellefler tarafından uygulanacaktır.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal edenler, 13/2/2018 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 sanatkarlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelğe göre yetki belgesi almaması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi almaksızın, özel matrah uygulayabilirler.

Taşınmaz ticareti ile işgal edenler, 5/6/2018 tarihli ve 30442 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi alan ticari işletmeler ile esnaf ve sanatkarlardır. Taşınmaz ticareti ile işgal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi almaksızın, özel matrah uygulayabilirler. (Ek cümle:RG-3/6/2021-31500) 6362 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan gayrimenkul yatırım fonları ile gayrimenkul yatırım ortaklıkları, yetki belgesi aranmaksızın, taşınmaz ticaretiyle işgal eden mükelleflerden sayılırlar.

Verilen süre içinde yetki belgesini almamış olanlar ile yetki belgesi almaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti ile 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 işgal 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 bakım yaptırılması ve otomobile çelik jant takılmasıdır. 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 takılması, otomobilin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından, söz konusu aracın satışında 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 indirilmemesi mümkündür.

Söz konusu aracın, KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 9 uncu sırasında tanımlanan binek otomobillerinden olması durumunda, özel matrah üzerinden %1 oranında KDV uygulanacağı tabiidir.

Örnek 2: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile işgal eden Bay (A), KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 1978 model kullanılmamış 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 değiştirilerek 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 değiştirilerek 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 işgal 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 arsaya (B) Konut Yapı Kooperatifine satmıştır. (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş.'nin faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığından arsa tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır.

5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar

3065 sayılı Kanunun 24 üncü maddesine göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir:

- Teslim alımın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşalma giderleri.
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar.
- Vade farkı, fiyat farkı, (Ek ibare:RG-23/3/2019-30723) kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

5.1. Boş Kaplara Ait Depozitolar

3065 sayılı Kanunun (24/b) maddesine, "ambalaj giderleri" matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmaktadır. Ancak geri verilmesi mutlak olan boş kaplara ilişkin depozitolara teminat niteliği taşındığından, boş kaplara ait depozitoların KDV matrahına dahil edilmeyeceği açıktır.

Geri verilmesi mutlak 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 Farkları

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabii olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vade işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vade satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vade satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği dönemde işlevi beyannameye beyan edilmesi gerekmektedir.

5.3.Kur Farkları

(Değişik paragraf:RG-23/3/2019-30723) Bedelin döviz cinsinden veya döviz endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğurmayan olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödemesi 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: (Ek:RG-23/3/2019-30723) (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimle ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplanmıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslimine konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL [(4,40-4)x1.000] 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 lehçe 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 düzenlenecek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

6. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar

3065 sayılı Kanunun 25 inci 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 iskintoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, faturanın düzenlenmesi 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, iskintoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

a) Söz konusu iskintolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

b)İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskintoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığı bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması halinde, yapılan ya da bildirilen iskintolar bu bent hükümlerinden yararlanamaz.

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiyi tabii 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 bulunduğu dönem içinde düzletilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşılığında (satış primi, hislat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskintolar esas itibarıyla, asıl işlemle ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşılığında yapılan iskintolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu 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 hükümlerine göre, mükelleflerin yaptıkları vergiyi tabii işlemler üzerinden hesaplayarak, düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda gösterdikleri KDV vergi matrahına dahil edilmez.

6.3. Özel İletişim Vergisi

6802 sayılı Kanunun^[50] 39 uncu 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 Bedeli ve Emsal Ücreti

3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi taraftan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi hükümlerine 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 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesine ise genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay veriliş verilmesi hususunda, mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır.

Ancak KDV uygulaması açısından mükellefler, imal ettikleri emtialarda emsal satış bedellerini, maliyet bedeli esasına (Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasına) 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 olmaz.

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 olacaktır.

B. ORAN

1. Genel Açıklama

3065 sayılı Kanunun 28 inci maddesine göre, KDV oranı, vergiyi tabii her bir işlem için (% 10) olup, Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar arttırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende satışına ilişkin farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinde mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnameye;

- Eklî listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiyi tabii işlemler için (% 18),

- Eklî (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 1),

- Eklî (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8),

olarak tespit edilmiştir.

1.1. Perakende Satışın Tanımı

2007/13033 sayılı Kararname'nin 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, perakende satıştaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satışmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

Kararname'nin 1 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, Kararname eki (I) sayılı listenin (2/a) sırasında yer alan ürünlerin perakende satışındaki teslimlerinde (% 18); 1, (2/b) ve 3 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende satışındaki teslimlerinde ise (% 8) KDV oranı uygulanır.

Bu düzenlemeye göre, (I) sayılı listenin (2/a) sırasında yer alan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanılan KDV mükelleflerine tesliminde (% 1), bunlar dışındakilere tesliminde ise (% 18) oranında KDV uygulanır.

(I) sayılı listenin 1, (2/b) ve 3 üncü sıralarında yer alan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanılan KDV mükelleflerine tesliminde (% 1), bunlar dışındakilere tesliminde ise (% 8) oranında KDV

uygulanır.

Ancak, yukarıda belirtilen mallar işletme adına alınmış görünmekle birlikte şahsî tüketim amacıyla kullanılanların tespit edilmesinde, eksik alınan verginin oranının vergi ziyayı cezası uygulanmak suretiyle alıcılardan tahsil edileceği tabiidir.

1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Oranı

1.2.1. Vade Farkları

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 Farkları

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 tarihte oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.2.3. Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmesi veya İşlemden Vazgeçilmesi

Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu 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. İndirilmiş Orana Tabi Mallar ile Genel Orana Tabi Malların Birlikte Satılması Halinde Fatura Düzeni

İndirilmiş 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 ayırımı yapılamaması halinde, KDV hesaplanmasında işlem grubu içerisindeki en yüksek KDV oranı esas alınır.

2. İndirilmiş Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar

2.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri

2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı

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,
- işin KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanunun 1 inci 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.

(Değişik paragraf:RG-3/2017-29968) Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi **(Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)** Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında **(Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)** Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), liks 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 **(Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)** Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası dahil) 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 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 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.

(EK paragraf:RG-15/2/2017-29980) 3065 sayılı Kanunun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, mal teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, mal tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelere gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükümler altına alınmıştır.

(EK paragraf:RG-15/2/2017-29980) 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 Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirilmiş Oran Uygulaması

3065 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesinde, 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 1/1/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına eklî (I) sayılı listenin 22 nci sırasına uyarınca (% 1) oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirilmiş oranda KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara Tebliğin(II/G-4.) bölümünde yer verilmiştir.

2.1.3. Net Alan

Net alan deyimi "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirilmiş oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılabilirler mümkün olmadıktan prensip olarak net alan hesabına dahildir.

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm siva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak;

-Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,

-Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları,

-Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar,

-Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler,

-İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler,

-Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,

-Kalorifer daireleri, yakıt deposu, sığınak, kapıcı daireleri, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırık,

-Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,

faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

2.2. Finansal Kiralama İşlemleri

2007/13033 sayılı Kararınamenin 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararmameye ekli (I) sayılı listenin 16 ve 17 nci sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.

Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralınmasına ilişkin KDV oranları sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz.

Söz konusu Kararname eklî (I) sayılı listenin 15 inci sırasında belirtilen, 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralınması hizmetini (% 1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralama konusuna ilişkin de (% 1) oranında KDV uygulanır.

2.3. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler

2007/13033 sayılı Kararınamenin eklî (I) sayılı listenin 6 ncı 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 tabiidir.

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 gösterenler, 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. Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Oran Uygulaması

2.4.1. Kapsam

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün24 üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kuraathane, 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 1/1/2008 tarihinden itibaren (% 8) olarak uygulanmaktadır. Birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda verilen hizmetlere2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 15/07/2009 tarihinden itibaren genel oranda KDV uygulanmaktadır.

İndirilmiş oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklerle ilişkin kısmına (% 18) 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 içecekler için olan ve olmayan kısmı hesaplamak faturada ayrı ayrı gösterirler ve alkollü içecekler isabet eden kısım üzerinden (% 18), diğer kısım üzerinden (% 8) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskoteği, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (% 18) oranında KDV'ye tabiidir.

Yukarıda belirtilen yerlerin tamamı ve tasnifinde, 24/4/1930 tarihli ve 1593 sayılı, 4/7/1934 tarihli ve 2559 sayılı, 14/6/1989 tarihli ve 3572 sayılı, 12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı, 22/2/2005 tarihli ve 5302 sayılı ve 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Kanunlara göre yürürlüğe konulan "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ve ilgili diğer mevzuatı esas alınır.

Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kùltür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediye veya bularınca, 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 tespit esas alınarak uygulanır.

Öte yandan, turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükellefler ise kendilerine verilen söz konusu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânların açıkça belirlenmiş olması göre öntine alınarak, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, bu kapsamdaki konaklama tesislerine vergi dairesine turizm işletmesi belgesinin bir örneğini ibraz edilmesini yeterlidir.

Turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükellefler yazıyı yönetimin biriminden alacakları mevzuatı vergi dairesine ibraz ederler.

Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bir tür hizmet birimlerinin, işletmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunludur.

Söz konusu yazının, bir tür hizmet birimlerinin işletmeye açılmadan önce, temin edilerek vergi dairesine verilmesi halinde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı uygulanır.

2.4.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri

2007/13033 sayılı Kararınamenin eklî (II) sayılı listenin B bölümünün 24üncü sırasına göreotel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin(üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler hariç) bünyesindeki;

- Lokanta, restaurant, restaurant,

- Alakart lokantası,

- Kahvaltı salonu,

- Açık yemek alanı,

- Yemek terası,

- Kafeterya, snack bar, vitamin bar,

- Pasta salonu,

- Lobi,

gibi mekânlarda 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 Çeki, Kuponu ve Kartların Kullanıldığı Yemek Hizmetlerinde Organizatör Firmaların Durumu

Organizatör firmaların yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartı vermek suretiyle ifa ettikleri hizmetlerde müşterilerden tahsil edilen tutar içinde yer alan yemek bedelleri, indirilmiş orana tabi işlem bedelinin aktarımı mahiyetinde olduğundan(% 8) oranında vergilendirilir.

Organizator firmaların yaptıkları organizasyon hizmetleri nedeniyle müşterilerden veya yemek hizmetini sunan işletmelerden sağladıkları menfaatler ise genel vergi oranına tabidir.

Organizator 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 kartlarını kullandığı 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 tabidir.

2.5. Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulanması

2.5.1. Kapsam

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25 incisinde yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır.

Geceleme hizmeti bu işletmelerde ota veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-bırakma-kalma hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kurum temizleme gibi hizmetler de verilmektedir. Konaklama tesisinde verilen bu hizmetlerden geceleme hizmeti satın alınmaksızın 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 mutlak 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 İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yükümlenilen KDV

Yukarıda kapsama belirlenen geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içecekler ait yükümlenilen 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 ota fiyatı kapsamında mutlak olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmette uygulanan KDV oranı (% 8) olacaktır, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içecekler ilişkin yükümlenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa eki (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içecekleri isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içecekleri isabet eden kısmı üzerinden (% 18) KDV hesaplanır ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yükümlenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabılır.

Bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yükümlenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir.
- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimi orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısmlar ayrı ayrı belirlenecektir.
- İndirimi oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yükümlenilen KDV, en eski tarihteki 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 Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İlişin Verdikleri Aracılık Hizmetleri

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmet veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlenmektedir.

2007/13033 sayılı Kararınamenin eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25 incisinde parantez içi hüküm olarak, "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında 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 hizmet fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.

Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlenmesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.

Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarı, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.

Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimi 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 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

2.6. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşleri

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı Listenin (B) bölümünün 10 uncu sırasında, "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri"ne uygulanacak KDV oranı (% 8) olarak belirlenmiştir.

Fason için şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason işi yapanlarca temin edilmesidir.

Buna göre;

- Boyama, apre, baskı ve kasarlama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin,
- Yıkama işlerinde kimyevi maddelerin,

bu işleri yapanlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde indirimi 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; tütleme, çözüğü, haşıl, dikim, kesim, traşlama, 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 kullandığı 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 bedelinin üzerinden tabi oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Fason işlerde, dikiş işliği, fermuar, diğme gibi yardımcı madde ve malzemelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması indirimi oran uygulama kapsamına engel değildir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işleri indirimi oran uygulaması sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perde, mobilya kumaş, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler de yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde (% 8) KDV oranına tabidir.

2.7. (EK:RG-14/2020-31039) Kanun Özel İş Birliği Modeli ile Yapılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde KDV Oranı Uygulanması

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 21 inci 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 ırkını 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 Bakanlığında 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 üncü 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 Bakanlığında sunulan yemek hizmetleri ile bu hizmetlere ilişkin alt yükleniciler tarafından sunulan yemek hizmetleri %8 oranında KDV'ye tabidir.

3. İndirimi Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulanması

3065 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yükümlenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarını, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınıra aşan kısmı, Tebliğin (III-B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

(EK paragrafRG-3/2/2017-29968) 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında 6770 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup(Mülga ibare:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ (...) indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan mahsuben iade edilmeyen verginin yılı içinde nakden iadesiyle ilgili sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemleri belirlemeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

(EK paragrafRG-3/2/2017-29968) Bu yetki çerçevesinde, (Değişik ibare:RG-5/5/2017-30057)⁽²⁾ indirimi orana tabi konuları 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün (Değişik ibare:RG-5/12/2017-30261) 28, 29 ve 31 inci sıraları kapsamındaki malların teslimlerinden doğan KDV' adelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden yapılması uygun görülmüştür.

(EK paragrafRG-15/2/2019-30687) Mükelleflerin, indirimi orana tabi işlemlerden doğan taleplerini, en geç indirimi orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerinin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeyle konu olan KDV alımında beyan etmeleri ve indirimi orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatlı talep edilen belgelerle birlikte) vergi dairelerine başvurularını zorunludur. Bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimi orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibraz zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelenmeye sevk edilir.

(EK paragrafRG-3/2/2017-29968) 19/4/2006 tarihli ve 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile indirimi vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınır, 2006 yılında giderileyecek işlemler için geçerli olmak üzere 10.000 TL olarak belirlenmiş, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararında yer alan hesaplamaya göre; indirimi orana tabi işlemler nedeniyle yükümlenilen 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.

(EK paragrafRG-3/2/2017-29968) İndirimi 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 indirimi orana tabi işlemlerle ilgili 2017 yılında yapılacak yıllık iadelerde de bu tutar dikkate alınır.

(EK paragrafRG-3/2/2017-29968) 2018 ve izleyen takvim yılları için bu sınır, bir önceki yıldaki tutarı, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme 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.

(EK paragrafRG-31/12/2017-30287) Bir çerçevede, indirimi orana tabi işlemler nedeniyle yükümlenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının iade konusu yapılamayacak kısmıyla ilgili sınır, 2018 yılı için 11.400 TL (EK ibare:RG-30/12/2018-30642 3. Mükerrer), 2019 yılı için 14.100 TL (EK:RG-27/12/2019-30991 2.Mükerrer)⁽⁶⁾, 2020 yılı için 17.300 TL (EK ibare:RG-29/12/2020-31349 Mükerrer)⁽⁷⁾, 2021 yılı için 18.900 TL olarak belirlenmiştir.

(EK:RG-30/12/2014-29221) (Mülga paragrafRG-3/2/2017-29968)

(EK:RG-30/12/2014-29221) (Mülga paragrafRG-3/2/2017-29968)

İndirimi oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yükümlenilen vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Buna göre indirimi oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yükümlenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yükümlenilen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,
- Tam istisna kapsamına girenler (hraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yükümlenilen vergilerden indirim yoluyla telifi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

3.1. İade Tutarının Hesaplanması

3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimi orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yükümlendikleri ve indirim yoluyla telifi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarına aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplanır. İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimi orana tabi tüm işlemleri kapsaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrırtılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplamaya yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.

Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılır:

-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, sayet 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 tutarının (yükümlenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşmorsa iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "İade Edilebilir KDV" olarak kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutardır.

-Ocak ayında indirimi orana tabi işlem yoksa iade edilebilir KDV "sıfır" olarak dikkate alınır.

-Şubat ayında indirimi 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 toplam ve toplam şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, sayet 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 ilk aylık kümülatif KDV tutardır.

Şubat ayında indirimi 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 dönemde 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 satıra yazılan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı "0" (bir başka deyişle ilgili dönemde mükelleflin ödenecek vergisi çkmis) ise iade talebinde bulunulmayaacağı tabidir. 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.

İndirimi orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimi orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yükümlenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki dönemde devreden KDV ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplamaya yapılrken, indirimi orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yükümlenilen yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür.

Diğer taraftan indirimi orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yükümlenilen 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, (Değişik ibare:RG-10/10/2018-30561) ay içi

hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısmın için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Konu ile ilgili örnekler Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer verilmiştir.

3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

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.

(Değişik paragraf:RG-3/2017-29968) 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 itibaren talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iade talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Buna göre;

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden itibaren talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşarsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden itibaren 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 itibaren 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. **(Değişik ibare:RG-10/10/2018-30561)** ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

(Mülga cümle:RG-15/2/2017-29980) (...) 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 Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenen KDV

3.1.3.1. Genel Olarak

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamaların nedeniyle yüklenen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortisman tabii iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirilmi orana tabi işlemlerle ilgili bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenen vergiler iade hesabına dâhil edilemez.

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, (Ek ibare:RG-15/2/2017-29980) perde, avize, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar; konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (ekleni) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabii olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecek, ancak iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) Diğer taraftan 150 m²'nin altındaki konutun inşaatında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşakabin, küvet, mutfak dolabı, eye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyaların yüklenen KDV iade hesabına dahil edilebilecektir.

Örnek 2: 150 m²'nin altındaki bir konutun inşaatına 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 yüklenen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenen vergiler iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlenmesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenen 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 yüklenen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

3.1.3.2. Stoklarda Yer Alan Mallar

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenen vergilerin, gerçekleşen indirilmi orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenen vergiler, ancak söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir.

3.1.3.3. Amortisman Tabii İktisadi Kıymetler

Amortisman tabii iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirilmi 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 yüklenen vergilerden, bu kıymetlerin aktifte olduğu ve indirilmi orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

3.1.3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgeler

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemlerle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirilmi orana tabi işlem gerçekleştiği sonradan 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 dâhil edilme beyanname suretiyle dahil edilebilir.

Bu durumda iade, KDV İadesi YMM Tasdik Raporu (YMM Raporu) ile talep edilmiş söz konusu YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanır. İade YMM Raporu ile talep edilmemiş ise mükelleften yazılı bir izahat istenir, izahat yeterli görülmesi halinde bu tutarlar da genel esaslar çerçevesinde iade edilir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesine göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu **(Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687)** takvim yılına 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. (Ek:RG-5/16/2018-30442) İndirimli Orana Tabi İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Alımlar ve İskontolar

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlem ile ilgili olarak garanti, reklam, royalti, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar üzerinden KDV ödenebilmektedir. Ayrıca indirilmi orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı tarafından yapılan iskontolar nedeniyle, alıcılar tarafından iskontoya dair düzenlenen faturalarda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu kapsamda, indirilmi orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işleme ilişkin olarak yapılan garanti, reklam, royalti, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar ve iskontolar nedeniyle satıcılar tarafından yüklenen KDV'nin, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınması uygun görülmüştür.

3.2. Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

3.2.1. Genel Olarak

Mahsuben iade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanununun 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 indirilmi 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 yılı içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden itibaren talep edildiği dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirilmi orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dönümlünü gösteren liste ile yüklenen 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 5.000 TL'yi aşmayan **(Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)** mahsuben iade talepleri YMM raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranamaksızın yerine getirilir, talep belgelerinin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilir.

5.000 TL ve üstündeki mahsup talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre yerine getirilir. Talep tutarının 5.000 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 çözümlenir. 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 alınmadan yerine getirilir.

Örnek: Mükellef (A) vergilendirme dönemleri itibarıyla, kümülatif iade tutarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Ay	Tutar
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 sınırı aşıldığı Haziran döneminde (15.800-14.300)= 1.500 TL mahsuben iade edilebilecektir. Mahsup talebi Haziran dönemi beyanamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra bu bölümün (a) ve (b) alt ayrımındaki belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL tutarındaki limitin aşılması nedeniyle mahsup talebinde bulunulmayacağından belge ibraz etmeye 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 sınırı 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 aranamaksızın 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 beyanamesi 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 Edilebilecek Borçlar

(Değişik:RG-16/10/2014-29147) Mükellefler, indirilmi orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarını, Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler. Ayrıca mükelleflerin iade alacaklarını, (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve **(Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)** doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aklara ilişkin borçlarına mahsubu da mümkündür.

(Değişik cümle:RG-16/10/2014-29147) Faaliyetleri indirilmi orana KDV'ye tabi işlemlerden doğan iade alacaklarını, Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler. Ayrıca mükelleflerin iade alacaklarını, (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve **(Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)** doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aklara ilişkin borçlarına mahsubu da mümkündür.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarını mükelleflerin kendi elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu ise aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

Elektrik ve doğalgaz, (% 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 bağ oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatıracağı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

Satıcı kuruluşlar, (% 51) veya daha fazla hisselerinin kamuya ait olduklarını da belirtmek suretiyle fatura bedellerinin yatıracağı banka hesap numarasını gösteren yazılı mükellefe vereceklerdir. Mükellefler, satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verecekler, dilekçede indirimi orana tabi işlemlerinden doğan iade alacaklarını doğalgaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirtirlerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz/elektrik satıcısı işletmeden alacak teyit sonrasında geçerli kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde, mükellefler tarafından değişiklikler gerçekleştirilerek 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 ibadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunluğu kaşe ve imza tabii 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.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) İndirimi orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aيداتları ilişkin borçlarına mahsubu da yukarıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

3.2.3. İndirimi Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade

İndirimi orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla mükellefler tarafından;

- Diş Ticaret Sermaye Şirketlerine,
- Sektörel Diş Ticaret Şirketlerine,
- Yardımcı Faiz 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 uygulamaları aşağıdaki şekilde yürütülür:

a) 3065 sayılı Kanuna göre tecil-terkin uygulanan ihraç kayıtları bu düzenleme dışındadır. Bu bölümdeki düzenleme, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan indirimi orana tabi teslimlerden doğan yılı içindeki mahsup taleplerine ilişkindir.

b) Uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihraç edilmeleri zorunludur. Bir başka deyişle satışı yapılan indirimi orana tabi malın, ihraç edilen nihai ürün olması gerekmektedir.

c) İncelemesiz/teminatsız mahsup uygulaması, indirimi orana tabi işlemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısmın için geçerlidir.

İade hakkı önceki dönemlerde de belirtildiği üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırların aşılması durumunda doğan iade alacakları mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.

Yılın başından sonraki dönem kadar (bu dönem dahil) yapılan ve incelemesiz/teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı dönemdeki indirimi orana tabi bütün işlem bedelleri toplamına oranlanır, bu oran sınırların aşılması durumunda uygulanarak incelemesiz/teminatsız mahsup edilebilir tutar hesaplanır.

Alt sınırların aşılması döneminden 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 dilekçesinde 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 indirimi 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 İşlemi

Tebliğ (III/B-3.2.1.) ve (III/B-3.2.3.) bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde mahsuben iade taleplerinde aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Ayrılmaksızın indirimi orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı önceki dönemlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenir.

b) Tutarın 5.000 TL'yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla incelemesiz ve teminatsız yerine getirilir.

c) İade tutarının 5.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde;

-İncelemesiz/teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenmeden 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 5.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmemesi halinde,

- Tebliğin (III/B-3.2.3.) bölümündeki işlemlerden kaynaklanan kısmı ilgili mahsuben iade talebi, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın ihracatın gerçekleşip ilgili belgelerin tamamlanıp tarih itibarıyla,

- Diğer kısmı 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. Yılı İçinde Nakden İade İşlemi (Başlıklar ile birlikte ek:RG-3/2/2017-29968)

Tebliğ (III/B-3.) bölümünde açıklanan (Değişik ibare:RG-5/5/2017-30057)⁽²⁾ indirimi orana tabi konut ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün (Değişik ibare:RG-5/12/2017-30261) 28, 29 ve 31 inci sırası kapsamındaki malların teslimlerinden doğan yılı içinde nakden iade tutarının hesaplanmasında Tebliğin (III/B-3.1.1.) bölümünde yer alan açıklamalar, iade taleplerinin yerine getirilmesinde ise Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümünde yer alan açıklamalar geçerlidir. Ancak, 5.000 TL ve üstündeki nakden iade taleplerinin, teminat verilmeksizin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılmasının talep edilmesi halinde, iade vergisi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte yapılır.

3.3. Yılı İçinde İade Edilemeyen Vergilerin İadesi (Değişik başlık:RG-3/2/2017-29968)

İndirimi orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde (Değişik ibare:RG-3/2/2017-29968) iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir. İadenin mahsuben talep edilmesinde 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.

İndirimi orana tabi işlemlere ilişkin olup indirimi 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 dışındaki son kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı (Mülga ibare:RG-30/12/2014-29221)(...) 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 5.000 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 tamamlanıp tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılır.

İade talebinin 5.000 TL ve üstünde olması halinde 5.000 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 tamamlanması 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 tamamlanıp tarihinde,

geçerlik kazanır.

(Mülga paragraf:RG-15/2/2017-29980)

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.

5.000 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 vergi gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2013 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2013 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler geçerli olacaktır.

Tebliğ (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 Kanununun Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- İndirimi orana tabi işlemlerin yapıldığı yılda söz konusu işlemlere ait alış ve satış faturaları ve benzeri belgelerin listesi

- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo

- (Değişik ibare:RG-3/2/2017-29968) 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 hesaplanmıştır. 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.Diğer Hususlar

3.4.1. İndirimi Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemleri Bulunan Mükellefler

KDV beyannamesinde indirimi orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithale alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsubu yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimi 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. İndirimi orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet almalarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde;

-İade alacağının, indirimi 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 alacağına mahsup edileceği,

-Bu mahsuptan sonra, indirimi orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),

-Varsa indirimi orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),

-(A + B) toplamından mal ve hizmet almalarına ilişkin borçlara ve/veya sigorta prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,

-İndirimi orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılacak iade tutarı,

bir tablo halinde yer alır.

İndirimi orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirimi yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesinde gerekmektedir.

Buna göre indirimi orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yüklenildikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aşmaması halinde indirimi orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanır.

Örnek: Bir mükellefin Eylül/2011 vergilendirme döneminde iade hakkı doğuran işlemleri ihracat ve indirimi orana tabi teslimlerden oluşmaktadır. Mükellef, ihracat teslimlerinin bünyesine giren vergiyi 120.000 TL, indirimi orana tabi teslimlerinin bünyesine giren vergiyi 80.000 TL olarak hesaplamıştır.

Buna göre ilgili dönemde iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren toplam vergi tutarı içinde indirimi orana tabi işlemlerin payı [(80/200)x100=40] yüzde 40, ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerin payı ise [(120/200)x100=60] yüzde 60 olacaktır. Bu paylar dikkate alınarak Eylül/2011 vergilendirme döneminde 100.000 TL KDV'nin yüzde 40'ı olan 40.000 TL si indirimi orana tabi işlemlere ilişkin diğer iade mahsuben iade esaslarına göre iade edilecektir.

(Ek paragraf:RG-15/2017-29980) 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 (II-C-2.1.5.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

(Ek paragraf:RG-15/2017-29980) 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 (100.000x0,08)= 8.000 TL olup söz konusu teslim aynı zamanda (9/10) oranında tevkifata tabidir. (A) firmasının hem tevkifata tabi hem de indirimli orana tabi işlemi, tevkifata tabi tutulan (8.000x0,90)= 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. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi

3065 sayılı Kanunun (11/I-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tevil de edilmeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanunun (29/2) nci maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tevil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telif edildiğinden mükellefe Kanunun (29/2) nci maddesine göre iade yapılır.

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 ihraçatçı (B) ye ihraç kayıtlı teslim etmiştir. Bu teslim için imalatçının düzenlediği faturada 10.000 TL bedel üzerinden 800 TL KDV hesaplanarak beyan edilecek ancak ihraçatçı 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 teslimde (100 adet elbise) ilişkin yüklenim KDV tutarı ise 950 TL'dir.

Buna göre (A), (B) tarafından elbiselerin ihraç edildiği ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesapladığı ve tevil edemediği 800 TL'nin iadesini ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan KDV tutarları için belirlenen iade esaslarına göre 150 TL'ni de indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade esaslarına göre talep edecektir.

3.4.3. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlemlerinde İade Uygulanması

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 5.000 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 münhasaran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Mükelleflerin, KDV iade alacağının tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talebi, önceki bölümlerde belirtilen belgelerin ihraç 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 raporum vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

3.4.4. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması

İade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi şarttır. 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 dönemlerine usulüne uygun olarak iade talebinde bulunulan 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 iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan iadesi münhasaran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3.4.5. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiyi tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğinin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltilebilecekleri hükmüne bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekleştirildiği 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 vergiyi tabi işlemi gerçekleştiren mükellef, hesapladığı vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu döneme ait beyannamenin "İndirimler" kuluğundaki "103" kodlu "Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşlemden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV" satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına alarak düzeltir.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir işlemde ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkararak işlemden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu 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 ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

b) Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltme işlemini yapmaması halinde; indirimli orana tabi işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften alınır.

Öte yandan matrahta değişikliğin indirimli orana tabi malların iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

c) İade edilen malların, iadenin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmiş (iade tutarı azacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilir.

d) İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesinde iade 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 gerçekleştirildiği yıl izleyen yıl içerisinde iade edilmesinde durumunda, mükellefe iade edilen tutar, işlemin gerçekleştirildiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurulur; -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 ziyai olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilir.

Diğer taraftan 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca ziyai 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 hesaplanmıştır. Bu işlemle ilgili olarak mükellefin yüklediği KDV tutarı 40.300 TL olup, işlemin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla telif edilmeyen 24.300 TL, 2011 yılı için Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınır (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 idareleri düşüldükten sonra iadeye hak kazanılan tutar hesaplanacak ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar 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 düşülecektir. İndirimli orana tabi teslimle ilgili olarak yüklenilen vergi de 40.300 TL'den 20.150 TL'ye düşülecektir. İndirim yoluyla telif edilmeyen vergi ise (20.150 - 8.000)= 12.150 TL'ye düşülecektir. 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 ziyai 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 telif edilmeyen KDV, satış fiyatındaki azalma nispetinde azalacaktır. Buna göre 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarı 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye düşüleceğinden, iadeye hak kazanılan tutar (indirim yoluyla telif edilmeyen 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 satılmışsa, indirim yoluyla telif 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 olmadığı varsayarsak toplamda hesaplanan vergi tutarı (250.000 x %8)= 20.000 TL'ye yükslecektir, indirim yoluyla telif edilmeyen KDV tutarı ise (40.300 - 20.000)= 20.300 TL'ye düşülecektir. Bu durumda iade alımla ilgili Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınır dikkate alındıktan sonra (20.300 - 14.300)= 6.000 TL'ye düşülecektir. Dolayısıyla indirimli orana tabi teslim nedeniyle iadeye hak kazanılan tutar, indirim yoluyla telif edilen tutar kadar azalacak ve (10.000 - 6.000)= 4.000 TL KDV tutarı Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır.

Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade alınan ilaçların kullanım sürelerinin dolması nedeniyle tekrar satışa konu edilemeyecek ya da başka bir şekilde indirimli orana tabi başka bir teslim bulunuyorsa iade hesaplaması tekrar yapılacaktır, indirimli orana tabi teslim tutarı 100.000 TL + 8.000 TL KDV'ye, bu teslimle ilişkin yüklenilen vergi tutarı da 20.150 TL'ye düşülecektir, dolayısıyla indirim yoluyla telif edilmeyen vergi de (20.150 - 8.000)= 12.150 TL'ye düşülecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar altında kaldığından Ocak 2011 döneminde iade edilen 10.000 TL'nin tamamı, Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır. 12.150 TL tutarındaki indirim yoluyla telif edilmeyen KDV ise kümülatif hesaplama sonrası dönemlerde dikkate alınacaktır.

Ayrıca kullanım süreleri dolduğundan ziyai olan söz konusu mallar nedeniyle yüklenilen vergiler de 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmektedir.

3.4.6. Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri

Kazanç tespiti yönteminde kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerine, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak işlemin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılmayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

3.4.7. Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları

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. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade (Başlığı ile birlikte ek:RG-15/2017-29980)

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının, vergi inceleme raporuna göre Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunun talep edilmesinde, mahsup işlemi vergi inceleme raporu dışında kalan diğer belgelerin tamamlanması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla teminat aranmadan yapılır. Vergi inceleme raporunda iade engel bir durum 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. (Ek:RG-5/2021-31386) Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade

İndirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların tamamı olarak alıcılara fiilen teslim edildiğinin tespiti gerekmektedir.

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri ise gayrimenkul tapuda aher adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Diğer taraftan, 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununun 30 uncu maddesine göre, yapı inşaatının tamamlanması bittirliği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandı takdirde bu kısımların kullanılabilmesi için inşaat ruhsatı veren belediye veya valilikten yapı kullanma izni alınması mecburidir. Bu izin, yapı sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanımında fire bakılmadan mahzur görülmediğinin tespitine ilişkindir.

Bu itibarla, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri, konutun fiilen kullanılmasına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirilmeye alınır.

3.5. İade Taleplerinin Beyannameye Gösterilmesi

3.5.1. Yılı İçinde İade Taleplerinin Beyannameye Gösterilmesi

Yılı içindeki (Mülga ibare:RG-3/2017-29968) (...) iade taleplerinde "İstisnalar ve Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğundaki "Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 406 kodlu satır seçilecek, satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütünü ile "İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebliğin (III/B-3.1.1.) bölümüne göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.2. Yıllık İade Taleplerinin Beyannameye Gösterilmesi

Yılı içinde (Mülga ibare:RG-3/2017-29968) (...) iade edilmeyen vergilerin yıl izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde, "İstisnalar ve Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğundaki "Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satır seçilecek ve bu satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa önceki yıla ilişkin toplam işlem bedeli, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalara göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.3. Yılı İçerisinde Mahsup Edilmeyen Tutarların Beyannameye Gösterilmesi

İadesi talep edilen tutarlar, iadenin talep edildiği dönemde "devreden vergi" tutarından çıkarılır. İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştirildiği 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 tutarların iadesi gerçekleşmeyen tutarlar, en erken izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminde ait beyanname, "İndirimler" kuluğundaki altıda bu amaçla ihdas edilen 106 No.lu "İndirimli Orana Tabi İşlemlerine İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV" satırına yazılmak suretiyle yeniden devreden KDV tutarlarına dâhil edilir ve daha sonraki iade taleplerinin hesaplanmasında dikkate alınır. Bu şekilde iade gerçekleşmeyen tutarların devreden KDV hesabına dâhil edilmesi, söz konusu tutarlar itibarıyla iade talebinde vazgeçildiği gösterir.

Örnek: Miteaahitlik faaliyetinde bulunan (A) firmasının, 2011 yılının Haziran ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde 150 m²'nin altında konut teslimlerinde bulunmuştur. İndirimli orana tabi söz konusu teslimleri nedeniyle yüklenildiği ancak indirim yoluyla telif edemediği tutarı, bu bölümlerdeki açıklamalara göre hesaplanmış 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" kulaklığı altındaki 106 No.lu "İndirimi 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. Açıklamalı Örnek

Tarım aktörlerinin ticaretini yapan mükellef (Z)'nin, 2012 yılında yapmış olduğu indirimi orana tabi teslimleriyle ilgili bilgiler aşağıdadır:

- Mükellefin Ocak/2012 vergilendirme döneminde devreden vergisi 50.000 TL dir.
- 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)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI (Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif) (5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEKLEŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN 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:

- Mükellefin Ocak ayındaki indirimi orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlem bünyesine giren KDV 6.000 TL, bu teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasında 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.
- 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 KDV tutarı 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.
- Mükellef, Mart ve Nisan/2012 vergilendirme dönemlerinde indirimi orana tabi herhangi bir teslimde bulunmamıştır. Dolayısıyla bu dönemlerde iade talebinde bulunulması mümkün değildir.
- Mükellefin Mayıs/2012 vergilendirme döneminde indirimi orana tabi 20.000 TL'lik teslimleri üzerinden hesapladığı KDV 1.600 TL, bu işlemleri nedeniyle yüklediği 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 toplamını (20.000 TL) almında kaldığı için mükellefin iade talebinde bulunması söz konusu değildir.
- Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme döneminde 100.000 TL indirimi 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)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI (Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif) (5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEKLEŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN 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
MAYIS	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	0	60.000	0
HAZİRAN	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	15.700	80.000	15.700

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

- Mart ve Nisan vergilendirme dönemlerinde mükellefin indirimi 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.
- Mayıs vergilendirme dönemindeki indirimi orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 20.000 TL, işlem bünyesine giren KDV 900 TL, bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV 1.600 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasında fark 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.
- Mükellefin, Haziran vergilendirme dönemindeki indirimi orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 100.000 TL, işlem 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.
- Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimi orana tabi işlemleri bulunmakla beraber diğer işlemleri üzerinden hesaplanan KDV nedeniyle "Ödenecek Vergisi" çıkmıştır. Dolayısıyla Temmuz vergilendirme döneminin itibaren hesaplanmaya yinen başlanılacaktır. Temmuz vergilendirme döneminde 150.000 TL'lik indirimi orana tabi işlem yapılmış ve 12.000 TL KDV hesaplanmıştır. İşlemin bünyesine giren vergi 18.000 TL olduğundan Temmuz dönemi yüklenilen fark 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.
- Mükellef, Ağustos vergilendirme döneminde 120.000 TL'lik indirimi orana tabi teslimde bulunmuş olup işlem bedeli üzerinden 9.600 TL KDV hesaplanmıştır. Mükellefin bu işlemle ilgili olarak yüklediği vergi ise 14.600 TL'dir. Dolayısıyla bu aya ait yüklenen fark 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.
- 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.
- Mükellefin, Ekim vergilendirme döneminde KDV hariç 180.000 TL indirimi 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.
- 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.
- Mükellefin, Aralık/2012 vergilendirme döneminde KDV hariç 50.000 TL indirimi orana tabi teslimi bulunmakta olup, mükellef Aralık vergilendirme döneminde mahsuben iade talebinde bulunmuş 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)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI (Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980)	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif) (5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEKLEŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN 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

AY	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	0	60.000	0
MAYIS	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	0	60.000	0
HAZİRAN	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
EKİM	180.000	14.400	30.000	15.600	12.000	27.600	11.800	27.600	0
KASIM	200.000	16.000	20.000	4.000	27.600	31.600	15.800	31.600	0
ARALIK	50.000	4.000	13.400	9.400	31.600	41.000	(Değişik ibare:RG- 31/1/2018- 30318) 25.200	41.000	0
YIL İÇERİSİNDE MAHSUBU GERÇEKLEŞEN TOPLAM İADE TUTARI									19.900

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

e) Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimi orana tabi işlemleri bulunmakta 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 indirimi 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 toplam 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 sınırdan düşüldükten sonra (31.600-15.800)=15.800 TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır.

h) Aralık vergilendirme döneminde de iade talebinde bulunmamıştır.

i) Aralık vergilendirme döneminde indirimi 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 toplam ve Aralık vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas toplam tutar 41.000 TL olarak hesaplanmıştır.

(Değişik:RG-31/1/2018-30318) Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınırdan 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 hesaplanmasında 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. Vergi İndirimi

3065 sayılı Kanunun (29/1) inci 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 veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebilirler.

Mükellef, işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV'den indirir ve aradaki fark 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 işgal 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 üncü günü akşamına kadar beyan edilecek ve 26 nci günü akşamına ödenecektir.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından, sadece o malların alımda 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 devredilecek, 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 amortismanı tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılır. Öte yandan, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin aktifte alınması veya kullanılmaya başlanması halinde, vergi hesaplanıp beyan edilmez. İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerle ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen vergiler, ait oldukları dönemde (harcamaların yapıldığı dönemlerde) genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

(Ek paragraf:RG-15/2/2019-30687) 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikalardan kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların geliri veya kurumlar vergisi açısından dönemsel ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazanç tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilmiş halinde indirim konusu yapılabilir.

(Ek paragraf:RG-15/2/2019-30687) 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.

(Ek paragraf:RG-15/2/2019-30687) Diğer taraftan, 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun 322 nci 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 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkraya kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

(Ek paragraf:RG-15/2/2019-30687) Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödemesi gerekmektedir.

(Ek paragraf:RG-15/2/2019-30687) Buna göre, 1/1/2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkraya kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

(Ek paragraf:RG-15/2/2019-30687) Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kolunda "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağı ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur.

2. İndirilemeyecek KDV

2.1. Genel Açıklama

KDV esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine inkân tanınmayan bazı haller Kanunun 30 uncu maddesinde sayılmıştır. Buna göre aşağıda açıklanan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmez.

a) Vergi indiriminin yararlanabilmesi için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarda gösterilen veya mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır (Ek cümle:RG-15/2/2019-30687) Ancak aynı maddede bu hükümlün, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (1) ve (6) 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 alımlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılabilir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtilmiş şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabilir.

Ancak mükelleflerin işleme amaçlı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarda gösterilen KDV'nin indirimi mümkün değildir. İndirim konusu yapılmayan 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 vesikalarda gösterilen KDV, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir, aynı işletmenin kiraya vermeyip işletme amaçları için kullandığı binek otomobillerinin vergisi ise indirilemeyecek, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmayacaktır.

3065 sayılı Kanunun (30/b) maddesi hükümlerine 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 yüklenildikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, taksit 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 otomobillerinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılı takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyeti içinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracı kiralama kiralananmadığına 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 müdire tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemnana tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş. yeni tırtırları 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 OTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılmayacaktır. Taşıtların 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 zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan malların alış vesikalarda gösterilen KDV mükellefinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

(Ek paragraf:RG-5/6/2018-30442) AncaK 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılmaya isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, ATİK'nin Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması ilişkin herhangi bir düzenleme işlemi yapılmamaktadır. Ancak ATİK'nin faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzenleme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'nin zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan kısmına) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'nin zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmiş suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. ATİK'nin işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'nin işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 1/4/2015 tarihinde 150.000 TL bedelle satın alarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüsün için 27.000 TL KDV ödemiştir.

Söz konusu minibüs 5/6/2018 tarihinde yanarak zayı 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 (27.000/5x4) için düzenleme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olduğundan kalan 1 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 5.400 TL'nin (27.000-21.600) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzenlenmesi 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 tüketimi durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

(Ek paragraf:RG-3/6/2021-31500) Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendindeki gider ve maliyet unsurlarından bir kısmını indiriminin kabul edilmeyeceğine yönelik düzenleme 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmemektedir. Doğrudan işletmenin faaliyetle ilgili olan bu giderler için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamazsa, KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellefler üzerinde kalmasını prensibi ile de çözümlenmektedir.

(Ek paragraf:RG-3/6/2021-31500) 3065 sayılı Kanunun 29/5 inci maddesinin verdiği yetki çerçevesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında gider ve maliyet unsurlarından indirimi kabul edilmeyen kısma ilişkin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükümünün uygulanması uygun görülmüştür.

(Ek paragraf:RG-4/10/2016-29847) **(Değişik paragraf:RG-5/6/2018-30442)**⁽⁵⁾ 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesinde;

"(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalke 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 üncü ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddelerinde mükelleflerin ilişkinli oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine atfı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alımı ya da satımında bulunmaları halinde kazançları ve veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükmüne bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci 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.

(Değişik paragraf:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalke 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 hesaplarında çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin idadesine sebebiyet veremekte 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;

- Yurt dışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler,
- İthalke 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.

(Ek paragraf:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet alımında bulunan mükellefler tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükelleflin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabılır.

(Değişik ibare:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ **Örnek 1:** (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mükim 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 eleştirilmiştir. 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 tutarımdaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek 2: (Ek paragraf:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ (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. Satış yapıldığı döneme ilişkin olarak (B) A.Ş.'nin KDV beyannamesine göre ödemesi 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 dağıtım 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 dağıtım 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) **(Ek:RG-15/2/2019-30687)** Kanunun 30(e) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükelleflin 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 "YUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilir.

2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırpmı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun 30(a) ve 32 nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmez.

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, gel ve kurumlar vergisi uygulamalarına bunlara ayrıca bir maliyet zafed 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. Sigorta Araçlarında KDV İndirimi

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca, sigorta araçlarının 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 yapıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aynı şekilde gider veya maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak 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 **(Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718)** mallara ilişkin yüklenilen KDV indirilemez.

Bu çerçevede, zayı 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 hesaplarında çıkarılması gerekmektedir.

2.5. (Ek:RG-28/3/2019-30728) İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İştigal Eden Mükelleflerin Binek Otomobillerin Binek KDV İndirimi (62)

22/3/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanın Kararı ile, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflere %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının %18 olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

Buna göre, söz konusu Kararın yürürlüğe girdiği 22/3/2019 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflere;

- %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %1,
- %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18 KDV oranı uygulanacaktır.

3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıklar, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelere uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

Bu yetkiye dayanılarak, 13/2/2018 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 alm-satma konu edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması 22/3/2019 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, 22/3/2019 tarihinden sonra alm-satma konu etmek üzere satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'yi indirebilirler.

Diğer taraftan, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflere 22/3/2019 tarihinden önce alm-satma konu etmek üzere satın alınan, ancak 22/3/2019 tarihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında bulunan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılmayan KDV tutarlarını, 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 alm-satma 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 sanatkarlardır. 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. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

(Değişik:RG-15/2/2019-30687) 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde, Kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükelleflin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilerek vergiden az olması halinde indirilmeyen 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 idaresini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile bedeliyle 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 hükmüne 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 süreler 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 ibraz zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmiş halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

4. Kısmi Vergi İndirimi

3065 sayılı Kanunun kısmi vergi indiriminin düzenlen 33 üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanuna göre indirim hakkı tanınmayan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükmüne bağlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespit, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Madde hükümünün Bakanlığımıza verdiği yetki uyarınca, kısmi vergi indiriminin usul ve esasları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

(Başlığı ile Birlikte Mülga:RG-15/2/2019-30687)

(Mülga başlık:RG-15/2/2019-30687)

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yüklenildikleri vergileri, herhangi bir ayırımı yapılmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemde toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemler) ait yüklenilen vergiler, **(Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)**⁽¹⁾ KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına yazılır.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işleri birlikte yapan mükellefler, müşteri genel giderler ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenildikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılabilecek olanlar, bu bölüme belirtilen esaslara göre ayırma tabi tutacaklardır.

5. İndirimin Belgelendirilmesi

3065 sayılı Kanunun 34 üncü 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 vesikalere ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b)Söz konusu vesikalere, vergiye doğuran olayın vuku bulduğu **(Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687)** takvim yılını takip eden takvim yılı başlanmak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler ile vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah şeklinde 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 tutarı yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indireceklerdir.

Öte yandan, yukarıda da belirtildiği üzere verginin indirim konusu yapılabilmeye için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalarda sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunlu olduğu dışındaki işlemlerde kullanılmadıkları ve fatura zincamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelendirilmesinde kullanılmazlar. Bu nedenle perakende satış fişlerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergi bedelinin tek tutar halinde ifade edilmiş mümkün bulunmamaktadır. Ancak farklı vergi oranlarına tabi malları birlikte satanlar, vergi fiyat içindeki KDV'nin hesaplanabilmesinde, perakende satış fişi üzerinde satılan malın tabi olduğu vergi oranı ayrıca belirtilir.

204 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;"Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kartasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanunî haddi aşmayan diğer bir anlatılmı 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 edilmiş 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığınca verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür."

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturaforma dayalı kayıt yapılması gerekmektedir."

Ayrıca, 206 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinin (G) bölümünde; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yazmış oldukları mal ve hizmet almalarına ilişkin alış vesikalarda ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması şartıyla, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır."

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 kartasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevşik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerle yer alan KDV de indirim konusu yapılmaz.

5.1. Fatura ve Benzeri Belge

3065 sayılı Kanunda geçen fatura ve benzeri vesika tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikalara ifade etmektedir.

Söz konusu vesikalara, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235 ve 236 nci 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 yaptırılan, satın aldıkları mal veya yaptırılan işler karşılığında düzenlenecekleri 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 açıkladığı üzere, gider makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuzla dayanılarak indirim yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olduğundan, bu belgenin düzenlendiği işlerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.

KDV mükellefleri, düzenlenecekleri vesikalarda KDV'yi hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir.

5.2. Liste ve Etiketlerde Fiyatların KDV Dâhil Olarak Gösterilmesi

3065 sayılı Kanunun 57 nci maddesinde, perakende satış 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 görülmemiş işlemlerde bu hükümlün uygulanmamasına hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (20/4) maddesine göre de belli bir tarifeyle göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarif ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir. Keza yoklu biletlerinde de KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (34/2) ve 57 nci maddesinde dayanılarak; perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden mükelleflerin KDV'nin liste, etiket ve belgelerle gösterilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür.

Gerçek usulde değerlendirilen KDV mükelleflerinden perakende mal satış 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, kase kullanmak suretiyle de basılabilir veya önceden matbaada bastırılabilir.

Uygulama kapsamına, satış yapılan malları ayne veya işlendiikten sonra satışı yapılan dışındaki kimselere satılan, yani perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden KDV mükellefleri dahil bulunmaktadır.

5.3. Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilme 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." ibaresi bir şerh bulunur.

Öte yandan, farklı vergi oranına tabi işlemleri bulunan mükellefler tarafından düzenlenen belgelerle mal ve hizmetler vergi oranları itibarıyla ayrı toplamlar olarak ifade edilir, her toplamın yanına vergi oranı belirtmek suretiyle "%... KDV DÂHİLDİR." şerhi konur.

Toptan satış yapan veya imalat işi ile uğraşan mükellefler, bu satışlarına ilişkin olarak düzenlenecekleri fatura ve benzeri belgelere 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. Verginin Hesaplanması

Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit edilmesi nedeniyle, düzenlenecek belgelere mal ve hizmetlerin tabi olduğu vergi oranı belirtmek suretiyle; yani genel vergi oranına tabi mallara ait toplamın yanına "%18 KDV DAHİLDİR", (% 8) indirilmiş orana tabi olanlara "%8 KDV DAHİLDİR", (% 1) indirilmiş orana tabi olanlara ise "%1 KDV DAHİLDİR" şerhi verilecektir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, perakende mal satış yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışları ile hizmet ifalarına ait liste, etiket, fatura ve benzeri belgelere fiyatları, KDV dahil olarak tespit etmeleri ve bedeli vergi dâhil tek tutar olarak göstermeleri gerekmektedir. KDV bedele dahil olarak mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, vergi dâhil tespit edilen fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi;

vergii 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,

$$\frac{11.800 \times 18}{100 + 18} = 1.800 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}$$

Örnek 2:

Bedeli 100.000 TL olarak tespit edilen ve (% 8) oranında KDV'ye tabi bulunan bir mala ait KDV,

$$\frac{100.000 \times 8}{100} = 8.000 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}$$

5.5. Verginin İndirimi

3065 sayılı Kanunun 34 üncü 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 üncü maddesine göre özel matrah şekilleri tespit edilen işlemler ile aynı Kanunun (20/4) üncü maddesine göre, tarif ve bilet bedelinin vergi dâhil edilerek hesaplandığı hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmaz. Mükellefler bu nevden mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenikleri vergileri, kıyızda yoluyla hesaplar ve indirim konusu yapabilirler.

5.6. İndirimin Zamanı

3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesi hükümüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu (Değişik ibare:RG-15/2019-30687) takvim yılı takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikalardan kanuni defterlere kayıt edildiği değerlendirilme döneminde kullanılabilir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219 uncu maddesinin "a" bendinde; "Muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhuna bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların gününden fazla geciktirilmesi caiz değildir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1-6)ncü maddelerinde ise bu hükmeye aykırı hareket edilmiş hallerde, 1 inci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalara 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikalardan kanuni defterlere kayıt edildiği değerlendirilme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu (Değişik ibare:RG-15/2019-30687) takvim yılı takip eden takvim yılı içinde kullanılmasına getirilmiştir.

Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci 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 alm nedeniyle yüklenilen KDV, süresi içinde ihraçtan gerçekleştirilmesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihraç için verilen süresinin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan (Değişik ibare:RG-15/2019-30687) takvim yılı takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek:(Değişik:RG-15/2019-30687) 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 vesikalardan, kendi iradeleri dışında sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve ispat edilmesi şartıyla vesikalardan kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni süresinin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği değerlendirilme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: (Değişik:RG-15/2019-30687) 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 değerlendirilme 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 değerlendirilme dönemlerinde indirim söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

(Ek paragraf:RG-15/2017-29980) 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.

(Ek paragraf:RG-15/2017-29980) Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığını veya eksik yapıldığını tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödemesi ve ödemenin gerçekleştirildiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

(Ek paragraf:RG-15/2017-29980) KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyen, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden değerlendirilme dönemi içinde noterden ihtarnama gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir.

(Ek paragraf:RG-31/1/2018-30318) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yıldır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müraعاتı üzerine Maliye Bakanlık 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 yüklenikleri KDV'yi (Değişik ibare:RG-15/2019-30687) özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür.

6. Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi

6.1. Genel Açıklama

İade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleştirilmesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matraha değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiyi tabi işlemleri yapan mükellefler bunlar için borçlandırılmış vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefler ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu değerlendirilme dönemi içinde 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi hükümü gereğince düzeltirler.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matraha değişikliğin vuku bulduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmet yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınarak suretiyle yapılması gerekmektedir.

6.2. Sadece BSMV Kapsamındaki İşlemleri Yapanların Satın Aldıkları Malları İadesinde ve Gerçekleşmeyen İşlemlerde KDV Uygulanması

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 hizmet bedelinde çeşitli nedenlerle "azalma" şeklinde bir değişiklik vuku bulduğunda, bu değişikliklere ilişkin KDV'nin, Kanunun 35 inci 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 belgeye toplam bedel içerisinde gösterilen KDV mali iade eden BSMV mükellefi tarafından KDV beyannameyi ile beyan edilmez, gelir/kurumlar vergisi bakımından belgede yer alan KDV dâhil toplam bedel haslat 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 gerçekleştirilmesi, 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 düzeltilmesi yukarıdaki açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilir.

IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR

A. 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, özel esaslara tabi mükelleflerin iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümünde belirlenen esaslara göre sonuçlandırılır.

1. İadesi Talep Edilebilecek KDV

Kanunda ve bu Tebliğ'de aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilmeyen 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, ikisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği dönemde ortaya çıkmış olması şart değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştirildiği dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödemenin/borçlanılan KDV de bu tutara dâhildir.

İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İndirilmeye gidilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştirildiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.

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 yüklenilen nedeneyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın idadesi muhasebe raporunu incelemeye göre yerine getirilir.

İadesi talep edilen yüklenilen KDV tutarı iade talep edilen dönemde toplam indirilecek ve devreden KDV tutarları içerisinde yer almaz. Mükellefin iadeye ilişkin düzenleme fişi düzenlenene kadar tercih değişikliği söz konusu KDV'yi indirim yoluyla telafi etme talebinde bulunması mümkündür. Bu durumda iade talebi mükellefin yazılı dilekçesi üzerine iptal edilir ve bu dönem beyanamesinde yüklenilen KDV tekrar indirilecek KDV hesabına dahil edilir.

1.2. İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar

Yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran işlemin ilişkinleştirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanı tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemle ilişkinleştirilebilen alış ve giderleri 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 girişini oluşturan mal ve hizmetler,

b) (Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)¹⁾ İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kartasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklam, 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, nedeneyle yüklenilen KDV'den oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeneyle 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 tutarındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı doğuran işlemle ilgili bulunamayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilmez.

1.3. Amortismanı Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulanması

ATİK nedeneyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir. ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmiş halinde ise imal ve inşa sırasında yüklenilen KDV'den, ATİK'lerin aktifte 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 nci maddeleri kapsamında ihrac kaydıyla mal alan ihracatçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeneyle iade talep etmesi mümkündür. (Değişik cümle:RG-16/10/2014-29147)¹⁾ Bu durumda ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeneyle yüklediği KDV iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeli ile ihrac kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

1.4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait KDV

KDV idareleri 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 Sahibi Mükellefin İhrac Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV

(Mülga paragraf:RG-15/2/2017-29980)

(Değişik cümle:RG-15/2/2017-29980) DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihrac kaydıyla teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihrac kaydıyla teslim bedeli ile DİİB kapsamında aldığı girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.(Ek cümle:RG-13/12/2016-29917) Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörde dış ticaret şirketleri yapılan ihrac kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.

Eşdeğer esya uygulaması nedeneyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihrac 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 esya uygulaması nedeneyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. (Değişik cümle:RG-16/10/2014-29147)¹⁾ 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 kumaş DİİB kapsamında KDV ödemeksizin (A)'dan satın almış ve imal ettiği gömlekleri 200.000 TL'ye (C)'ye ihrac kaydıyla teslim etmiş, (C) de söz konusu gömlekleri süres içinde 210.000 TL bedel mukabilinde ihrac etmiştir.

-Kumaş ve gömlek teslimleri (% 8) oranında KDV'ye tabidir.

- Mükellef (A) 'nin 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 kumaş üretmek için yüklediği KDV'nin 12.000 TL olması durumunda, 8.000 TL'sini ihrac kaydıyla teslim nedeneyle, 4.000 TL'sini de indirimi orana tabi teslim nedeneyle, indirimi 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 ihrac kaydıyla tesliminde hesapladığı ancak tahsil etmediği 16.000 TL KDV'nin tamamının indirilecek KDV tutarının yüksek olması nedeneyle 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 yüklediği KDV tutarının 10.000 TL olduğunu varsayarsak, 8.000 TL KDV'yi ihrac kaydıyla teslim nedeneyle, 2.000 TL KDV'yi ise indirimi orana tabi teslim nedeneyle, indirimi 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 nedeneyle yüklediği KDV'yi iade alabilecektir.

1.6. İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra İşlemler İlgili Yüklenilen Kur Farkları (Ek:RG-6/7/2018-30470)

Tam istisna kapsamındaki bir işlemin gerçekleşmesinden sonra, söz konusu işleme ilişkin mal ve hizmet almalarına ait kur farkları ortaya çıkabilme olup, söz konusu kur farkı üzerinden ödenen KDV'lerin tam istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin yüklenilen KDV hesabına dahil edilerek idadesinin talep edilmesi mümkündür. Ancak, kur farkına ilişkin tutarın iade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra gelmesi halinde, işleme ilişkin mal ve hizmet almalarına ait kur farkı üzerinden ödenen ve yüklenilen KDV hesabına dahil edilmesi gereken KDV, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

2. Mahsup Yoluyla İade (Değişik başlık:RG-21/5/2016-29718)

2.1. Genel Açıklama (Değişik başlık:RG-21/5/2016-29718)

KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adı, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

- Vergi dairelerine takip edilen amme alacaklarına,

- İthalat sırasında kullanılan vergilere,

- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına,

mahsuben iade edilebilir.

Mahsup tabii, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamı olup, KDVİRA sistemi tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu" nun geldiği tarihte olumsuzluk tespit edilmeyle tutarlar itibarıyla yerine getirilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının mahsuben idadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabilir.

Mahsup talebinin yerine getirilmesinde, iade hakkı doğuran işlemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyanamesi, serbest bölge işlem formu, gümrüğe onaylatılan özel fatura nüshası (Ek ibare:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ , onaylanmış antrepo beyanamesi vb.) belgelerin doğrulanması (onaylı veya teyidinin alınması) olması gereklidir.

2.1.1. Mahsup Edilebilecek Borçlar

Mükellefler, KDV iade alacakları; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adı, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) aşağıda belirtilen borçlarına (Ek ibare:RG-4/10/2016-29847) (Mülga ibare:RG-22/6/2017-30104) (...) mahsubunu talep edebilirler. (Ek cümle:RG-5/2/2021-31386) Şu kadar ki, 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinin ikinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, KDV iade alacağı ÖTV Kanunundan doğan borçlara (ÖTV'ye tabi olan malların indirimi oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben idadesi 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 idadesi talep edilebilir.

Vergi dairelerine olan borçlara mahsup tabii, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihte takip eden 10 gün içinde tamamlanır.

b) İthalat Alınan Vergilere Mahsup

KDV iade alacağının ithalate alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalate 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 birimine 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 alacakları 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 idadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra, ödeme yapı diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arka kalan kısmı ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna idadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK şubesinde bekletilmesi mümkün değildir.

SGK prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanmaktadır, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmesi halinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunu mükelleflerle göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelemlerinin 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 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun⁴⁵¹¹ 88 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak lehine mahsup talep edilenlerin prim borcu vade tarihinden önce tamamlanır.

2.1.2. Mahsuben İade Talebi

Mahsuben iade için iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmesi gerekir. Vergi dairelerine yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeneyle 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 idadesi için mahsuben iadeye ilişkin iade talep dilekçesi alınması, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulması sayılır. İlgili dönem KDV beyanamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazılı bildirirler. Yazın 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/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksiklikleri/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 Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarını yukarıda belirtilen şekillerde mahsubundan sonra kalan kısmının nakden idadesini talep ederlerse Tebliğin nakden iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin bölümlerindeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu şekilde yapılacak iade, mahsup yoluyla iade edilen kısım, bu Tebliğin (IV/A-3) bölümündeki sınırın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

İade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben ödemesinin talep edilmesi halinde de nakden iadeye ilişkin düzenlemeler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden idadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödemesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış/düzenlenmiş alacağın temlikli sözleşmesine dayanarak yapılır.

Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dışındaki borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temlikli sözleşmesi aranır.

3. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı 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 tamamı olup, KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu" nun üretilmesinden ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örneğin, mal ihracatında gümrük beyanamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi) ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

a) Liste sorgulamaları sırasında Tebliğin (IV/E) bölümü kapsamında olumsuzluk bulunan mükelleflerin iade talepleri, söz konusu bölümlerde yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.

b) İşlemin tevsiki için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen idadesi 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 İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler (Değişik başlık:RG-21/5/2016-29718)

4.1. Genel Olarak (Ek başlık:RG-20/2019-30692)⁽⁶⁰⁾

1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun^[52] 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edilecekleri Belgeler, Tasdik Kurulları, Tasdik İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"^[53] uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, baval ticareti ve yolu beraberine eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktarla sınırlı olarak vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe (Mülga ibare:RG-21/5/2016-29718) (...) 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 çözümler.

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayanarak, 213 sayılı Kanunun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) 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 çözümler.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccele hale gelen borçlara mahsup yapılır.

Aynı döneme ilişkin farklı işlemlerden kaynaklanan iade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılı aşmamak ve her bir döneme ilişkin bilgi ve hesaplamaların ayrı ayrı vermesi kaydıyla birden fazla dönem kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür.

4.2. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması (Ek:RG-20/2019-30692)⁽⁶⁰⁾

Aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınıra aşan ve işlem türü itibarıyla 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 KDVIIRA sistemi tarafından sorgulanır. Sorgulama sonucunda üretilen "KDV İadesi Ön Kontrol Raporu"na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeden kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe iade edilir.

a) En az 24 dönem (vergileştirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi vermiş olması,

b) Daha önce en az üç vergileştirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,

c) Kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;

- Özel esaslara tabi olmaması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinde yapılan değerlendirmeye ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinde iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmiş olması,

ç) Tebliğin (IV/A-6.) bölümünün birinci paragrafının (iv) ayrım ve üçüncü paragrafı kapsamında iade taleplerinin incelemeye sevk edilmiş olması.

KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade yapılmasını müteakip, iade talebinin tamamına yönelik olarak KDVIIRA 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 vazgeçilecek aynı iade talebi için bu uygulamadan faydalanılması da mümkün değildir.

5. Teminat Karşılığı İade

5.1. Genel Açıklama

Mükelleflerin, Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınıra aşan ve işlem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan iadelerde, henüz YMM raporu ibraz edilmeyen veya inceleme sonucu iade öngörülmemişse, inceleme yapılmadan aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözümler.

a) Adı ortaklık ve iş ortaklığı adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

b) Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuna yapılacak belirtilmediğinden inceleme sevk edilmez, sonradan YMM raporuyla teminatın çözümünü engellemez. Bu durumda teminatın YMM raporuyla çözüldüğü inceleme elemanna bildirilir.

c) Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, nakit iade talebine ilişkin dilekçe ve teminatın yanı sıra ibrazı gerekli diğer belgelerin tamamını KDVIIRA 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 ile varsa onaylı özel faturaların teyidi) yapılmasından sonra 10 gün içinde yerine getirilir.

5.2. Teminat Türleri

Teminat olarak 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan ikisadi kıymetlerden bir veya bir kaç 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 örneği (EK:18) uygun olarak ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu^[54] hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

5.3. Teminat Miktarları

Talep edilen iade miktarının Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınıra aşan kısmının tamamı için teminat verilir.

5.4. Teminat Mektuplarının İadesi

Teminat mektupları, iade hakkı doğuran işlem bazında kabul edilen vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre iade edilir.

İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubunun, uygun bir yerine; "KDV İadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairesinde olan işlemi sona ermiştir" şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbik edilme suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.

5.5. Teminat Mektuplarının Teyidi

Banka teminat mektubu karşılığında yapılan iade taleplerinde, teminat mektuplarının teyidi yapılmadan iade talebi sonuçlandırılmaz.

Bu çerçevede, mükellefler tarafından KDV iade alacakları için verilen ve Tebliğde öngörülen nitelikte haiz banka teminat mektuplarının teyidi işlemi öncelikle, Bankalar tarafından Maliye Bakanlığınca gönderilen, müşterilerine düzenlenen teminat mektuplarına ait bilgilerle elektronik ortamda yapılır.

Banka teminat mektubu bilgilerine elektronik ortamda ulaşılamaması halinde teminat mektubunu veren banka şubesinden doğrudan teyit alınır.

5.6. Artırılmış Teminat Uygulaması (Başlık ile birlikte ek:RG-15/2/2017-29980)

İade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınıra 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 verilmesi halinde, iade işlemi beş iş günü içinde gerçekleştirilir. İadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmesi halinde, iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmiş halinde, KDVIIRA, 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 edilmişse halinde, YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde teminat mektubu mükellefe iade edilir.

Ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmişse halinde, bu eksiklik/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verilir. Süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre verilir. Mükellefe verilen bu süreler, teminat mektuplarının iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmaz. Bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutar, geçikme faizi ve vergi zıya cezası ile birlikte mükelleften aranır.

6. Vergi İnceleme Raporu ile İade

Mükelleflerin;

i. İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

ii. İadesini talep ettikleri KDV'nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktardan aşmış hallerde; (teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

iii. Bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi,

halinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

iv. (Ek:RG-15/2/2017-29980) Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairesinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi

Yukarıda ilk iki kısma kapsama giren taleplerde, inceleme başlanmadan önce inceleme yoluyla iade talebinin vazgeçilecek YMM tasdik raporu ibraz ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözümler.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) Yukarıda dördüncü kısma kapsamında, iade talebinin incelemeye sevk Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairesince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesinin ilişkin yazının yazılması ve belirlenen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılması veya olumsuzluğunun giderilmemesi halinde mümkündür. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözümler.

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirlenmesi halinde, teminat vergi inceleme raporuna göre çözümler.

(Ek paragraf:RG-22/6/2017-30104) Öte yandan, iade hakkı tanınan işlemlerden kaynaklanan KDV iade alacağının 4760 sayılı ÖTV Kanununun doğan borçlara (Değişik ibare:RG-5/12/2017-30261) mahsuben iadesi (Özel tüketim vergisine tabi olan malların indirimi oran uygulanması suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç) mükellefin talebine bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılır. Mahsup işlemi, vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih itibarıyla 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 çözümler.

Vergi inceleme raporu ifadesi, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder.

7. İade Talebinde Aranacak Belgeler

Bu Tebliğin (IV/A) 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 görülmediği hallerde, bu fotokopilerin aslı ile aynı olduğunun kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerine onaylanması gerekir.

Aşağıda yer verilen belgelerin Gelir İdaresi Başkanlığına uygun görülenler elektronik ortamda alınır. Bu belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına öngörülen içeriğe uygun olarak gönderilir. (Mülga cümle:RG-21/5/2016-29718) (...)

Vergi dairesinin muhasebe birimleri tarafından nakden veya mahsuben iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğu gösteren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındı" nın eklenmesi yeterlidir.

İnternet vergi dairesi üzerinden gönderilen belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına uygun görülen durumlar hariç, kağıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmelidir.

İade talebinde bulunulması halinde, aşağıda belirtilen ortak belgelerden indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV hesaplama tablosu ve yüklenilen KDV listesi aksi yönde bir düzenleme bulunmadıkça kaydıyla vergi dairesince verilmelidir.3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında yapılan ihraç kaydıyla teslimler nedeniyle tecil edilen verginin terkininde de indirilecek KDV listesinin vergi dairesine ibraz edilmeyeceği tabiidir.

7.1. İade Talep Dilekçesi

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 Başkanlığına uygun görülenler, öngörülükleri şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. Elektronik ortamda gönderilen belge kağıt 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 (ashi 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 verilmesi 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 Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi

Aynı döneme ilişkin olarak birden fazla iade hakkı doğuran işlem türünden (örneğin; Kanunun 11, 13 ve 29'uncu maddeleri kapsamındaki işlemlerden) kaynaklanan iade talepleri bulunarlarda indirilecek KDV listesinin bir kez verilmesi yeterli olup, her bir işlem için ayrı bir liste aranmaz.

(Mülga paragraf:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾

Listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge kaydedilir. Aynı mükelleften yapılan alımlar belge bazında bu listelere ayrı ayrı girilir.

KDV iadelerinde aranan 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 listesine dâhil edilir, bu belgelerin gider belgesi olarak

Kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listede de alınmaz.

b) Bu liste, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

Ancak, 213 sayılı Kanunun 219 uncu maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe işlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu işler üzerinden yapılması halinde, belgelerin işlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe işlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listede belge bazında ayrı ayrı girilir.

7.3. İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yükümlenilen KDV Listesi

Yükümlenilen KDV listesi, esas itibarıyla, idadesi talep edilen KDV hesaplaması tablosunda yer alan hesaplamalara konu olan vergilii mal ve hizmet alışlarına ilişkin KDV'nin dayanak belgeler itibarıyla listelenmesinden ibarettir.

İşleme bütinesine giren vergi miktarına ilişkin listede, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle idadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yükümlendiğine (örneğin, mamul mal alımları, hammaddede alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, ATİK gibi) ilişkin bilgilere, dayanak belgeler itibarıyla yer verilir.

KDV idalarında aranan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "Yükümlenilen KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilir:

a) Perakende satış işi veya yazar kasa işlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, yükümlenilen KDV listesine dâhil edilebilir. Bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edildiği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listede de alınmaz.

b) Bu listede, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listede belge bazında ayrı ayrı girilir.

ç) İşleme bütinesine doğrudan giren KDV tutarları ile işleme ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve ATİK nedeniyle yükümlenilen vergilerden işleme isabet eden KDV tutarı yükümlenilen KDV listesinde ayrıca yer alır.

7.4. İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

İadesi talep edilen KDV hesaplaması tablosu, iade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen KDV listesinden hareketle idadesi talep edilen KDV tutarını gösteren özet tablodur. Tabloda, doğrudan girdiler nedeniyle yükümlenilen KDV, genel yönetim giderleri ve ATİK nedeniyle yükümlenilen KDV'den işleme verilen pay yer alacaktır. (EK: 19)

7.5. Satış Faturaları Listesi

Satış faturaları listesi, iade hakkı doğuran işlemlere ait satış faturası, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgelere ilişkin bilgileri ihtiva eden listedir.

8. İade Talep Süresi (Ek bölüm:RG-15/2019-30687)

2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulur.

8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesine göre, Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlere ilişkin olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin idaresinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl 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 yıl izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade taleplerini ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelerle uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibraz zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelenmeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannameleri verilerek 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 konularla ilgili olarak KDV idadesini 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 yükümlenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yükümlenilen KDV listesini 15/7/2021 tarihinde sisteme girmiştir.

Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebini süresinde beyan etmekle birlikte, yükümlenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmediklerinden mükellefin iade talebi reddedilecektir.

Örnek 2: (M) İnşaat Ltd. Şti. 2019 yılında teslim ettiği indirimli orana tabi konularla ilgili olarak KDV idadesini 2020/Kasım beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 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 yılında indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV idadesini süresi içinde usulüne uygun olarak talep ettiğinden, iade talebi vergi dairesi tarafından değerlendirilerek sonuçlandırılacaktır.

8.2. Tam İstisna Kapsamındaki İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yapılması zorunludur.

Buna göre, Kanunun 32 nci 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 yükümlenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade taleplerini ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelerle 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 ibraz zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelenmeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannameleri verilerek 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" kulaklığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kodlu satırda istisnaya ve bu teslimle ilgili yükümlenimi 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 ibraz zorunludur.

Örnek 2: (Z) Ltd. Şti., 15 Ocak 2019 tarihinde gümrük çıkış beyannamesi kapanan bir ihracat işlemi Ocak/2019 KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 301 kodlu satırda beyan etmiş, ancak yükümlenilen KDV bölümünü boş bırakarak ihracata ilişkin yükümlendiği KDV'yi indirim yoluyla gidermeyi tercih etmiştir.

(Z) Ltd. Şti.'nin bu ihracat işlemine ilişkin iade talep edilebilmesi için en geç 31/12/2021 tarihine kadar Ocak/2019 KDV beyannamesinde düzeltme yaparak yükümlenilen KDV'yi beyan etmesi ve aynı süre içerisinde standart iade talep dilekçesiyle Tebliğin (IIA-1.1.4.) bölümünde sayılan belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir.

8.3. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

Mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun 9 uncu 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 taleplerini 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 ibraz zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelenmeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannameleri verilerek 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 Sertifikası Kapsamına Giren 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) Mükteb sebeb sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından itina edilmiş 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 aksatılmaması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmuş veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Başvuru tarihi itibarıyla;

a) KDV iade taleplerinde özel 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 birbiri izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olmulu olması.

Bu Tebliğin (IV/E) bölümünde belirtilen nitelikteki raporlar "olumlu rapor" olarak kabul edilir. YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbiri izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu YMM raporu bulunması halinde de bu bölüm bakımından bu şart gerçekleşmiş sayılır.

Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasit, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbiri 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, birbiri 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 düzenlenmiş raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminatın yararlanabilmeleri için, iade talebinde bulunulduğu dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapılmış 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 tarifeledeki taşıtların ihracatını yapan, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketi niteliğindeki imalatçılarda, iade talebinin bulunduğu birbiri 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 İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

1.2.1.1. İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

Genel şartlara ek olarak;

a) İlgili ticaret kayıtlı olan,

b) Ödenmiş sermayelerinin veya sermayelerinde kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkul hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşan,

c) Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği kapasiteye sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,

ç) İmalat işleri 20 veya daha fazla kişi tarafından (İşçi sayımını tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Hesaplama, ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalamaya esas alınır.)

imalatçı-İhracatçılar ile ihracat kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurularını halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde İTUS sertifikası verilir.

1.2.1.2. Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç):

Genel şartları taşıyan mükelleflerden, son üç takvim yılı itibarıyla yıllık 4 milyon ABD Doları veya son beş takvim yılı itibarıyla ilyi milyon ABD Doları ve üzerinde ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yıldan itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilir.

1.2.2. Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından

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 bilançoya göre en az;

- Aktif toplamı 40.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,

- Net satışları 50.000.000 TL,

b) Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalamaya çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplama işleminin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalamaya 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 başvurmasını halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "İTUS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifikası tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. İTUS Sertifikası Uygulanmasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

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/A-3) bölümünde belirlenen sınıra aşım kısmının (% 8)'i (diğer 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 çözümler. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükelleflerin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözümler. İTUS sertifikasının iptalini gerektiren bir neden olmadıkça süre, sonraki iade taleplerinde indirilmi teminat uygulamasına devam edeceği ve YMM raporunun da yine altı ay içinde ibraz edilmesinin isteneceği tabiidir.

3. İTUS Sertifikasının İptal Edilmesi

Kendilerine İTUS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde İTUS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükelleflin, bu durumun bildirildiği tarihi için alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde indirilmi teminat uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/B-1.2.) ayırmada 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 anlaşılın mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükelleflerin Tebliğin (IV/B-1.2.) ayırmadaki 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 mükelleflin bağlı olduğu vergi dairesi sorumlularınca/mal müdürlüğünce 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 anlaşılın mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yargı kararına veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi için alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "İTUS Uygulanması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellefler 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 indirilmi teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyattan (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükelleflerin Sertifika alabilmesi için (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yargı kararından önce, mükelleflerin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek şartların ortaya çıkmaması ve Tebliğin (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları taşınması kaydıyla, 24 aylık sürenin sonunda mükellefe tekrar sertifika verilir. Sonradan (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırımı ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.

C. HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ (HİS)

1. HİS Uygulanması Kapsamına Girecek 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 bilanço'ya göre en az;

- Aktif toplamın 200.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkların toplamın 50.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,

- Net satışların 250.000.000 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 intina edilmiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme devrinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmaması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullama fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmuş veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (vergiilerin teacil 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 Uygulanmasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

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 işlem 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 edilmeden tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş gün içinde iade edilir. Olumsuzluk tespit edilen alimlara ilişkin KDV tutarlarının iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi veya aranan şartların sağlanması kaydıyla yerine getirilir. Mahsuben iade talepleri ise belgelerin tamamlanmış tarih itibarıyla hüküm ifade eder.

Tamamı ibraz edilen belgelere şekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekte birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde eksiklikleri tamamlamaları 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 teminatı verilmesinde halinde HİS Sertifikası da iptal edilir.

Hakkında "olumsuz rapor" olmaması şartıyla, mükellefe ilgili "olumsuz tespit" ortaya çıkması veya "olumsuz rapor" bulunmaması mal ya da hizmet akdünün tespit edilmesinde; mükellefe durum bildirilir. Mükelleflin söz konusu mal ve hizmet alınması Tebliğin (IV/E) bölümü kapsamında izah edemesi durumunda KDV tutarlarının indirimi ve iade hesaplandırılması için Tebliğin (IV/C-1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Mükellefler tarafından söz konusu KDV tutarının indirimi ve iade hesaplandırılması için belgelerden çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3. HİS Sertifikasının İptal Edilmesi

Kendilerine HİS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde HİS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükelleflin, bu durumun bildirildiği tarihi için 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/C1-b) ayırmada belirtilen tutarlarla ilgili şartları kaybeden mükellefler ile (IV/C1-c) ayırmada belirtilen sayı şartında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılın mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükelleflin, Tebliğin (IV/C1) ayırmadaki 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 anlaşılın mükelleflere, vade tarihinden itibaren yedi gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yargı kararına veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi için alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "HİS Uygulanması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellefler 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 Tebliğin (IV/C2) bölümü hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyattan (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar Sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükelleflerin Sertifika alabilmesi için Tebliğin (IV/C1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir.

Yargı kararından önce, mükelleflerin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek ve sertifikayı iptal ettirecek şartların ortaya çıkması kaydıyla, mükellefe tekrar Sertifika verilir. Sonradan (Mülgü ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırımı 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 inceleyen ve bu inceleme iade talepleri hakkında sonuçlandırılır. Yapılan incelemede haksız/yersiz iade aldığı anlaşılın 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 verilmaz.

D. DİĞER HUSUSLAR

1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklenedikleri vergilerin 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 tevvis 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.

(EK paragraf:RG-3/6/2021-31500) Bununla birlikte, aynı vergilendirme döneminde birden fazla konuda veya işlem türünde iade hakkı bulunan mükelleflerin bulunmaları bazılarının iade hakkını kullanmaması mümkündür.

KDV iade alacağının indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradıkları dönemler için düzeltme beyannamesini vermeleri gerekir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenen belgeler de verilir.

3065 sayılı Kanunun (111-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki İhraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telifi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını (EK ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ en erken İhracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılabılır ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.

2. Defter ve Belgelerin Zayıf Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade

213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayıf olduğu Türk Ticaret Kanununun 82 ncı maddesine uygun olarak iptat 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 tevvis 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 inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

3065 sayılı Kanunun 29 ve 34 üncü maddeleri gereğince KDV'nin indirim konusu yapılabılması için;

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzları üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b)Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılı takip eden takvim yılı aşılacak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayıf olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim 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 Ait 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 özel esaslar uygulanmaz.

Bu mükelleflerin, sermayelerinin (%51) veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kurum veya kuruluşlara ait olduğunun, ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevvis etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir değişiklik olması halinde de, değişikliğinin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

4. İstisna Kapsamında Yapılan Teslim ve/veya Hizmetin Matrahının Değişmesi ve Düzeltme İşlemleri

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiyi tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandırıldığı; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğinin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğinin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzelletilmeleri 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 edilmemesi 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 idadesini ortaya çıkaran işlemden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir.

- Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce idadesini aktığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

- Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

5. İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleştiği Dönemden Sonra Ortaya Çıkan 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 işlemin gerçekleşmesini lehine meydana gelen ödemeler, ortaya çıktıkları ilgili dönem beyannamesinde asil işlemin beyan usulü doğrultusunda beyan edilir.

6. İade Taleplerinde, Sadece Listesi Gönderilen Belgelere İlişkin Saklama ve İbraz Yüklümlülüğü

İade taleplerinde, belgenin asil veya onaylı fotokopisinin ibraz yerine muhteviyatı bilgileri içeren istisna işlemlerinin yeterli görüldüğü hallerde, söz konusu belgeler mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Gelir İdaresi Başkanlığı ve iade yapmaya yetkili birimler tarafından, liste içeriği belgelerin aslı veya onaylı fotokopilerinin ibrazı istenebilir.

7. Yoklama ve Değerlendirme

İk 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 dairesince 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, faaliyeti 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 ettiği beyan ettiği malları üretecek kapasiteye sahip olup olmadığı,

vi) İşyerinde çalıştırıldığı 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 kayıtlı ihraçatçılara yaptıkları teslimler dolayısıyla vergi idadesi haklarının doğması halinde, bu mükellefler hakkında da (a) numaralı ayırma 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) İhraçatçılarda bir yıl önceki ihraçat 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 edilmişse mükellefler incelemeye sevk edilir ve iade taleplerinde Tebliğin (IV/E/3.3) bölümüne göre işlem yapılır.

Daha önce hakkında, KDV idadesi ile ilgili olumlu vergi inceleme raporu bulunan ve bu raporlara göre herhangi bir ceza uygulanmaksızın vergi idadesi yapılan mükellefler hakkında yoklama yapılmaz. Aynı şekilde mükelleflerin YMM tam tasdik sözleşmesi bulunan takvim yılına ilişkin iade taleplerine bağlı olarak yoklama yapılmaz.

8. Kayıt Düzeni

3065 sayılı Kanunun 54 üncü 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 tanımayanlara göre mahiyeti ve ayrımlı 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 tanımayanlara 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.

ATK'ler nedeniyle yüklenilen ve indirim hesaplarına alınan vergilerden indirilmek telafi edilen ve edilemeyen, iade konusu yapılan vergi miktarlarının da kayıtlarda açıkça yer alması gerekmektedir.

E. ÖZEL ESASLAR

1. Ortak Hükümler

1.1. Amaç

Tebliğ'in bu bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığını tespit edilmesini suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV idadesi çatısı altında yolsuz olarak idadesini önlemeyi amaçlamaktadır.

3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29 ve 32'nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin idadesi öngörülmektedir.

Mükelleflerin gerektiği yüklenildikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının idadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de idadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların idadesinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarını aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerektiği vergilemesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.

(**EK paragraf:RG-5/6/2018-30442**)⁽⁵⁾ 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinin ikinci fıkrasında Bakanlığımızın; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı 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 hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle, Tebliğin bu bölümü 3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29, 32 (**EK ibare:RG-5/6/2018-30442**)⁽⁵⁾ 36 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilerle istinaden, gerçekte idadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.

1.2. Belge Kavramı

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 işlem niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi) iade için aranan diğer belgelerdir. Bunların haricindeki belgelerin, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge olarak düzenlendiklerine ve kullanıldıklarına yönelik belirlemeler nedeniyle mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenme, saklama 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 yanıtıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılmaz. Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevki irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslar uygulanmaz.

KDV indirimi imkânı tanınan durumlarda dışında, 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile mükellefler özel esaslar kapsamında alınmaz.

1.3. Özel Esaslara Tabi Mükellefler

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve kararları içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamında giren mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" 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 KDV yönteminin ihlali tahakkuk veya ihlali haciz uygulanan mükellefler.

Haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge düzenleme olumsuz raporu" veya "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge düzenleme olumsuz tespiti" bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.

Yukarıda sayılan "özel esaslara tabi mükellefler" ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanır.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuz rapor ya da tespit bulunmayan mükelleflerin özel esaslara tabi mükelleflere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunmasında, bu mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında bu Tebliğin (**Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980**) (IV/E/3.2), (IV/E/3.3)(IV/E/4.2) ve (IV/E/4.3) bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir.

Tebliğ'in "Özel Esaslar" bölümü kapsamına 3065 sayılı Kanunun 9, (11/1-b), (11/1-c), (29/2), 32 ve geçici 17 ncı maddeleri çerçevesinde yapılacak iade talepleri girmekte olup, "fazla ve yersiz ödenen vergiler" ile "fazla ve yersiz tevkif edilen vergiler" in idadesine yönelik talepler bu kapsamda değerlendirilmez.

1.4. Özel Esaslara Tabi Olmayan Mükellefler

Aşağıdaki mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmaz:

-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,

- Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler.

1.5. Olumlu Rapor

Vergi inceleme 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, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergiler ve iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği (beyan konusu edildiği) döneme ait "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" tutarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belgeden kaynaklı herhangi bir indirim olmaması gerekir.

İade talebi olmamakla birlikte olumsuz rapor nedeniyle özel esaslara tabi tutulan 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 yanıtıcı 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 değerlendirilmeceği 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.

1.6. Olumsuz Rapor

Olumsuz rapor, Tebliğin (IV/E/3) ve (IV/E/4) bölümlerinde belirtilen hususları içeren ve iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre yerine getirilmesine neden olan 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.

1.7. Genel Esaslar

Genel esaslar, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesidir. İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerin gerekli şartları sağladıktan sonra iade taleplerinin, yeniden iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara tabi tutulması "genel esaslara dönüş" olarak ifade edilir.

2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirilmesii

2.1. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler

213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına girer;

-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,

-Bu kapsamda yer alan serbest meslek erbabi, şahıs işletmelerinde işletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri,

- 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 buldukları teşebbüsler,

-Bu kapsamda yer alan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler,

-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,

mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına almırlar.

Bu kapsamda bir mükellefin özel esaslara alınabilmesi 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) tutarı 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 edilmiş halinde, bu bölüme göre özel esaslar kapsamında işlem yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu mükellefler;

- Haklarında düzenlenen raporlara dayandırılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali veya

- 213 sayılı Kanunun(153/A) maddesinde belirtilen durumlarda vergi inceleme raporuna bağlanarak özel esaslar kapsamında alındıkları dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren bu süre içerisinde haklarında başka bir olumsuz rapor düzenlenmesi veya olumsuz tespit yapılmaması olmak kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), yedi yıl geçtikten sonra müraacaatlarına gerek kalmaksızın genel esaslara dönerler.

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 özel esaslar kapsamına almırlar ve bu durum meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince ilgili ettikleri tüm mükelleflere bildirilir.

Sahte belge düzenlemenin yanı sıra gerçek mal ve hizmet satışı bulunan mükellefler, bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Bu mükellefler tespit edilen düzenledikleri sahte faturalardan hareketle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle özel esaslara alınır.

2.2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere Mal Teslimi ve Hizmet İfâsında 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 tadil, 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 ifâsında bulunan mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında Tebliğin (Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980) (IV/E/3.2), (IV/E/3.3), (IV/E/4.2) ve (IV/E/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 Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu 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 inceleme 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 olmadığına fiili veya kaydı envanter ya da randaman inceleme, karşı inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/taahhüt vb. kanıtlara tespiti,

- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,

- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,

- Muhasebecisine yönelik tespitler,

- Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide buldukları 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 özel esaslar uygulanmaz.

Başkaca bir tespit bulunmaksızın kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya şikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmazlar.

3.2.Haklarında Sahte Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

Sahte belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında sahte belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, Tebliğin (IV/E/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.

3.3.Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti 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 yazılı veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilana 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 inceleme olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzluğu tespit edilmiş olsa da 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 inceleme öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

Maliye Bakanlığının ilgili birimince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti de sahte belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında değerlendirilir.

(Mülga paragraf:RG-4/10/2016-29847) (...)

(Ek paragraflar:RG-4/10/2016-29847) Hakında bu şekilde tespit yapılarak sahte belge düzenleme riski nedeniyle inceleme sevk edilen mükelleflerin bilinen işyeri adresinde, inceleme sevk işleminin vergi dairesinin itilana girmesini takip eden gündün 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 mevcudluğu 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, ilgili imzalatılarak ayrı bir tutanakla kayıt altına alınır.

Tutanakın düzenlendiği tarihi takip eden gündün 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 tarih zamanımsı sırası içindeki dönemlere ilişkin beyanname ve Ba-Bs bildirimleri, nezdinde daha önce yapılmış yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alm-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, tespitini ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması halinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış haslatının, stoklarının, maliyetlerinin, vb) uyumlu olup olmadığı değerlendirilir. Komisyon, gerek görmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama isteyebilir.

Yapılan değerlendirme neticesinde, komisyon üyelerinin kanaatıyla olumsuzluğunun teyit edilmesi halinde mükellef özel esaslar kapsamına alınır.

3.4.Haklarında Sahte Belge Kullanan Raporu Bulunanlar

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullandığını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir. Sahte belge kullandığına yönelik raporlarda aşağıda yer alan hususların yanı sıra kullanıcının bu belgeyi kayıtlarına intikal ettirip ettirmediği veya beyanname indirilecek KDV olarak kullanıp kullanmadığını da tespit edilmesi gerekir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve sahte belge kullanılmasına ilişkin olan raporlarda;

- İncelenen mükellefle söz konusu belgelerin düzenlenmesi mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadığına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunmadığına, ödemenin şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuya düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlara yer verilmesi,

- Mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadığının ilave çalışmalarla (kayıd envanter, randaman, karşı 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 beyanların tetkik edilme suretiyle, mükellefin vergi ödeme gayretlerinin değerlendirilmesi, şirekli 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 kullanıcı "sahte belge kullanma", 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 indiriminin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, inceleme raporlarında tarhiyatın bu tespitlere ilişkin kısmının sahte belge kullanma fiilinden kaynaklandığını açıkça belirtilmesi halinde, düzenlenen rapor olumsuz rapor kapsamında değerlendirilmez.

Sahte belge kullanma dayalı KDV indiriminin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

3.5. Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

Sahte belge kullanma tespiti, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıldığını tespit edilmesidir. Sahte belge kullanma tespitinin varlığından söz edilebilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgede yer alan KDV tutarının rapor konusu yapılmış olması gerekir.

Sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge kullanmından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyanname 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 kullandığı 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 alınma dayanılarak alıcı mükellefin özel esaslara tabi tutulması 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 addolunan kişilerin mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilenlerden alın yapılarak mükellefin ve belgelerden yer alan KDV tutarını indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilen mükelleflerin de sahte belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulması gerekir.

Haklarında sahte belge kullanmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde işlemin gerçekleştirildiği ya da Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespitini yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınır.

4. Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Düzenleyen veya Kullanılanlar

4.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtın belgedir. Buna göre;

- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığının,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,
- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapılar yapılmadığı,
- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği 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 yanıtlı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Başkaca bir tespit bulunmama kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya şikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmaz.

4.2. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenlenmesinin ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yaptıkları belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapordan hareketle muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef "muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleyen", buna ilişkin rapor da "muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme olumsuz raporu" olarak kabul edilir.

4.3. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazılı veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilana girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıtlı olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında yanıtlı belge düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanına 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 mükellefe ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla yanıtlı belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Maliye Bakanlığının ilgili birimlerine yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme tespiti de muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme olumsuz tespit kapsamında değerlendirilir.

(Mülga paragraf:RG-4/10/2016-29847) (...)

4.4. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi konusu yapıldığı tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanma dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

4.5. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanma tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullandığının diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların (Maliye Bakanlığının ilgili birimleri dahil) yazılı bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilana girmesidir. Bu kapsamda öncelikle belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıtlı olduğunun, sonrasında ise mükellefin bu belgede yer alan KDV'yi indirim konusu yaptığının net olarak tespit edilmesi gerekir.

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir. Verilen süre içerisinde belgenin işlemin mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtıldığı Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespitini yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınır.

5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat

213 sayılı Kanunun 3/B maddesine göre değerlendirilmede 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 delile ispatlanması mümkündür.

(Değişik:RG-5/2/2021-31386) Öte yandan, 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmekten önce verginin ziyata uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespiti ilişkin yazının tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzelterek belgelerini düzenlemişlerdir. Söz konusu hükümlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 30/7/2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Buna göre, 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında yer alan uygulamaya kapsamında ön tespit ve izah değerlendirme komisyonlarına yapılması gereken işlemler 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, mezkur uygulama kapsamında girmeyen işlemler bakımından ise bu Tebliğin bu bölümündeki açıklamalar uygulanır.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı 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 bulunmama birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmama mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırma konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. (Değişik cümle:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmanın yürütülen birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılır. Karşı deliller inceleme başlanması halinde inceleme elemanına, inceleme başlanmamışsa ilgili komisyona sunulur.

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıtlı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemin mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtıldığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde özel esaslar uygulanmaz. (Değişik cümle:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazılı ile ileri sürülebilir. İşlem ve belgeyle ilgili olmayan iddia ve deliller dikkate alınmaz.

Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya (Değişik ibare:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ komisyon tarafından karşı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıtlı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazılı ile çürütüldüğü karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili özel esaslara alınır (Ek ibare:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ ve mükerrer inceleme meydan vermeksizin konuyla ilgili inceleme sevk edilir.

(Değişik:RG-5/2/2021-31386) 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası uygulanması kapsamında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısına konu beyanların düzeltilen mükellefler özel esaslara alınır. Ancak, mükellefin söz konusu belgelere isabet eden KDV'yi indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelttiği veya hiç indirim hesaplarına almadağın vergi dairesine tevsik etmesi ya da Tebliğin (IV/E-7.2.2) bölümünde yer alan şartlardan [birinci paragrafın (a) ayırımı hariç] birini sağlama halinde, vergi incelemesi neticesi beldenmeksizin, genel esaslara dönüşü yapılır.

Sınırları olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir:

a) İşlem bedelinin ödendiğinin belgelenmesi.

Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemenin tevsik eden belge aslı veya noter onaylı örneği ile tevsik edilebilir.

Ödemenin 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun [55] 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan emrelerde, 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 unvan) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemenin tevsik eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Taşınma, 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.

(EK:RG-4/10/2016-29847) 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, iddaci 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 mükellefin ilave açıklamalar istenebilecektir.

6. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin iade talepleri aşağıdaki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

6.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların İade Talepleri

6.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dahil, bu tarihten sonraki iade talepleri,

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleyenler için ise dört kat teminat karşılığında yerine getirilir.

Teminat gösterilmesi halinde iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

6.1.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme olumsuz raporuya özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme fiiline ilişkin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyattan yargı kararları ile terkin edilmesi,

b) Mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamını 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 tamamını teminat göstermeleri şartıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

ç) Özel esaslar kapsamında alınan dönemli takip eden değerlendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk bulunması 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 yanıtlı belge düzenleme fiilinde dört yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

6.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

6.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanma ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge kullanımda dört kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanımda ise üç kat, teminat karşılığında, teminat gösterilmesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözülür.

6.2.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara önerir:

- Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,
 - Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,
 - Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporlarında tarhı öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezamn ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,
 - Özel esaslar kapsamına alınmış dönem 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.
- Genel esaslara dönüştürme ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonuçlanmasa da genel esaslara dönüştürme, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

7. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Tespiti Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

7.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

7.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri;

-Sahte belge düzenleme tespitinde dört kat,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinde ise üç kat,

teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözümlenir.

7.1.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara önerir:

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,
- Haklarında düzenleme tespiti bulunması ve tespitini 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) Özel esaslar kapsamına alınmış dönem 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.

Genel esaslara dönüştürme ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüştürme, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

7.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

7.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

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 (1V/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkarılan veya bu kısmı sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu aşlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinde çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yapılır.

7.2.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara önerir:

- Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kendilerine verilen 15 günlük süre içinde söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri veya kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde işlemin gerçekliğini Tebliğin (1V/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri,
- Olumsuz tespitinin ilişkin olduğu belgelere dayanarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının sahte belge için üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge için iki kat teminat gösterilmesi,
- İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemde ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- Tespitin veya tespiti dayanak olarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- Özel esaslar kapsamına alınmış dönem 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.

Genel esaslara dönüştürme ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüştürme, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

8. İadeye Esas Diğer Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Olması

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 da, ilgili haklarda özel esaslara uygulanır.

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. Diğer Tespitler

9.1. Adresinde Bulunmama

Bilinen adresinde bulunmadığı yoklama ile tespit edilen mükellefler, 30 gün içinde yapılan ikinci yoklamada da adresinde bulunamaları halinde ikinci yoklama tarihi itibarıyla özel esaslara alınır. İkinci yoklamamın en az iki personel tarafından yapılarak tutanağa bağlanması gerekir.

(Ek paragraf RG-4/10/2016-29847) Yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin mükellefiyet kaydının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 160 ncı maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde, ikinci yoklama yapılmaksızın mükellefler özel esaslara alınır. Anılan madde kapsamında mükellefiyet kaydının terkin işleminin birinci yoklama tarihinden de önce yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla özel esaslara alınır.

Vergiyi müteakik ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle, sadece işi bırakma bildiriminde bulunulmuş olması olumsuz tespit sayılmaz.

Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunanların sonuçlandırılmamış olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespit yapılmışından itibaren münhasıran iki kat teminat karşılığında veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporuna göre çözümlenir.

Mükellef, adresinin tespiti veya kendi başvurusuna istinaden yapılan yoklamada adresinde veya yeni bildirdiği adreste bulunması durumunda, adreste bulunma tarihi itibarıyla genel esaslara alınır ve bu tarihten itibaren, henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

9.2. Defter ve Belge İbraz Etme

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarıca 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, mükellef özel esaslara alınır.

Bu tespitin varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir.

Özel esas uygulaması bakımından "defter ve belge" ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır.

Örneğin, ödeme kaydedici cihaz kullanımı dışındaki halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servise düzenlenmesi gereken tutanağı ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükelleflerin bu fiilleri "defter ve belge ibraz etmemesi olumsuz tespiti" kapsamında değerlendirilmeye. Aynı şekilde ilgili dönemdeki KDV'ye tabi mal ve hizmet belgelerinin dökümlünü gösteren "İndirilecek KDV Listesi"nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak değerlendirilmeye.

Defter ve belge ibraz etmemesi fiilinin varlığında söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu yazının 213 sayılı Kanunun 93 üncü maddelerinde düzenlenen "Tebliğ" hükümleri doğrultusunda tebliğinin sağlanmış olması gereklidir.

Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerinin iptal edilerek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitini ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmeye. 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 çözümlenir.

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükelleflerin genel esaslara dönüşü sağlanır ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere özel esaslar uygulanmaz.

Haklarında, tarh zamanı öncesi dönemlere ilişkin olarak defter belge ibraz etmemesi tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanı dolmuş olduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

9.3. Beyanname Vermeme

Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükellefler özel esaslara tabi tutulur.

Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Beyanname vermeme kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellef genel esaslara döner ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında, tarh zamanı öncesi dönemlere ilişkin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanı dolmuş olduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

9.4. İhtiyati Tahakkuk veya İhtiyati Haciz Uygulanmayan Mükellefler

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulamaları halinde, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde iade talepleri, vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilir.

Bu uygulama, bu mükelleflerin ortakları, kanuni temsilcileri ve bunların kurduğu veya ortak olduğu mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu bölüm kapsamında iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerden alınan yapıların ve sonraki safhalarda yer alan mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmaz.

Açılan dava sonucunda verilen yargı kararı üzerine işlem tesis edileceği tabiidir.

İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacze dayanarak teşkil edilen işlemler, özel esaslar uygulanmasını gerektiren diğer işlemlerde, Tebliğin o işlemlere ilişkin düzenlemelerinde de dikkate alınacağı tabiidir.

10. Özel Esaslara Tabi Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortaklı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları 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 tespit 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 hükümlerin 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 genel esaslara dönüşü, bunların kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı oldukları mükelleflerin, kendileri ve bunların kurduğu ve ortağı olduğu veya kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin de genel esaslara dönüşünü sağlar.

Bu şekilde özel esaslara tabi tutulanlar hakkında düzenlenen olumlu raporlar, vergi dairesi kayıtlarına intikal ettikleri tarih itibarıyla genel esaslara dönüşü sağlar. Bu kapsamda özel esaslara tabi mükelleflerin, olumlu raporla genel esaslara dönmek amacıyla özel esaslara tabi tutulmaya 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 ortaklarını, olumsuz rapor bulunan mükellefler dışında kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerden ayrılmış olmaları halinde, ayrıldıkları mükelleflerin iade talepleri (henüz sonuçlanmayanlar dâhil) özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça ortaklıktan veya kanuni temsilciliğinden ayrılmış tarihinden itibaren genel esaslara göre yerine getirilir. Ancak, kanuni temsilciliğinin devam etmesi halinde, ortaklıktan ayrılmış olsa da başına genel esaslara dönüşü sağlanmaz.

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 imkansız bulunması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğundan da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade talepleri genel 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 ortaklarını, kanuni temsilcilerini, kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükelleflerin iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir.

11. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinden,

-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 genel esaslara

"Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergye tabi işlemlerin karşılığı teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanlığına ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplandıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirilmesinin beyan ederek öderler.

Birinci fıkrada kapsandığına haslat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalardaki gösterilen katma değer vergisi ile haslat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlem mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplandıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar.

Haslat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar. Cumhurbaşkanlığı 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 haslat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükümlerine yer verilmiştir.

2.2. Uygulanmadan Yararlanacak Mükellefler

Haslat esaslı vergilendirme usulünün yanı sıra Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında haslat 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 başvuru incelenerek, mükellefin bilgileri kontrol edilir ve şartları sağlanan mükelleflere, bu kapsamda vergilendirilmelerinin uygun görüldüğü yazılı olarak bildirilir. Bu kapsamdaki mükellefler, söz konusu bildirim tarihinden itibaren bir yıl süreyle, haslat esaslı vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren hesaplayacakları KDV'yi haslat esaslı vergilendirme usulüne göre aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan ederler. Bu usule geçen mükellefler haslat esasına geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamazlar.

Örnek: Özel halk otobüsü işleticisi (C), 22/3/2019 tarihinde haslat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmek üzere vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesi, mükellefin şartları sağlandığını tespit etmiş ve haslat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesinin uygun bulunduğuna dair yazılı mükellefe 28/3/2019 tarihinde tebliğ etmiştir. Buna göre, (C)'nin Nisan/2019 dönemi itibarıyla haslat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesi gerekmektedir olup, Nisan/2021 dönemine kadar bu usulden vazgeçmesi mümkün değildir.

Yeni işe başlayanlardan bu usule vergilendirilmesini talep edenlerin, işe başlama bildirimleri birlikte başvuru yapmaları mümkündür.

Şartları sağlanmadığı halde KDV beyannamesini bu usule göre veren mükelleflerden, gerçek usulde vergilendirme kapsamında beyan edilmiş gereken vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte aranır. Bu durumda haslat esaslı vergilendirme usulüne göre ödenen vergi, gerçek usulde vergilendirme kapsamında aranacak vergiden mahsup edilir.

2.3. Haslat Esaslı Vergilendirme Usulünün Uygulanması

Haslat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergye tabi işlemlerin karşılığı teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listede belirlenen oranlara göre KDV hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV'yi gösterirler.

Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararında belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Haslat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesaplandıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar beyan eder ve aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

Haslat 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 haslat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV tutarlarını, işlem mahiyetine göre gider veya maliyet olarak, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla alıcılar için hesaplandıkları ve düzenledikleri belgelerde gösterdikleri KDV'yi ise gelir olarak dikkate alırlar.

Örnek: (A) Özel Halk Otobüsü İşleticisi 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 ödemmiştir. Bu durumda, mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 3.000 TL (9.000-6.000) olarak hesaplanacaktır.

Bu mükellefin haslat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 6/2/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre haslat tutarına %1,5 oran uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre mükellefin ödemesi gereken KDV tutarı 885 TL [(50.000+9.000)×%1,5] olacaktır.

Haslat 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 haslat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, haslat 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 indirimi orana tabi işlemler ile istisnaya tabi işlemlerini haslatlarına dahil ederler. Ayrıca bu mükelleflerin indirim hakkı bulunmadığından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talebinde bulunulması da söz konusu değildir.

Haslat 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 uygulanacaktır.

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, haslat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, KDV mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabılır.

2.4. Haslat Esaslı Vergilendirme Usulünden Vazgeçilmesi

3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, haslat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükelleflerin, bu usule geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, haslat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, bu usule geçtikten sonra en az 24 ay süreyle bu usulü uygulamak zorundadırlar. Bu süre geçtikten sonra gerçek usulde vergilendirilmesini 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 haslat esaslı vergilendirme usulüne geçtikleri tarihte KDV beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarları ile haslat 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 Kapsamına Alınmalar

6/2/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayarak, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmecilerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasran bir şirketler topluluğu şeklinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde yer alan haslat esaslı vergilendirme usulüne göre haslatlarına uygulanacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

Haslat esaslı vergilendirme usulünden sadece 5216 sayılı Kanun ile 5393 sayılı Kanun kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayarak, 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 yararlanabilir. Ancak belediyeler bünyesinde kurulmuş ve otobüsle toplu taşıma faaliyeti ile işgal eden kıtsadi işletmeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler haslat esaslı vergilendirme usulünden yararlanamazlar.

Bu uygulamadan yararlanılabilemesi için toplu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin tamamını elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla tahsil edilmesini gerekmektedir. Hizmet bedelinin (ücretinin) bir kısmının elektronik ücret toplama sistemiyle, bir kısmının nakit veya başka yöntemlerle tahsil edilmesinde, haslat esaslı vergilendirme usulünün uygulanması mümkün değildir.

Ayrıca bu uygulamadan, yalnızca il sınırları içinde otobüs 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 yararlanmaları mümkün değildir.

Haslat esaslı vergilendirme usulünü tercih edecek mükelleflerin, toplu taşımacılık faaliyetini sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan otobüslerle yapmaları gerekmektedir. Halk otobüsü adı altında bu özellikleri taşımayan taşıtlar (minibüs, dolmuş, taksi dolmuş vb.) toplu taşımacılık hizmeti sunan mükelleflerin bu usulden yararlanmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasran otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunmaları gerekmektedir. Bu faaliyetin yanında başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamazlar.

Örnek: (Z) Şehirçi Servis ve Taşımacılık Ltd. Şti. belediyeden aldığı ruhsat kapsamında 5 otobüsle özel halk otobüsü ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunmaktadır. Bunun yanında 20 adet minibüs de (Y) Koleji öğrenci taşıma servisi hizmeti sunmaktadır. Buna göre, (Z) firması münhasran özel halk otobüsü işletmeciliği faaliyetinde bulunmadığından haslat esaslı vergilendirme usulünden yararlanması mümkün değildir.

718 sayılı Cumhurbaşkanlığı 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 Cumhurbaşkanlığı Kararında yer verilen şartlara ilişkin tevkif edici bilgi ve belgeleri ibraz ederler.

Bu kapsamda vergilendirilenler, özel halk otobüsü işletmeciliği ile ilgili ekde ettikleri diğer haslatı da (amortismanı tabi kıtsadi kıymetlerin satışları, reklam gelirleri vb.) haslat esaslı vergilendirme matrahına dahil ederler.

Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça KDV mükellefleri gerçek usulde vergilendirilir.

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergye tabi işlemleri üzerinden hesaplandıkları 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 yapılacak beyan edilmiş ve ödenecek KDV çıkması halinde ödenmesidir.

Örnek 1: Dayanıklı tüketim malları alım satım yapan mükellef, Ocak 2013 vergilendirme döneminde sattığı mallar için düzenlediği faturalarda 150.000 TL KDV hesaplamış, mal alış faturaları üzerinden 90.000 TL KDV ödemmiştir. 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 ödemmiştir. Ayrıca, mükellefin bir önceki vergilendirme döneminde 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 vesikalari 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 makinaleri üretimi ile uğraşan bir firma; Ekim 2012 dönemi faaliyeti ile ilgili olarak 10.000.000 TL tutarında mal ve hizmet almıştır. Bu alım sırasında 1.800.000 TL KDV ödemmiştir. 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 ödemmiştir.

Firma bu vergilendirme döneminde teslim ettiği 5.000.000 TL tutarındaki iş makinesi ile ilgili olarak, düzenlediği faturalarda 900.000 TL KDV hesaplamıştır. 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:

Hasplanan 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	1.530.000
	TL dir.

Firma bu dönemde indiremediği 1.530.000 TL KDV'yi Kasım 2012 vergilendirme döneminde hesaplanan KDV'den indirir.

B. VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN ESASI

1. Vergilendirme Dönemi

3065 sayılı Kanunun 39 uncu maddesine göre, KDV'de vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak maddede Maliye Bakanlığınca mükelleflerin gayri safi haslatlarına göre üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığınca verilen bu yetki çerçevesinde, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinin birer aylık vergilendirme dönemine tabi olması uygun görülmüştür.

Aylık vergilendirme döneminin taşıdığı uygulama güçlüğü 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 dairesine bildirmeleri gerekir.

a) Gerçek usulde vergilendirilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden,

- Münhasran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı,
- Münhasran şehirlerarası yük taşımacılığı,
- Münhasran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işini birlikte,
- Münhasran şehirçi yük taşımacılığı,

yapan mükellefler için vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir.

Şehirçi 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 birer 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 üncü maddesi gereğince konut yapı kooperatifleri faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde de KDV beyannamesi verilir. c) Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işlemleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesine göre KDV'den istisnadır. Ancak, 3065 sayılı Kanunun (18/1) inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçen basit usulde tabi mükelleflerin yaptığı işlemlerde KDV hesaplanması gerekir.

Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen 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 baskınması, 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 beyanname verilir. Mükellefin bu dönemde vergiye tabi işleminin bulunmaması beyanname vermesini etkilemez.

3065 sayılı Kanunun 9 uncu 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 çıktığı andır.

3065 sayılı Kanunun (39/3) üncü maddesine göre Maliye Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplama ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

2. Beyan Esası

2.1. Genel Açıklama

KDV, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Ayrıca Kanunun 9 uncu 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 uncu maddesiyle; vergi kesmek sorumluluğu yüklenen kimseler, vergiye tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde beyanname vermezler.

İthalatta alınan KDV gümrük beyannamesindeki beyan üzerine tarh olunur. Gümrük beyannamesinde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranı açıkça gösterilir.

Gümrük beyannamesi verilmeden 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 tarh olunur.

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımalarıyla transit taşımaların tam mükellefler tarafından yapılması halinde KDV genel esaslara göre tarh olunur.

2.2. Şahıs Şirketlerinde Verilecek Beyanname

Adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler KDV yönünden işletme bazında değerlendirilir. Buna göre, adi ortaklık ve sözlü edilen şirketler işyerlerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine KDV mükellefiyetlerini tesis ettirir. Bunlara ait beyanname 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. Sigorta Araçları Tarafından Verilecek Beyanname

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesine göre sigorta araçlarının (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 işlemi bulunmayan sigorta araçları bu istisna kapsamındaki işlemleri nedeniyle KDV beyannamesi vermez.

Ote yandan, sigorta araçları tarafından işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV'ye tabidir. Bu nedenle, sözlü edilen sigorta araçlarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arzi 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 Zamanı

KDV mükellefleriyle; Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen, KDV kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, KDV beyanname vergilendirme dönemini takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar 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 uncu maddesine göre verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulan kimse 15 Ocak 2012 tarihinde tevkif ettiği KDV tutarını 24 Şubat 2012 akşamına kadar beyan eder.

Beyanname verme zamanına ilişkin özellik arz eden durumlar;

a) İşli bırakan mükellefler KDV beyannamesini işi bıraktıkları tarihi izleyen ayın 24 üncü 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 beyannamele ilgili vergi mükellefiyetinin başladığı anda yani gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıktığı 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 beyanname, 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 terk 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 terk takaddüm eden 15 gün olan 3 Haziran ile 18 Haziran 2012 tarihleri arasında verir.

4. Beyanname Çeşitleri

3065 sayılı Kanunun 42 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak,

- Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerce vermek üzere

1 no.lu,

- Vergi sorumluları tarafından vermek üzere

2 no.lu,

- (Ek:RG-31/1/2018-30318)⁽³⁾ Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükelleflerince vermek üzere

3 no.lu,

- (Ek:RG-23/3/2019-30723) Hırsat Esaslı Vergilendirme Usulüne Tabi Mükelleflerce vermek üzere

4 no.lu,

- İcra daireleri, mahkeme satış memurlukları ve gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından müzayede mahallinde yapılan satışlarda vermek üzere

5 no.lu

KDV beyanname düzenlenmiştir.

C. TARH İŞLEMLERİ

1. Tarh Yeri

KDV, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, KDV, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur.

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 tarh olunur.

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 tarh olunur.

İthalde alınan KDV, ithal edilen malın yurda girildiği yer gümrük idaresince tarh olunur.

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 yapıyorsa, taşıtların Türkiye'den çıktıkları yer gümrük idaresince tarh olunur.

2. Tarhiyatın Muhatabı

KDV, verginin mükellefi gerçek kişi ise gerçek kişi adına; verginin mükellefi tüzel kişi ise tüzel kişi adına tarh olunur.

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 merkezlerinin 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 temsilcinin 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 Zamanı

KDV, beyannamenin verildiği günde tarh olunur. Beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği gündün itibaren yedi gün içinde tarh olunur.

D. VERGİNİN ÖDENMESİ

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler KDV'yi, beyanname verdikleri ayın 26 ncı 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 ncı 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 24 üncü günü akşamına kadar beyan etmek ve 26 ncı 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 beyanname verilme süresi içinde ödenir.

Bu durumda özel beyanname verilme süresi gümrük hattından geçiş andır. Bu nedenle KDV gümrük hattından geçiş anında beyanname verilmesi sırasında ödenir.

VI. USUL HÜKÜMLERİ VE ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

A.USUL HÜKÜMLERİ

1. Kayıt Düzeni

3065 sayılı Kanunun 54 üncü maddesi hükümüne 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 tanımayanlara 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 satış sebeplerinde matrah ve indirim miktarlarında vuku bulan değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen KDV kayıtlarda açıkça gösterilir.

Emtia üzerine iş yapılanlar, emtia envanterinde ve envanter defterlerinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı, KDV'ye tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayrı ayrı gösterir.

B. ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

1. Verginin Gider Kaydedilemeyeceği

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 edilemez.

Diğer yandan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabidir.

2. Müteselsil Sorumluluk

2.1. Kapsam

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirememeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hissîlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime 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 ettirmedigini tespit edilmişse, 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/E-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 yapılması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785 inci 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 mütteselil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havalere 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 tevvis etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığını veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hismlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmiş halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevvis edilmemiş olsa bile mütteselil sorumluluk kalkmaz.

Öte yandan 3065 sayılı Kanununun 17 nci 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 alm-satım işlemlerinde mütteselil sorumluluk uygulanmaz. Buna göre;

- Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu işlemlerle ilgili vergiyi,
- Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,
- Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle mütteselil 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 ettirilmemesi nedeniyle mütteselil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hismlik, 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

Mütteselil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

- Vergi, mükellef adına tarih ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.
- Mütteselil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.
- Mükellef dışındaki kişilerden (mütteselil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanır.
- Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;
 - Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunmadığından ödeme emri tebliği edilememiş olması veya
 - Kendisine ödeme emri tebliği edilen mükellefin mal beyanında bulunmaması, vergi dairesince de malı tespit olunamaması veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağı anlaşılması, hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki mütteselil sorumlunun nezidine ödeme emri ile takibe başlanır.
- Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tahriyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre mütteselil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınır.

C. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN TEBLİĞLER

1 ile 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, bu Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan Tebliğlere yapılan atıflar, bu Tebliğin ilgili bölümlerine yapılmış sayılır.

C. GEÇİCİ HÜKÜMLER

1. KDV İade Alacağının 4760 sayılı ÖTV Kanununun Doğan Borçlara Mahsuben İadesi (Ek:RG-22/6/2017-30104)

KDV iade alacağının 4760 sayılı ÖTV Kanununun doğan borçlara mahsuben iadesine ilişkin bu paragrafın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Mahsup işlemi, vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih itibarıyla yerine getirilir. Talep edilen iade miktarının tamamını (İTUS sertifikası sahibi mükellefler de dahil) teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

2. 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği İle İlan Edilen Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması (Ek:RG-8/5/2020-31121)

Bilindiği üzere, 24/3/2020 tarihli ve 31078 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Çin Halk Cumhuriyeti'nin Wuhan kentinde ortaya çıkan ve birçok ülkeye yayılan Koronavirüs (COVID-19) salgınından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen ve mezkur Tebliği ile belirlenen mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğunu kabul edilmiş uygun bulunmuş ve mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönemlere ilişkin KDV beyannamelerinin verilme süresi 1'er aya 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 korunmakta birlikte, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı iadeleciler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen "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, alm 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 aramayan 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 26/5/2020 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 edilmiş, 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 almılara ilişkinidir.

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 almılara 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 almılara 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 almılara 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 almılara 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, alm 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 indirimi orana tabi konut teslimleri nedeniyle 26/6/2020 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 edilmiş, 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 almılara ilişkinidir.

Bu durumda, (B) A.Ş.'nin Mayıs/2020 dönemindeki indirimi 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 almılara 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 almılara 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 almılara 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 almılara 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 üncü maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini dolması 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 dairesince genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırılır.

D. YÜRÜRLÜK

Bu Tebliğ, yayım tarihini izleyen aybaşından itibaren yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.

(1) 4/10/2016 tarihli ve 29847 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan değişiklik ile Tebliğin (II/B) kısmının 10 uncu bölümünden sonra gelmek üzere bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

(2) Bu değişiklik yayım tarihini izleyen aybaşından itibaren yürürlüğe girer.

(3) Bu değişiklik 1/1/2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(4) Bu değişiklik 6/4/2018 tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(5) Bu değişiklik 6/4/2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(6) Bu değişiklik 1/4/2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer. Bu değişiklik ile Tebliğin (II/B) kısmının 12 nci bölümünden sonra gelmek üzere bölümler eklenmiş ve bu bölümlerden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

(7) Bu değişiklik 1/5/2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer. Bu değişiklik ile Tebliğin (II/B) kısmının 12 nci bölümünden sonra gelmek üzere bölümler eklenmiş ve bu bölümlerden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

(8) Bu değişiklik 27/3/2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(9) Bu değişiklik 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(10) 6/7/2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan değişiklik ile Tebliği (II/B) kısmının 14 üncü bölümünden sonra gelmek üzere sırasıyla bölümler eklenmiş ve bu bölümlerden sonra gelen bölümün

numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

(11) Bu değişiklik yayım tarihini izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin iade taleplerine uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(12) Bu değişiklik 18/1/2019 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(13) 23/3/2019 tarihli ve 30723 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan değişiklik ile Tebliğin (II/B-16.4.2.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir. Bu değişiklik 22/2/2019 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(14) Bu değişiklik 30/1/2019 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(15) Bu değişiklik 1/3/2019 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girer.

(16) Bu değişiklik 1/1/2020 tarihinde yürürlüğe girer.

(17) Bu değişiklik yayımı izleyen ay başında yürürlüğe girer.

(18) Bu değişiklik 1/1/2021 tarihinde yürürlüğe girer.

Tebliğün Yayınlandığı Resmî Gazete'nin		
Tarihi	Sayısı	
26/4/2014	28983	
Tebliğde Değişiklik Yapan Tebliğlerin Yayınlandığı Resmî Gazetelerin		
Tarihi	Sayısı	
1.	3/2/2017	29968
2.	15/2/2017	29980
3.	5/5/2017	30057
4.	22/6/2017	30104
5.	31/1/2018	30318
6.	5/6/2018	30442
7.	6/7/2018	30470
8.	23/3/2019	30723
9.	15/10/2019	30919
10.	27/12/2019	30991 2.Mükerrer
11.	14/2/2020	31039
12.	3/3/2020	31057
13.	29/12/2020	31349 Mükerrer
14.	5/2/2021	31386
15.	3/6/2021	31500

EKLER DİZİNİ

EK 1: İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN 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 EDENİ İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (Bizzat İmal ve İnşa Edenler ile Sipariş Üzerine Fiklen 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 ETTİR 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 AL 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 AL 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 EKLEREK 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/g) MADDESİ KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZ

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 GECİCİ 16 NCI MADDE UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 15: 3065 SAYILI KANUNUN (17/2-d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 16: LİSANSIZ DEPO İŞLETİCİLERİ İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLAT BELGESİ

EK 17: MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞINA BEDELSİZ TESLİM VE/VEYA İFA EDİLMEK ÜZERE YAPILACAK BİLGİSAYAR VE DONANIMLARI İLE BUNLARA İLİŞKİN YAZILIM ALIMLARINA Y İSTİSNA BELGESİ

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

EKLER

EK1: İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Vergi Türü Kodu	K	Kabul Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Düzenleme Tarihi
		/ /	/ /	/ /

Bu Bölüm Vergi Dairelerince Doldurulacaktır.

İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ
(Bu beyanname her bir satış işlemi için düzenlenecektir.)

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

--	--

Not: Faturada yer alan satırların gerekli olması halinde artırılabileceği tabiidir.

EK 5: YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İLE TAŞIMACILARIN İADE TALEP FORMU

1	Talep Sahibinin Soyadı Adı veya Firma Adı/Unvanı :	
2	Adresi :	
3	Posta Kodu : Kenti : Ülkesi :	
4	Mesleği veya Uğraş Alanı :	
5	Vergi Dairesi ve Vergi Hesap Numarası :	
6	Vergi İadesinin Ait Olduğu Dönem :	
7	İade Edilecek KDV Miktarı (TL):	

Ödün Sekki A - Nakden	:	
B - Banka Hesabına	:	Banka Kodu: Hesap No : Banka/Finans Kurumu Adı ve Yeri:

EK 6: 3065 SAYILI KANUNUN (13/a) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 6A: ARAÇLARIN TESLİMİNE VEYA İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/ışletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracı ithal etmek/..... adresinde bulunan mükellef'den satın almak istediğiniz belirterek, 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/ışletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracının firmanızca ithali, mükellef tarafından firmanızca teslimi 3065 sayılı KDV Kanununun (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 uğratan 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

EK 6B: ARAÇLARIN TADİL, ONARIM VE BAKIMINA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, firmanızca kiralanın/ve/veya işletilen (işimli/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 kiralanın/ve/veya işletilen deniz/hava/demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımı 3065 sayılı KDV Kanununun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Ancak, gerek firmanızın gerekse tadil, bakım ve onarım yapan firmaların bu işlemlerde 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 uğratan 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

EK: Araçların Onaylanmış Tadil, Onarım ve Bakım Projesi Kapsamında Yapılacak Hizmet İfalarına İlişkin Liste

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		
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 EDENİ İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (Bizzat İmal ve İnşa Edenler ile Sipariş Üzerine Fiklen 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 aracı imal/ınşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımını/ithalini 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 imal/ınşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanız teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanununun(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/ınşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/ınşasında 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: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

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		
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 ETTİRİLECEK 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/ınşa ettirdiğiniz belirtilerek, imal/ınşa eden firmaya ibraz edilmek üzere bu aracı imal/ınşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımını/ithalini 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/ınşasını yapan firma tarafından firmanızca yapılan hizmetler 3065 sayılı KDV Kanununun (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/ınşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/ınşasında 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: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

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 6EFAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN AL İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olanlar İçin)

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 firmanızca teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanununun (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 uğratan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanızca 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

EK:Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

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 6EFAALİYETLERİ DENİZ TAŞIMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALANMAL VE HİZMETLERİN AL İTHALİNE İLİŞKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar İçin)

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 Kanununun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Aneak 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 edeceğimiz gümrük idaresine (../././.) - (../././.) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

EK: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

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		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 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 ohurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. : Belge Tarihi:.././20..

İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:

Unvanı :

Vergi Kimlik No.su :

Adresi :

İşgal 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 kullanışında 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 ohurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. : Belge Tarihi:.././20..

İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:

Unvanı :

Vergi Kimlik No.su :

Adresi :

İşgal 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

almalarında, 3065 sayılı KDV Kanununun (13/c) maddesi kapsamında KDV istisnasından yararlanılması uygun görülmüştür.
Bu belge .. / .. / 20.. tarihine kadar ve her kullanışında bir fatura için geçerli olup, şirketinin onayı ile kullanılır.

Petrol İşleri Genel Müdürü

EK 7C: İTHALAT İSTİSNASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ

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 BAKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(..... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

.....

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla taşımacılık yaptığınızı belirterek bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu hatların inşaa ve modernizasyonunda kullanılacak mal ve hizmetlerin alımını/ithalini 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 inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler ile bunların ithali 3065 sayılı KDV Kanununun 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 boruhattıprojesi kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca boru hatlarının inşaa 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

EK: Transit Boru Hattı Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri Ve Hizmet İfalarna İlişkin Liste

Transit Boru Hattı Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarna 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		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
Tarih İmza

T.C.
VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

.....

İlgi: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla taşımacılık yaptığınız belirtilerek bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu hatların inşaa ve modernizasyonunda kullanılacak mal ve hizmetlerin alımını/ithalini 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 firmanızın bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler ile bunların ithali 3065 sayılı KDV Kanununun 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 firmanızın inşaa ve modernizasyonuna ilişkin mal veya hizmet satın alacağına firmaya/ithal edeceğinize gümrük idaresine (.....) - (.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

EK: Transit Boru Hattı Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri Ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

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		
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 ile .. / .. / 20.. tarihine kadar altın, gümüş veya platin Arama/İşletme/Zenginleştirme² 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 Bakanlığının arama/işletme ruhsatının tarih ve sayısı yazılacaktır.

2 Faaliyetin arama, işletme, zenginleştirme işlemlerinden hangisi ya da hangilerinden oluştuğu belirtilecektir.

..... 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 alınmını/ihtalinin 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 firmanız bu faaliyetinize ilişkin yapılan teslim ve hizmetler ile bunların ithali 3065 sayılı KDV Kanununun 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 uğratan 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

EK: Altın, Gümüş ve Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

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		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											
..											
..											
..											
..											

Tarih İmza

(Değişik:RG-3/2017-29968)

EK 9: 3065 SAYILI KANUNUN (13/d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 9A: YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTISNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü
.....
.....

İlgi :.....tarihli dilekçeniz.

Dairemizdevergi kimlik numarası ile KDV mükellefiyetiniz bulunmaktadır.

.....tarih vesayılı 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 okuduğu tespit edilmiştir.

Bu makine ve teçhizatın ithali 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

(Değişik:RG-3/2017-29968)

EK 9B:YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ İSTISNA BİLDİRİM FORMU

YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ
İSTISNA BİLDİRİM FORMU

ellefin	Adı Soyadı (Unvan):	
	Vergi Dairesi :	
	Vergi Kimlik No :	

No	ALICININ			MAL VE HİZMETİN			SATIŞ FATURASININ		YATIRIM TEŞVİK BELGESİNİN	
	Adı Soyadı (Unvan)	Vergi Dairesi	Vergi Kimlik No	Cinsi	Miktarı	Tutarı (TL)	Tarihi	Sayısı	Tarihi	Sayısı
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
...										

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 Resmî 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: Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarna İlişkin Liste

Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarna 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		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
Tarih İmza

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 satılma, 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-IŞLET-DEVRET VEYA 3359 SAYILI KANUN İLE 652 SAYILI KARARNAMEYE GÖRE KİRALAMA KARŞILIĞI YAPTIRILAN PROJELERDE KDV UYGULAMASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/..... VALİLİĞİ

Sayı :
Konu : KDV İstisna Belgesi

İlgi : tarihli vesayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızda yer alan 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 29 uncu maddesinden yararlanma talebiniz konusunda Gelir İdaresi Başkanlığından alınan .. / .. / 20.. tarihli vesayılı yazıda, söz konusu istisnadan yararlanmanız engel bir durumun bulunmadığı bildirilmektedir.

Bu çerçevede, 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 29 uncu maddesinde belirtilen projelere ilişkin olarak firmanızla 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

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
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		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 Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

EK 14: 6111 SAYILI KANUNUN GECİCİ 16 NCI MADDE UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Sayı:
Konu: İstisna Belgesi

İSTANBUL İZEL 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 Resmî 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 İSTISNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü
Rölevé ve Anıtlar Müdürlüğü

Sayı :
Konu:

.....
.....
.....
.....

İLĞİ:
3065 sayılı KDV Kanununun 17/2-d maddesi kapsamında rölevé, restorasyon veya restitüsyon projesi gerçekleştirilecek tescilli taşınmaz kültür varlığı ile ilgili olarak tarafınıza verilecek olan ve Kurulumuzun .. / .. / tarih vesayılı 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 Resmî 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 İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLÂT BELGESİ	
İl Kodu	
Seri No : Sıra No : Tarih :	
Lisanslı Depo İşleticisinin	
Unvanı	:
Adresi	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Ürün Seneğini 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 Seneğinin	
Tarihi	:
Numarası	:
Alın Bedeli	:
En Son Borsa İşlem Tarihi	:
En Son Borsa İşlem Değeri (KDV	:
Matrahı)	:
KDV Tutarı*	:
Ürün Seneğinin 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:

T.C.
MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
... İL/İLÇE MİLLİ EĞİTİM MÜDÜRLÜĞÜ

Milli Eğitim Bakanlığımıza Bedelsiz Teslim ve/veya İfa Edilmek Üzere Yapılacak Bilgisayar ve Donanımları ile Bunlara İlişkin Yazılımlarına 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 düzenleme tarihinden itibaren üç ay süre ile geçerlidir.

İmza-Mühür

EK 18: KESİN VE SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

KESİN VE SÜRESİZ

.../.../20..

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

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, Bankamıza veya mükellefe 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 inza yetkilisi ve sorumlusu sıfatıyla ve banka nam ve hesabına yüklediğimizi 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

ÖNEM	İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM BEDELİ	İADESİ TALEP EDİLEBİLİR AZAMI 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	ATIK'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 olduğumuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığınız anlaşıldığından, KDV iadelerinde işlemlerinize indirimli teminat laması sisteminden yararlanmanızı sağlayacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

Vergi Dairesi Başkanı

EK 21: HİS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ
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 sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

Vergi Dairesi Başkanı

(Ek:RG:11/2/2016-29621)
EK:22

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 KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Derneğin tüzüğünde belirtilen amaçlarınıza uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insanlık ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hallerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine nesine 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 esnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 9 uncu bölümü uyarınca Derneğinize 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	İSTISNA KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMETLER			
	LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

3065 SAYILI KANUNUN (13/ı) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

(Ek:RG-4/10/2016-29847) EK-23A:

GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRELERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK HAMMADDE LİSTESİ

T.C.
GIDA TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI

..... numaralı üretici lisans belgesi sahibi....., aşağıdaki listede yer alan hammaddeleri, Bakanlığımızca tescil edilmiş olan ve tescil numaraları da 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 :

.....

- [1] 2.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [2] 25.02.2011 tarihli ve 27857 (1.mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [3] 10.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [4] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [5] 08.03.1995 tarihli ve 22221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [6] 23.11.2004 tarihli ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [7] 16.05.2009 tarihli ve 27230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [8] 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [9] 09.10.2012 tarihli ve 28436 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [10] 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [11] 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [12] 10.10.2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [13] 02.02.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [14] 21.07.2004 tarihli ve 25529 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [15] 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [16] 27.01.2005 tarihli ve 25709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [17] 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [18] 11.06.2013 tarihli ve 28674 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [19] 15.06.1985 tarihli ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [20] 18.11.2006 tarihli ve 26350 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [21] 18.11.2006 tarihli ve 26350 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [22] 26.12.1992 tarihli ve (mükerrer) 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [23] 13.12.2012 tarihli ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [24] 19.06.2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [25] 20.06.2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [26] 17.02.2005 tarihli ve 25730 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [27] 03.12.2004 tarihli ve 25659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [28] 28.12.1984 tarihli ve 18619 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [29] 11.05.1985 tarihli ve 18751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [30] 07.10.2009 tarihli ve 27369 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [31] 13.12.1994 tarihli ve 22140 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [32] 20.12.2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [33] 12.03.1986 tarihli ve 19045 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [34] 06.07.1954 tarihli ve 8747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [35] 21.05.1992 tarihli ve 21234 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [36] 13.06.1994 tarihli ve 21959 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [37] 15.05.1987 tarihli ve 19461 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [38] 14.09.2011 tarihli ve 28054 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [39] 14.02.2007 tarihli ve 26434 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [40] 01.04.1950 tarihli ve 7472 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [41] 12.05.1992 tarihli ve 21226 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [42] 23.07.1983 tarihli ve 18113 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [43] 14.06.2007 tarihli ve 26552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [44] 28.02.1963 tarihli ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [45] 31.01.2002 tarihli ve 24657 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [46] 30.12.2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [47] 12.11.2011 tarihli ve 28110 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [48] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [49] 18.10.1983 tarihli ve 18195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [50] 23.07.1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [51] 16.06.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [52] 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [53] 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [54] 01.11.2005 tarihli ve 25983 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [55] 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [56] 11/2/2016 tarihli ve 29621 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ değişikliği ile 9 uncu bölümünden sonra gelmek üzere 10. bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölüm numarası teselsül ettirilmiştir.
- [57] Bu değişiklik 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.
- [58] Bu değişiklik ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 11 inci bölümünden sonra gelmek üzere 12 nci bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.
- [59] Bu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girer.
- [60] Bu değişiklik yayımı tarihini izleyen ay başından itibaren yürürlüğe girer.
- [61] Bu değişiklik 18/1/2019 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.
- [62] Bu değişiklik, 22/3/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.
- [63] Bu değişiklik yayımı izleyen ay başında yürürlüğe girer.
- [64] Bu değişiklik yayımı tarihini takip eden ay başında yürürlüğe girer.