

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 yapılmasını gerektirir. 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 yapсын 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, telex 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, telex ve bunlara benzer hizmetlere 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 oynanan 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 ayırımın, sanatçı veya sporunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmediğine bakılmaldır.

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 bakılmaldır.

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 diledikleri takdirde ihtiyari olarak mükellef olabilmelerine imkân tanımak amacıyla düzenlenmiştir.

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

2. Teslim

3065 sayılı Kanunun 2 nci maddesine göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere, 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 küsp de veriyorsa, küspün 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 küspün, çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilir. Aynı şekilde küsp de 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 yapılmış 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 değerlendirilince, 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 el değiştirmesinde, geri verilmeleri mutat olan 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; tüpgaz satışlarında boş tüptün geri verilmesi mutat bir olaydır. Çünkü boş tüptü, 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, mezhiba, 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 hükmüne 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 taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi tutulmaz.

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

3. 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

Mahkemecerce hükümlenmiş 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 hükmüne göre, satılan malın kesin satış bedeli KDV'nin matrahıdır. Ancak izale-i şüyu çerçevesinde yapılan satışlarda alıcının hissedarlarından 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 müzayedeği düzenleyen 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, müzayedeği 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 olmak üzere düzenlenen bu belgenin bir örneği ile vergi dairesi makbuzu, mükellef tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

6.2.3. 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. 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 belgeleneceği koşullu, 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 taşımadağında ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımadağlık 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, taşımadağlık ait 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 firmamız müşterilerine keseceği faturalarda; yurt dışında yapılan masraf tutarını ve taşımadağlık bedelini ayrı ayrı göstermesi, ancak 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, firmamız genişleyen faaliyetine 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, firmamız yaratdığı katma değer içerisinde değerlendirilen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasında gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılabılır.

Bu durum, KDV sistemindeki farklı oran uygulaması 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 ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

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

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

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

Her iki durumda da promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil 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, satışı 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, satışı 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, satışı 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;

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

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 gazetesinin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetinin satışını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bu 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 yapıtır.

Örnek 2: Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünler alan 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 satışı yapılan mal 4 kg değil 5 kg deterjandır. Dolayısıyla, satışı yapılan malın teslim bedeli olan 20 TL üzerinden KDV hesaplanması, yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması gerekir.

Örnek 3:(A) gazetecilik işletmesi, okurlarına 30 kupon karşılığında kitap vereceğini taahhüt etmiş ve Eylül/2013 döneminde (B) firmasından 80.000 adet kitap satın almıştır. Bu alış işlemi sırasında 800.000 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 koşulluyla, bu ürünlerin tesliminde KDV hesaplanmaz.

Bu işlemlerde satışı 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 kısm indirim hesaplarında kalır, artan kısım gider hesaplarına alınır. Yukarıdaki formül çerçevesinde indirim konusu yapılacak KDV;

$$64.000 \text{ TL} \times (1 : 8) = 8.000 \text{ TL olarak hesaplanır.}$$

$$(64.000 - 8.000 =) 56.000 \text{ TL ise gider olarak dikkate alınabilir.}$$

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 adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasından muaf tutulmuştur.

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 etmemekte vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da işletmede tüketilmemekte birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantıyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasından muaf tutulmuştur.

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, firmamız 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 yapıtır.

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 yapıtır.

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 ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekir.

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 işlemi 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, yapı 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 hükümlerine 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 beyan 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 Kararname düzenlenirken indirilmi ve vergi tutarlarının kayınlardan kaynaklanan vergi farklaştırmalarıncılara 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 dönüşen KDV, 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 Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Vergi alacağına güvenince altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir. Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu 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 doğurana olan Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

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 satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilir.

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense bile yukarıda belirtilen şekilde işlem yapılır. İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya işleminin tevkifat yapıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu sıfatıyla beyan edilmesinden sorumlu 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 alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Tevkifat, bu Tebliğ kapsamında olan mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, yukarıdaki 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 ödemeyi yapan şubeler itibarıyla, şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.

Bu terühi 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, beyan 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 doğurana 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 beyan 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 doğurana 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 işletilmesi 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 Yapılması 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 ibarnameleli 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 söz başlama bildirimci aramaz. 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 sınırlı olmaksızın beyannamelemlerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmamaları uygun görülmüştür.

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

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

2.1.2.1.2.2. 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 Beyanamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan ederler. Ancak elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükümler yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren, Türkiye'de ikametgâh, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan, 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 beyanamesi 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 gündü Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasının Resmi Gazete'de ilan edilmeden dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise 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 maddesinde 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 beyanamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise 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 kapsama 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: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

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

- GV Stopajı : $240,96 \times 0,17 = 40,96$ 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 tutarıdaki GV stopajını, muhtasar beyanamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarıdaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyanamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu KDV beyanamesinde 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 ile 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 beyanamesi 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" kuluçğunda "021" kodu ile istenmektedir. 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 ödemesi 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 Beyanamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez.

Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyanamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sifayla beyan edilir. Kiraya verenin başka maddeleri 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 olmamaları şartıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır.

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

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmaması kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyanamesini 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 ödemesi 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 kısmı 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,

- (Değişiklik:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

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

- Bankalar,

- (Ek:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ (Değişik:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,

- (Ek:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ Sendikalar ve üst kuruluşları,

- (Ek:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ Vakıf üniversiteleri,

- (Ek:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,

- (Ek:RG-15/2017-29980) 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 Beyanamesine ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalara göre beyan edip 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 bedelinden düşülmeyecek; tevkifat, kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir.

Örnek: Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL + 720 TL KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 TL + 1.080 TL KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alım sırasında tevkifat uygulanmayacak, 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-16/2021-31397)⁽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, havalanın, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak islahı, 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 düzenlediği 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 hazırlandığı, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle, (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

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

Alıcının, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar arasında yer alması (Ek ibare:RG-16/2021-31397)⁽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'te 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 işi devreden duruma 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 imzalanmış 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-16/2021-31397)⁽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-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ 7/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

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

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve 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 almaları 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 ödemesi 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 ödemesi 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 ehyafı 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 yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

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

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

Fason iş yapanların, 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 edilmesi 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 yaptırılacak 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-2.1.2.4) 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 Beyannameisi 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 aktarılan 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 Başkanlıkta tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

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

2.1.3.2.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

2.1.3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (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 müşteriler 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, ebise, 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

Tebliğin (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 taşımacı ile sözleşme yapılması/ anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmaz. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulan adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilir.

Taşınacılık hizmetini yüklenen bir firmanın, 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 fiilen ifa eden firmadan alınan hizmet ifa KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

2.1.3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (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 türlerin 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 kartısiye, 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 basımı yapılarak piyasada satışa sunulmuş olan bir kitabı, Milli Eğitim Bakanlığının aynı eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadan veya 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:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, ((Değişik ibare:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, ((Değişik ibare:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (Ek ibare:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.14. (Ek:RG-14/2/2020-31039)⁽⁶³⁾ Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifat Uygulanması

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 Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında, Sağlık Bakanlığınca işletme döneminde birtakım hizmetler almaktadır.

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 Bakanlığınca 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 Bakanlığınca sunulması halinde, aşağıdaki tabloda bu hizmetlere karşılık gelen işlem türleri dikkate alınarak (işlem türü sütununda işlem türü belirlenmeyenler için Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında 5/10 oranında) tevkifat uygulanacaktır:

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

Sözleşmede Öngörülen Hizmet	Hizmeti Bilfiil İfa Eden Alt Yükleniciden Yapılacak Tevkifat		Hizmeti Bilfiil İfa Etmeyen Alt Yüklenicilerden Yapılacak Tevkifat Oranı	Yükleniciden Yapılacak Tevkifat Oranı
	İşlem Türü	Oran		
Yer ve Bahçe Bakım Hizmetleri	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri (Tebliğin 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 (Tebliğin 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 (Tebliğin I/C-2.1.3.2.3. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Mefruşat Hizmeti	Yemek Servis ve			

Yemek Hizmeti	Organizasyon Hizmetleri (Tebliğ 1/C-2.1.3.2.4. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti	Yapım İşleri (Tebliğ 1/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 (1/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara ifa edilmiş durumunda "İşlem Türü" dikkate alınarak tevkifat uygulanacaktır.

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

Bu durumda, hizmeti bilfiil ifa eden (C) firması tarafından aracı (B) firmasına sunulan güvenlik hizmetinin, yukarıdaki tabloya göre "İşgücü Temin Hizmetleri" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, Tebliğin (1/C-2.1.3.2.5.) bölümünde yer alan şartların sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın, bu hizmete ilişkin aracı (B) firması tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Aracı konumundaki (B) firması tarafından yüklenici (A) firması adına düzenlenecek faturada tevkifat uygulanmayacaktır. Yüklenici (A) firması tarafından Sağlık Bakanlığına düzenlenecek faturada ise Tebliğin (1/C-2.1.3.2.13.) bölümü uyarınca (5/10) oranında tevkifat 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 Alıcılar ve Tevkifat Oran

Tebliğ (1/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlar, Tebliğin (1/C-2.1.3.2.15.2.) bölümü kapsamındaki reklam hizmeti alımlarında (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.15.2. Kapsam

Ticari reklam, ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışı ya da kiralanması 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 alımları (reklama ilişkin danışmanlık, reklamın planlanması, reklamın içeriğinin hazırlanması ve tasarımı, reklamın yayımlanması gibi reklama yönelik hizmetler dahil) girer. Yüklencileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere devredilen ticari reklam hizmetlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır. Reklam hizmetinin, reklam ajansları üzerinden alınması, söz konusu ajansların bu kapsamda alacakları yayım, prodüksiyon gibi reklama yönelik hizmetlerin tevkifata tabi tutulmasına engel teşkil etmez.

Profesyonel spor kulüplerinin (şirketleşenler dahil) reklam hizmetleri Tebliğin (1/C-2.1.3.2.9.) bölümü kapsamında, tasarımı yapılmış olan reklamlara ilişkin baskı ve basım hizmeti alımları Tebliğin (1/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 Alıcılar ve Tevkifat Oran

Tebliğ (1/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (1/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

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

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

2.1.3.3.1.2. Kapsam

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

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

2.1.3.3.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

2.1.3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oran

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (1/C-2.1.3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (1/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

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

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

2.1.3.3.2.2. Kapsam

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

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

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

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

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

2.1.3.3.3. Hurda ve Atık Teslimi

2.1.3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oran

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 vazgeçenler metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının tesliminde, Tebliğin (1/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.3.2. Kapsam

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımları, 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, pirinç, kurşun, tenek, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kuzl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,
- Bu metallerin alaşım, bileşim ve çürümleri,
- 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 tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

Örnek 2: "(A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş. ne yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (Değişik ibare:RG-3/3/2020-31057)⁽¹⁷⁾ (7/10)'u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

İlgili mevzuat çerçevesinde hurdaya ayrılmak suretiyle trafikte çekimleri 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 alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmaz.

Söz konusu aksamların kullanılmaması durumunda olması halinde ise bunların, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda tevkifat uygulanır.

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

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

2.1.3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oran

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (1/C-2.1.3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (1/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu ürünlerin teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında olmayıp, genel oranda (%8) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bunların, ithalatçı tarafından tesliminde tevkifat (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir. İthalatçı tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.4.2. Kapsam

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam eşya malzeme imalatında hammaddede olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

2.1.3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oran

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (1/C-2.1.3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (1/C-2.1.3.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.5.2. Kapsam

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

Buna göre;

- Kütül ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döktümleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

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

2.1.3.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

2.1.3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oran

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

(Değişik paragraf:RG-21/5/2016-29718) Söz konusu malların ithalatçıları veya bu malları 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamında idare, kurum ve kuruluşlardan alınan tarafından yapılan teslimlerde tevkifat uygulanmaz. Bu teslimlere ilişkin düzenlenen fatura "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden/temin edilerek ürettiğinden tevkifat uygulanmamıştır." veya "Teslim edilen mal 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamında idare, kurum ve kuruluşlardan temin edildiğinden/temin edilerek ürettiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve söz konusu malların ithalatına ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine veya bu malların 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamında idare, kurum ve kuruluşlardan alınma işlemlerine yer verilir.

2.1.3.3.6.2. Kapsam

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

Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırpmı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, MDF, rabata, 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 Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç), söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.4. Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar

2.1.3.4.1. Tevkifat Uygulamasında Sınır

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

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

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

Kısmi tevkifat uygulamasına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli (Değişik ibare:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınır aşılması halinde ise tutarın tamamını tevkifat yapılır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçaları 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 dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılın alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşp 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 Oranı", "Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı", "Tevkifat Dahil Toplam Tutar" ve "Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)" ayrıca gösterilir.

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

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

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

İşlem Bedeli	:	3.000 TL
Hesaplanan KDV	:	540 TL
Tevkifat Oranı	:	5/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV	:	270 TL
Tevkifat Dahil Toplam Tutar	:	3.540 TL
Tevkifat Hariç Toplam Tutar	:	3.270 TL

Yalnız Üçbinikiyüz yetmiş TL'dir.

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

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

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 tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir ve ödenir. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödemesi 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" kulağında vergi sorumlusu mükellefe ait sicil bilgilerinin dokurulmasına ilişkin satırlar yer almaktadır. Tevkifat yapan mükellefler, "Vergi Sorumlusuna Ait Sicil Bilgileri" kapsayan satırlara kendi sicil bilgilerini yazırlar.

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

"Vergi Bildirimi" kulağının, "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 seçilmeye tabi olacaktır. "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 kulağın "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda ise Maliye Bakanlığınca kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülün ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamının değil, alıcı tarafından tevkif edilen kısmının beyanı yapılır. "Matrah" alanına işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına beyan yapılan işlem için öngörülmesi alıcının 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 edilemleri, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyai cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılamaması olması 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 ödemesi olması halinde sorumlu adına yapılacak tarihyatta vergi aşılanamaz. Sorumlu tarafından beyan edilip ödemesi gerekenler satıcı tarafından beyan edilen ve Hazineye ödemenin normal vade tarihinden öndendiği tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi alıcının arar.

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

2.1.3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

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

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

Örneğin; özel güvenlik hizmeti verenler tevkifat oranı için (9/10), bakır külçe teslimi yapanlar ise tevkifat oranı için (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 tutulmasına kısmı yer alır.

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

"Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına, işleme ait bedelin (KDV hariç) tamamı yazılır. Bu alana yazılan tutar, beyanı yapılan işlem ile ilgili olarak "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosunun "Matrah" alanına yazılan tutarla aynı olmalıdır. "İadeye Konu Olan KDV" alanına, alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar yazılır.

Tevkifat uygulaması nedeniyle ilade almak istemeyen mükellefler bu tabloya kayıt yapamazlar.

Beyannamenin usulüne uygun olarak dokurulmasından sonra "Sonuç Hesapları" kulağında yer alan "İade Edilmesi Gereken KDV" satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesinde 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 iadeleri ve matrah değişiklikleri ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

2.1.4.1. Mal İadeleri

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

Örnek:Pamuk toptancısı (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 ödemiş olduğu 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 gerçekleştirilmesi nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi halinde yapılabilir.

(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 edilen KDV kısmını ayrıca göstermek suretiyle ilade amaçlı bir belge (fatura, dekont vb.) düzenlenir. Söz konusu belgede gösterilen tutarın alıcı ve satıcı tarafından ilgili ilade işlemini gösterecek şekilde mevzuata uygun olarak kayıtlara alınır. Düzeltmenin bu şekilde yapıldığını tevkif 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 ilade tabii sonuçlandırdıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak yukarıda belirtilen şekilde düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

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

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

2.1.4.2. Matrahla 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 hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmesi ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödenmenin 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 hesaplanmasını 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 belirtilen evsafına uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğin (I/C-2.1.4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılır.

Örnek: (Değişik: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/Mays 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/Nisan döneminde beyan ettiği 1.080 TL'yi 2021/Mays dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Alıcı (B) ise 2021/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 1.080 TL'yi, 2021/Mays 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 işleminin konu olmayacaktır.

2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

Fazla veya yersiz tevkif edilecek ödenen vergi bulunması halinde, gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarını düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulamasından 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 olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmaz. Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmaz.

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

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumluyla ilgili 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 edilmesi üzerine ödemeni yapan muhasebe birimlerinde düzeltilen 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 vergiyeye göre satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeye ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, fazla veya yersiz KDV tevkif edildiğinin, satıcıya KDV iadesi yapılmadan önce anlaşılması halinde, fazla veya yersiz tevkifata ilişkin satıcıya KDV iadesi yapılmaz. Bu durumda işlemlerin tevkifat uygulamasından 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 ödemıştır. (B) İnşaat A.Ş. ise hesaplanan KDV'nin tevkif edilmeyen 240 TL'lik kısmını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve tevkif edile 160 TL KDV'nin 50 TL'sini iade almıştır. Ancak bu işlemle ilgili olarak tevkifat uygulanması gerektiğinin 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 iadesinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ayrıca (A) Ltd. Şti.'ne fazla ve yersiz tevkif ederek ödediği KDV'ye ilişkin de herhangi bir KDV iadesi yapılmayacaktır.

2.1.5. 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 alacaklarını mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifata ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması **(Değişik ibare:RG-16/2021-31397)⁽⁶⁴⁾ şarttır.**

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

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

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerine;

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

- Tevkifatı işlemlerin gerçekleştirildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökmünü gösteren liste, aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki "Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim"nin 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 edilmeyecektir.)

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 getirilmesini bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatı 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 uygulamasına engel değildir.

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmete iade hakkı doğuran bir işlemde kullanılması ve bu işlemle ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan almış olduğu tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumluyla ilgili vergi dairesine 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.

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 tabi 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 durum tespit edilmiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesine kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- Tevkifatın sorumluyla ilgili beyan edilip edilmediği,

- İndirilecek KDV listesindeki alımların karşı inceleminin yapılarak doğruluğu göstermediği,

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

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazılı bildirir. Yazın 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 sürelerden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla 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⁾** Taşınmazlık 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 aranmaksızın 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 reklam 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 aranmaksızın 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 YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 5.000 TL'yi aşan kısmın 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 kırptılarının teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve **(Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾** atıkları ile konfeksiyon kırptılarından ekte edilen hammadde 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 alacaklarını aşağıda her bir işlem türüne ilişkin olarak yapılan belirlenmeler 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⁾** Taşınmazlık 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 münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

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

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 reklam 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 kırıntılarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ atıkları ile konfeksiyon kırıntılarından 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⁾ Tebliğin (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 çözülür.

2.1.5.3. İade Uygulanması ile İlgili Diğer Hususlar

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

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

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

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

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

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

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

İade alacağının tamamını üçüncü kişilere nakden ödemesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iade ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödemesine 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 edilmesi halinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

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

Aynı iadecakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacakların, kümülatif hesaplama yapılması suretiyle birlikte (toplantı olarak) iadesi talep edilemez.

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

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

Bu durumda YMM raporu, her bir işlem türüne ait iade tutarı ayrı ayrı belirtmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilme 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, satış yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadır.

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 uygulanmayan, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlere ilişkin 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 belirtilen miktarlar sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelir.

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

Komisyoncular vastasıyla 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 sürücüye 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 dağıtımlar mal teslimi sayılmıdır. Ancak, bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadıktan Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği, yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda meydana gelmiş sayılır. Bu mükelleflerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek değişiklikler Kanunun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilir.

İthalatla vergiyi doğuran olay Kanunun (10/ı) maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin bağladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tesvil 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 iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada, arsa payı karşılığı alınan bağımsız birimlerin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasındaki yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV hesaplanır. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektiremeyecek 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 hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla KDV doğmaz. Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin tutarın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV tutarının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifa edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadırlar.

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

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

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

II. İSTİSNALAR

A. İHRACAT İSTİSNASI

1. Mal İhracı

1.1. Gümrük Beyannamesi Mal İhracı

1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyan (Değişik: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 yapılması ve mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesidir.

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

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında iş yapması için açmış oldukları şube, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlar Türkiye'de bulunan firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurtdışında iş yapması için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarında 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 çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antrepოსuna konulmasıdır.

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

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden 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 yapıldığı 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 buraklarda satılmaması 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 olmadığının mükelleflerce kontrol edilir.

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

- Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV'den istisnadır.
- Uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklar ise "yurtdinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi" niteliği taşıdığından bu araçlara yapılan söz konusu teslimler ihracat istisnası kapsamına girer.

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

ç) Söz konusu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesinin için gümrük çıkış beyannamesi ile tevkif 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 gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasi olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişini yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili ifade 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 sayı tutanağın da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibarıyla istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir. İstisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yapılan teslimler ile ilgili faturaya, "3065 sayılı Kanunun 11 ve 12 nci maddelerine göre gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim" ibaresi şerh olarak düşülür.

İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatı yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Mal ihracına ilişkin beyan, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağı altında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tabosunda 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 ekinde vergi dairesine verilir. Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kağıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde internet vergi daresi liste alımsızın vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

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

İhracata ilişkin yurtdışındaki alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva 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 tevsiik edilir.

Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi veya listesi ile tevsiik 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-ihracat-ihracat işlemleri için düzenlenen Form 302 belgesinin, bu belge ile yapılan ihracat teslimlerinde gümrük beyannamesi yerine kullanılması mümkündür.

İhracat teslimlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ile gümrük beyannamesi arasında uyumsuzluk olması halinde vergi dairesince ilgili gümrük müdürlüğünden bilgi talep edilir ve sonucuna göre işlem tesis edilir.

(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 tevsiik 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 tespit halinde (hak sahipleri dışındakilere satış yapılması, hak sahibi olanlara belirlenen limitlerin üstünde satış yapılması, malın serbest bölgeye veya haksız olarak her türlü kullanımı gibi haller), malın gümrüksüz satış mağazasına konulması sırasında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcı gümrüksüz satış mağazası işleticisinden aranır. Usulsüz satış yapıldığı hususu, ilgili gümrük idaresi tarafından mağaza işleticisinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

(EK paragraf:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾ Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına ilgili mevzuata uygun olarak teslimde bulunan satıcının istisna ve iadeye 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 edilmiş halinde, mağaza işleticisinin doğrudan sorumlu tutulduğu haller dışında, zamanında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar satıcı mükelleften aranır.

1.1.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun ihthal istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak; Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ihthal 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 ihthal 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 yararlanılan miktarı tespit etmek amacıyla mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinden durumu bir yazı ile sorar. Bu yazıda geri gelen eşyanın cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı ile diğer gerekli bilgilere de yer verilir.

KDV ödemek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi dairesince 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 yazıya ilavet gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ihthal istisnası kapsamında işlem yapar.

b) Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçı, bu vergileri indiremeyecek nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinden belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödemesi 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 ihthal istisnası kapsamında işlem yapılır. Dolayısıyla, geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyecek nakden veya mahsuben iade olarak aldığı belirlenmesi halinde bu iadeden; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalanıldığı belirtilir.

ç) Vergi dairesince, geri gelen eşyayla ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar tespit edildikten sonra ilgili gümrük idaresine durum bildirilir.

d) Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmesi veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmesi halinde, bu vergilere ilişkin olarak bir işlem yapılmaz.

Geri 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 yapılan teslimlere, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo 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 edilmiş olması 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 çözümlenir.

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 satışların KDV hesaplamadan yapar. İstisna izin belgesi almak isteyenler;

- 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 ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmaktadır.

b) Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 TL'nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidinde ait bedeller dahildir.

c) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekin (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz.

Bu kapsamdaki satışlarda, şekil ve muhtevası Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen Tebliğ ekinde yer alan (EK:4) "Özel Fatura" kullanılır.

Özel fatura beş nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası alıcıya verilir. İki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılır. Beşinci nüsha ise satıcıda kalır.

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenen gümrük kaplarından yurtdışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kaplarından onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekir.

Özel faturanın gümrükte satıcılara tarafından onaylatılması mümkün olduğu gibi, alıcılar tarafından vergi kargo ile yapılan ihracata taşıyıcı firma tarafından onaylatılması da mümkündür. Dolayısıyla Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar nedeniyle ihraç edilen malların bizzat alıcı beriberinde Türkiye'den çıkış zorunluluğu bulunmamaktadır.

(EK paragraf:RG-8/11/2019-30942) 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 onaylamış sayılır.

İstisna izin belgesine sahip satıcıların, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında vergi tahsil ederek satış yapmaları da mümkündür.

1.2.3. 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" kulağı altında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tabosunda 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 yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.2.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat

aranmadan yerine getirilir.

1.2.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan ve 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 çözümler.

2. Hizmet İhracı

3065 sayılı Kanunun (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'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb.

hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihrac ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

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

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek 1: Türkiye'de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün'de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, (Z) firması, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.

Örnek 2: Türkiye'de faaliyette bulunan (A) şirketi, Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. 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 faydalanılmadığından, 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 faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet 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 ihrac 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 inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 8: Türkiye'de mükim (Z) firması Almanya'da mükim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrolü 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 faydalanılmadığından, (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 getirilmeden 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 firmalarına kendi uçuş ekibinin denetim ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapmak 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 Beyan

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerine onaylı fotokopileri veya dokümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibraz gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (**Değişik ibare: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 Beyanamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğunda "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmet bedeli girilir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. İfade talep edilmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

Bu şekilde beyan edilen işlemler 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 ihracatında, bedelin Türk Lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de ifade yapılabilir.

(Ek paragraflar: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 ibare:RG-5/2/2021-31386**) Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belge aranmaksızın iade edilir. İfade edilecek KDV'nin kalan kısmı, işleme ilişkin bedelin yarısını döviz olarak Türkiye'ye getirildiği oranda iade edilir.

Örnek: (A) Denizcilik Servis Hizmetleri Ltd. Şti. Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı bir gemiye Mayıs/2017 döneminde vermiş olduğu bakım ve onarım hizmetine ilişkin hizmet ihracı kapsamında bedeli 100.000 ABD Doları olan fatura düzenlemiş olup, yapmış olduğu bu hizmet nedeniyle yüklenip indirim yoluyla telafi edemediği 30.000 TL KDV'nin iadesini Mayıs/2017 dönemine ilişkin KDV beyannamesinde talep etmiştir. Mükellef bakım ve onarım yaptığı söz konusu geminin Tuzla Liman Başkanlığından giriş çıkış yaptığını tevsik eden belgeyi sunmuş, ancak hizmet bedelinin (**Mülga ibare: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 ibare: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 ibare: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 tutar olan 15.000 TL'nin %80'ine isabet eden 12.000 TL'nin iadesi yapılır.

2.3. İfade

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Hizmet faturası veya listesi
- Ödeme belgesi (**Değişik ibare:RG-5/2/2021-31386**) bedelin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)
- Hizmet ihracatının beyan edildiği dönemde ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

2.3.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri 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 tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözümler.

2.3.2. Nakden İfade

Mükelleflerin hizmet ihracından 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, mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (**Ek ibare:RG-16/10/2014-29147**)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözümler.

3. Roaming Hizmetleri

3.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları kapsamında yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisna roaming anlaşması kapsamında bütün haberleşme ve iletişim hizmetleri bakımından geçerlidir.

Örnek: (A) Roaming A.Ş. kablosuz erişim sistemini dolaşma 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 Beyan

İstisna, hizmete ilişkin faturanın düzenlendiği dönem beyanamesi ile beyan edilir. Beyan, beyanname "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğunda "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 303 kod numaralı satırı kullanılarak yapılır.

3.3. İstisnanın Tevsiki

Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazılır.

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 tevsik edilmiş 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 verilecek işlem tevsik edilir.

3.4. İfade

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 çözülür.

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 yapılmış sayılabilmesi 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 gerekmektedir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

Fason hizmetler dışında, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.2. İstisnann Beyan

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanmış ve serbest bölgedeki müşteriye faturanın düzenlenmiş olması şartıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olduğu değerlendirilme döneminde (gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belgede malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren tarihi içine 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" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır. Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

4.3. İstisnann Tevsiki

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir. Bunlar (ade talep edilmiş halindeki), istisnann beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı şekilde tevsik için satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerine 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 çözülür.

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 kapsamındaki satışlar, vergi dairesinden "İzin Belgesi" almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir.

İzin belgesi almak isteyen satıcılar vergi dairesine bir dilekçe ile başvurur. Vergi dairelerince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda bu tür satışları yapabilecek organizasyona sahip olduğu anlaşılan mükelleflere izin belgesi verilir. İzin belgesi işlemede görüntü bir yere asılır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iadeye aracılık konusunda yetkilendirilmiş firmalarla sözleşme imzalayan gerçek usulde KDV mükellefleri de bu kapsamda satış yapabilir.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile satış yapmaya imkân sağlayan "İstisna İzin Belgesi" alan mükelleflerin bu kapsamda işlem yapabilmeleri için ayrıca "İzin Belgesi" almalarına gerek yoktur.

5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Aşgari Tutar

4760 sayılı Özet Tüketim Vergisi Kanununa Eklî 1 sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülecek her türlü mal teslimi için uygulama kapsamında işlem yapılabilir. Hizmet ifalarında ise bu kapsamda işlem yapılması mümkün değildir.

Alıcının, istisna kapsamında satış yapabilmek için alacağı 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 çıkarılmasında 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 beyanname "Ödenmesi Gereken KDV" çıkışı olması halinde ödenir.

Satıcı, istisna kapsamındaki satışları dolayısıyla düzenleyeceği faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyruklu 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 taşınak 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 dayanarak, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilir.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya bir çek verir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır. Çek, gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde TL tutarının karşılığı döviz (Dolar, Euro vb.) cinsinden alıcıya nakden ödenir. Alıcının kabul etmesi halinde iadenin TL cinsinden de yapılabilmesi mümkündür. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilmeyeceğine ilişkin şerh bulunur.

5.5. 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 onaylatılır. Alıcı onaylattığı üç belge örneğinden ikisini onaylı yapan gümrük görevlisine bırakır.

5.6. Verginin Alıcıya İade Edilmesi

5.6.1. İadenin Gümrükten Çıkarılan 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 vermemelidir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10 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 düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

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

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 sayılabilmesi için satın alınan malın fatura tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra üç ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur.

Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar, iade edilmiş sayılmaz ve indirim konusu yapılamaz. Avans tutarı ancak, 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 firmamız anlaşığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından 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 görülürken, anlaşığı satıcılarla ilgili iade işlemlerini gerçekleştirir.

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:

a) Bilanço esasına göre defter tutulması.

b) Aşgari özkaynak tutarının 1.000.000 TL olması.

c) Ücretli statüsünde en az beş kişi istihdam edilmesi.

d) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle "olumsuz rapor" bulunmaması.

e) Sadece bu Tebliğin (II/A-5) bölümü kapsamındaki işlemler ile ilgili aracılık faaliyetinde bulunulması.

5.7.2. Başvuru Dilekçesine Eklenerek Belgeler

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

a) Ticaret Sicil Gazetesinin bir örneği veya Ticaret Sicil Gazetesinin tarih ve sayısı.

b) (Mülga:RG-20/8/2021-31574)

c) İşe devam etmekte olanlar için son ayrıntılı bilanço ve gelir tablosunun firma kaşesi tatbik edilerek ve firma yetkililerine imzalanarak onaylanmış birer örneği.

5.7.3. Yetki Belgesinin Verilmesi

"Yetki Belgesi" almak için başvuruda bulunacak firmalar hakkında vergi incelemesine yetkili olanlara inceleme yapılır. Bu incelemede; firmanın mevcut faaliyeti, mali yapısı, eleman durumu ve benzeri hususlar dikkate alınarak, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadeyi 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 Başkanlığına şartların bulunup bulunmadığı bakımından değerlendirilerek aynı süreyle uzatılabilir.

"Yetki Belgesi" alan firmalar, iade işlemlerine aracılık edecekleri satıcılar ile birer sözleşme yapar. Bu firmalar, sözleşme yaptıkları satıcıların isim/unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına ilişkin bilgileri aylık olarak bir liste halinde izleyen aynı 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 firmalar ile satıcılar, iade işleminin yapılmasından müttesebilen sorumludur. İadenin herhangi bir nedenle yetki belgesi aracı firma tarafından yapılmaması halinde, satıcılar iadeyi yapmakla yükümlüdür. Bu husus satıcılarla yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilir.

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

5.7.4. Belge Düzeni

Yetki belgesi aracı firmaların, sözleşme yaptıkları satıcıların 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamındaki satışlarında, fatura-çek kullanılır. Bu belgede, 213 sayılı Kanuna ilişkin genel tebliğlerde açıklanarak ve "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümleri çerçevesinde belgelerin basım işini yapan matbaa işletmecisi, belgelerin ön yüzüne dip not şeklinde adı ve soyadını veya varsa ticaret unvanını, adresini, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası ile Vergi Dairesi Başkanlığıyla/Defterdarlıkla anlaşmasının tarihini yazar.

Anlaşmalı matbaalarda yapılacak işlemler için, yetki belgesi 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 yolculara yapılan satışlarda fatura ve çek prensip olarak ayrı ayrı düzenlenir. Ancak, söz konusu fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra yetki belgesi aracı firmayla sözleşmesi bulunan satıcıların isteyenlerin fatura-çek ibareli belgeyi fatura olarak kullanmaları da mümkündür.

Faturada/çekte;

- Yetki belgesi aracı firmanın adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,
- Müşterinin adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi,
- Sözleşmeli satıcının adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,
- Düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Malın nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,

bilgilerinin bulunması zorunludur.

Bu bilgilere, matbaa baskılı olarak yer verilmemiş olan fatura-çekler ise satıcının aynı bilgileri iltiva eden kaşesi tatbik edilmek suretiyle kullanılır.

Ayrıca, bu belgede Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışında kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair bir ifade de yer verir.

Bu belge aracı firma tarafından bir asıl ve üç örnek olmak üzere yurtdışında da bastırılabilir. Ancak seri ve sıra numarası ile Maliye Bakanlığının özel işaret (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 bulunma 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 belgesi aracı firma tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilir.

Yetki belgesi 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 belgesi aracı firmaya gönderilir.

Satıcıya ait bilgilere matbaa baskısı ya da kaşe tatbik edilerek yer verilmemiş fatura-çekler, yetki belgesi 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 belgesi aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların ayrıca vergi dairesinden izin belgesi alma zorunluluğu yoktur. Yetki belgesi aracı firmayla sözleşme yapan bu satıcıların işletmelerinin görünür bir yerine,

"İşletmemizde, ile yapılantarihi sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda KDV istisnası uygulanmaktadır. (tarih)"

ifadesinin yer aldığı bir levha asılması gerekir. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgesi aracı firmanın imzası 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 levhaya da vergi dairesine teslim ederler. İşe devam eden satıcıların istisna kapsamında işlem yapılan istemeleri halinde yeni bir izin belgesi veya yetki belgesi aracı firmalardan biri ile sözleşme yapmaları gerekir.

Öte yandan, yetki belgesi aracı firmalarla sözleşmesi bulunan veya ilk defa sözleşme imzalayacak olan satıcıların vergi dairesinden aldıkları izin belgesi yerine yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmiş levhaya işletmelerinde kullanmaları mümkündür. Bu durumda vergi dairesinden alınan izin belgesinin vergi dairesine teslim edilmesi gerekir.

5.7.5. Alıcıya İadenin Yapılması

Yetki belgesi aracı firma ile sözleşme yapan satıcı, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacağı satışta kullanacağı fatura-çeki dört nüsha olarak düzenleyip aslı ile iki örneğini alıcıya verir.

Alıcı gümrük çıkışında elindeki fatura-çek aslı ve örneklerini ilgili gümrük görevlisine sunar, aslını 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 imcal düzenler, izleyen aynı ilk 15 günü içinde ilgili satıcıya gönderir. Bu imcalde; iadeyi esas olan fatura-çekin tarih ve numarası, iadeyi esas olan KDV tutarı ve iade tarihi yer alır, aracı firmanın kaşesi tatbik edilir ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanır.

Söz konusu icmallar, satıcı tarafından 213 sayılı Kanunda öngörülen süreler içinde defterlerine kaydedilir. KDV indirimi ise aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık olarak aracı kurum tarafından düzenlenecek olan (avans şeklinde düzenlenen icmallar hariç) ödeme belgelerine dayanılarak, ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılır.

Yetki belgesi aracı firma ile sözleşme yapan satıcı bu icmalları ve kendilerinde kalan fatura-çek nüshalarını 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar.

Yetki belgesi aracı firmaların bu hizmet karşılığında elde ettikleri komisyonlar KDV'ye tabidir. KDV, iadeyi esas olan tutar ile alıcıya ödenen tutar arasındaki fark üzerinden de 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 indirimi ile indirilemeyen vergilerin iade konusu yapılmasına ilişkin beyan, Tebliğin (II/A-5.9) bölümündeki açıklamalara göre yapılır.

Satıcı, bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlar ve bir dilekçe ekide beyanname verme süresi içinde bağlı olan vergi dairesine verir. Satıcı, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura örneklerini, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma icmallarını ve buna benzer belgeleri 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar ve istenildiğinde ibraz eder.

5.9. İstisnanın Beyanı

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, "Matrah" sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar ayet alınır.

Satış sırasında tahsil edilmiş olan verginin alıcıya iade edildiği dönemde ise alıcıya iade edilen vergi tutarı, 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 104 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılır.

Mükelleflerin bu işleme ilişkin 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. "İadeyi Kona Olan KDV" sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar ayet alınır.

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. İstisnanın Tevsihi

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 belgesi aracı firmalar tarafından yapılması halinde istisna, bunların gönderdiği icmallar ile ödeme belgelerinin aynı örnekleri ile tevsih edilir.

5.11. İade

Yoklu beraberli esya kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplayarak yapılan satışlardan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı ya da onaylı örneği (iadenin yetki belgesi aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallar ile 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 esas kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

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

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, Türkiye'de ikametgâhi, 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 uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırlarını aşması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

Taşınacak faaliyete 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 kapsamaz. Fuar, panayır ve sergilere katılmaya ise mal teslimi ve hizmet ifasının münhasaran bu işlerle ilgili olması gerekir.

Örnek: Türkiye'de düzenlenen fuara katılım sağlanıp yabancı firmanın, fuarın yapıldığı yerdeki stant kurulumu, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderler, fuara katılım nedeniyle Türkiye'deki konaklama giderlerine ilişkin olarak düzenlenen KDV tutarları iade konusu yapılabılır.

6.2. İade

Taşınacak faaliyette bulunan yabancı kişi/firma ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi/firmalar, ödedikleri KDV'nin iadesini talep edebilirler. Bunların, kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekir. Bu belge, ilgili ad ve soyadın/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde bağlı bulunduğu vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek şekilde düzenlenir.

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olarak kaydıyla iadesi, taşınacak 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.

Taşınacak faaliyete 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 Aranacak Belgeler

İade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- Tebliğin ekinde yer alan (EK:5) iade talep formu,
- İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "vekaletname" belgesi,

-Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşınmazlığın sürtücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,

-Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek yoktur.)

-Yapılan harcamalara ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek mabuzumun asılları veya noter onaylı suretleri.

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

-Taşınmazlık faaliyetine ilişkin olarak TIR kararnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanının, transit beyanamesinin veya Transit Refakat Belgesinin onaylı örneği,

-Taşınmanın 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 aranmadan 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 beklenmeden iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayalı olarak çözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, vergi inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındın 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. İstisnanın Kapsamı

Türkiye'de ikametgâh, 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 çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edebilecekleri 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 iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkanlık Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü yetkili kalmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapması mümkündür.

İade talebi, yabancı yapımcıların Kültür ve Turizm Bakanlığında aldıkları çekim izin süresinin dolması ve sinematografik eserlerin çekiminin tamamlanması sonrasında, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. İade talepleri üst limit aranmaksızın münhasıran YMM raporu ile yerine getirilir.

Bu raporda; öncelikle yabancı sinema yapımcıları tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığında Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek İsteyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde yapılan başvurular kapsamında, bu Bakanlık tarafından verilen bütün bilgiler ile alınan bütün izinler, işlemlerin safhalarını da içerecek şekilde ayrıntılı olarak yer verilir.

Rapora KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ilişkin fatura ve benzeri belgeler ve gümrük mabuzumların dokümanını gösteren bir liste eklenir. Bu hizmetlerin tedarikçi firmalar tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bu rapora söz konusu firmalar tarafından bu kapsamda satın alınan mal ve hizmetler ile ithalata ilişkin belgelerin listesi de eklenir. YMM'ler söz konusu listelerde yer alan, yabancı sinema yapımcılarının KDV ödeyerek yaptıkları mal ve hizmet alımlarının söz konusu yapma ilişkin olduğunu ve belgelerin gerçek işlemleri yansıttığını göstermeleri gerekir. Bu itibarla, haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda YMM'ler, ziya uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımcı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulur.

İade talebi, vergi dairesi tarafından YMM raporunun eksiksiz olarak verildiği tarihi izleyen 30 gün içinde yerine getirilir.

8. İhraç 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 teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

"3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir."

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyanamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilecek 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 yurtdışı şartlara uygun olarak gerçekleştirilmediği halinde, tecil olan 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 edilememesi 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 hükmü 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 düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

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

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

İhraç kaydıyla teslimlerde terkin-terkinin uygulaması ihitvari bir uygulama olup, bu kapsamda malların imalatçıları tarafından ihraçatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

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

Ancak, bu durumlarda ihraç kaydıyla teslimine ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşınması halinde işlemin 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 bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkınaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edilebilir.

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

8.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler

İmalatçı tarafından ihraçatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, terkin-terkinin uygulamasından yararlanılabılır.

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

İstisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar terkin 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 Bakanlığında 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 sayda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması, gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılara, ihraç 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 verilir.

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

İmalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için terkin-terkinin uygulaması yapılır. Piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için terkin-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: Bir Anonim Şirket, ihraç kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10.000 adet gömlekten, 6.000 adedini bizzat üretmiş, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihraçatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu 6.000 adedi için terkin - terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömlek için bu uygulamadan yararlanılamaz.

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 terkin-terkinin uygulamasından yararlanılabılır. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamını fason olarak imal ettirilmesi, ihraç kaydıyla teslimine engel değildir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın üretici karşılığında belirli işlemlere tabi tutulacak/ışlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir.

İmalatçı kapsamına girmeyen mükellefler, terkin-terkinin uygulamasından yararlanamaz. Ancak, diğer şartları taşımakla beraber, sadece imalatçı belgesine sahip olmayan mükelleflerden, ilgili Kuruma başvuran ve bu Kurumdan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da bu belgelerin verilmesi beklenmeden terkin-terkinin uygulamasından yararlanırlar.

İlgili Kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazsının verildiği tarihten önceki dönemlerde (ilgili kuruma başvuru tarihinden sonraki) diğer tüm şartları taşıdığından ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazsının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de terkin-terkinin uygulamasından yararlanırlarım mümkündür.

8.4. Uygulama Kapsamına Giren Mallar

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerinde uygulanır. Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimlerde terkin-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: (A) A.Ş. iptik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almaktadır. (B) Şirketi, almış olduğu iplikleri kumaş haline getirip ihraç etmiştir.

(A) A.Ş. ye pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tümsatırları taşınmasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanununun (11/1-c) maddesinde düzenlenen terkin-terkinin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kumaştır.

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

İhraçatçı, ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde terkin-terkinin uygulanabilmesi için, asıl malın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında terkin-terkinin uygulanarak satın alınması ve yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyanamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir.

Örnek 1: İhraçatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonca, (C) fabrikası tarafından da ihraç 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 uvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

Örnek 2: (A) A.Ş. imalatçı firmadan satın aldığı gömlekleri, kendisi ambalajlayarak ihraç etmektedir. Ancak ambalaj maddelerini, bir başka imalatçı firmadan satın almaktadır.

Bu örnekte yer alan gömleklerin teslimlerinde hesaplanan KDV için terkin-terkinin uygulaması kapsamında işlem yapılır. Ayrıca ambalaj maddelerini imal edip (A) A.Ş. ne satan firma da bu işlem ile ilgili olarak terkin-terkinin uygulamasından yararlanır. Çünkü ambalaj maddesi, ihraçatçı firmanın ihraç ettiği malın (gömleğin) eklenti ve ayrılmaz parçası niteliğindedir.

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

(A)'nın, mamullerinin ambalajlanmasında kullanılan özel paletleri, ihraçata konu mamulün ihraç kaydıyla satın alınması nedeniyle, (B)'den ihraç kaydıyla satın alınması mümkün değildir.

İhraç edilecek asıl malın satışında kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alınması, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabılır.

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

İhraçata konu asıl mal olan sebze ve meyvenin teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesine göre vergiden müstesnadır ve bu teslimde terkin-terkinin hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu husus ihraç edeceği malların ambalajlanmasında kullanacağı ambalaj maddelerinin Şirkete tesliminde terkin-terkinin uygulanmasına engel değildir.

8.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkimi

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihracat kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihracat kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhracat 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 ihracat kaydıyla 7.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. (A) nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700 TL'dir.

(A) nın ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(5.000 + 7.000) x % 18]	2.160
Toplam Vergi İndirimi	-1.700
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	460
Tecil Edilebilir KDV (7.000 x %18)	1.260
Tecil Edilecek KDV	460
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	800
Ödenmesi Gereken KDV	0

Örnek 2: İmalatçı (A), Ekim/2012 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihracat 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 ihracat 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
Sonraki Döneme Devreden KDV	150
Tecil Edilebilir KDV (2.000 x %18)	360
Tecil Edilecek KDV	0

İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV 360

İhracat kaydıyla mal teslimlerine ait beyan edilen ve tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihracat edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihracat kaydıyla teslim edilen malın ihracat edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihracat kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihracat kaydıyla teslim ettikleri malların ihracat edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı alarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler.

Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,

- Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

- İhracat kaydıyla teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı, gösterilir.

İmalatçıyla ihracat kaydıyla teslim ettikleri malların ihracat edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listede (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 ihracat kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin 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, ihracat kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

8.6. İhracat İçin Ek Süre Verilmesi

İhracat kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihracat edemeyen ihracatçıların ek süre talepleri ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilir.

Buna göre, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca ihracat 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 ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihracat kaydıyla teslimatına ait faturanın bir örneğini ekler. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından mükelleflerden ek süre talebine dayanak olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep edilmez.

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle teletin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. İhracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılır.

Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş ertelemesi/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihracat edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ihracatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihracat malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yüklemelerine imkanlarma gecikmeli yavaşlama, taşıma aracı veya konteyner bulunmaması), millî tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınmaması 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 Kanunen imkan 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 ihracat kaydıyla aldıkları malları hiç ihracat edememeleri ya da süresinden sonra ihracat etmeleri durumunda, ihracat kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönerler.

Bu durumda, ihracat 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, ihracat kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihracat edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.

İhracat kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihracat kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatının süresinde ihracat edemediği mallara yönelik olarak imalatçının ödediği KDV'yi en erken ihracat süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan (Değişik İbare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılına takip eden takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

Malları ihracat edilmemesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracatın kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilirler.

Örnek: (Değişik:RG-15/2/2019-30687) İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihracat kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurt dışı 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 ödemediğinden satın aldığı ancak süresinde ihracat edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçının ödediği KDV'yi Ocak 2019 dönemi veya 2020 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurt dışı bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihracat etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

İhracat kaydıyla teslimatı bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihracat kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihracat kaydıyla teslimatı yapıldığı (Değişik İbare:RG-14/2/2019-30686) takvim yılına takip eden takvim yılı aşılmasına kadar, ilgili vesikalardan kanuni defterlere kaydedildiği değerlendirilerek indirimle indirilebilir.

Örnek: (Değişik:RG-15/2/2019-30687) (B) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihracat kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurt dışı 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 ödemediğinden satın aldığı ancak süresinde ihracat edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurt dışı 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 yurt dışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanım destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

İhracatçıların tarafından, ihracat kaydıyla mal aldıkları imalatçılara, malın satın alındığı dönemden ve ihracattan sonra reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı, kaynak kullanım destekleme primi, faiz vb. unsurların kısmen veya tamamen aktarılması 3065 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre ihracat kaydıyla teslim bedeline dahildir.

İhracat kaydıyla teslimlerde, 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 ihracat kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfı bulunur.

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 kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihracat kaydıyla teslimatı olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçının ödemediği 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, ihracat 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, ihracat 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 ihracat kaydıyla teslim edilen malın iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihracat kaydıyla teslim edilen malın tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihracat kaydıyla teslimatı üzerinden 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.

İhracat edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mütesseslik, pazarlama, reklam vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

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

8.10. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulanması

Bedelsiz olarak yurtdışına 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 Edilecek 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 faydalanılabilmeye için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

İhraç edildik geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyeip, tecil ve terkin edilmiş 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, geçikme 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 ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurtdışındaki 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" çıkarması 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 tecil-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 mükelleflere giriş yapılmaz.

İndirilmiş 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 girilir vergi oranı seçildikten sonra "Hesaplanan KDV" sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanır. "Yükümlenilen KDV" sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihraç kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır.

(Mülga 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.

İadenin yapılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi ve Tebliğin (II/A-8.13) bölümünde bu uygulama ile ilgili olarak belirtilen belgelerin vergi dairesine ihraç edilmesi yeterlidir.

İhracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına bu şekilde hesaplanacak iade tutarı yazılmaz.

Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapılabilme 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 beklemeyen 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) dayandırılır.

- Mükellef bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamede herhangi bir satıra göstermez. İhraç kaydıyla teslim yapıldığı dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV" satırında bu tutar bulunması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebinin ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) edilmesi, mükerrer iade ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilir.

Ancak, indirilmiş orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi kısmen ya da tamamen tecil edilmezse, 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 "Teslim 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 yapılmaktadır. İade Tebliğin (II/B-3) bölümünde açıklanmalara göre gerçekleştirilir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde beyan edilen ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade tutarları (yükümlenilen vergi farkına ilişkin tutar hariç), bu Tebliğin (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 açıkladığı şekilde yapılır.

8.13. İade

İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi

- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin (Mülga ibare:RG-16/10/2014-29147) (1) (...) onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)

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

- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi

- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği)

- (Değişik ibare: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 kaydıyla 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 ihraç 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 Uygulanması

9.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi ile dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılan maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi hükümlerne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu yetkiye dayalı olarak 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 ayrımla yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği karara bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesinin uygulanmasında ihracat süresi olarak 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesindeki üç aylık süre yerine dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süreler esas alınır.

Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracatın şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyan cezası uygulanarak geçikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

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 alıcıların;

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

- 17/1/2005 tarih 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 alıcıların 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal almaları için ayrıca "imalatçı" vasfını haiz olmaları gerekir.

9.3. Uygulama Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar

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

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

9.4. Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar

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

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği karara bağlanmıştır. 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe panuk, yün, iplik ve kumaş dışında) mallarda 500 TL aşması zorunludur. Belge kapsamında teslim edilen birden fazla mal türünün aynı faturada gösterilmesi durumunda bu sınırlar her bir mal türü için ayrı ayrı aranır.

Fonksiyonel olarak ve ticari açıdan bütünlük arz eden malların faturada ayrı ayrı gösterilmesi halinde yukarıda belirtilen rakamsal tutarların hesaplanmasında bütünlük arz eden söz konusu mallara ait toplam tutar dikkate alınır.

Örnek 1:Şişe bedeli ile kapak bedelinin aynı faturada ayrı ayrı gösterilmesi durumunda şişe ve kapak bedelinin KDV hariç toplam tutarı 2.500 TL'yi aşarsa tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır.

Aynı malın tekstil-konfeksiyon sektörü ile birlikte diğer sektörlerde de kullanılmayıp olması halinde, söz konusu tutarlar ayrı ayrı dikkate alınır.

Örnek 2: Hem sağlık sektöründe hem de tekstil-konfeksiyon sektöründe girdi olarak kullanılan poliöl ve ziyosant gibi polüütran türevlerinin, sağlık sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 2.500 TL, tekstil-konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 500 TL alt limit geçerlidir.

Satın alınan malların bozuktur, 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 teslimler ilgili olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasına devam edilir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen malın iade edilmesi için iadesini esaslı. 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 vergi ihraçını iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmaz.

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 kapsamda girmez.

9.5. Tecil-Terkin Uygulanması

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

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında işlem yapan satıcılar, öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığını, daha önce ithal edilen ve/veya satın alınan miktarları da göz önüne alarak belirler ve düzenleyeceği faturada toplam bedel üzerinden KDV hesaplar, ancak alıcının 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 tatbik edilme suretiyle onaylanır ve satıcıya verilir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun Geçici 17 nci maddesi hükümü 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 ihraç edildiğinde teslim edildikten sonra ihraç edildiği takdirde KDV tahsil edilmiş kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde işleme rejimi kapsamında teslim yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen DİİB'in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihraç eden liste başlı belge olan vergi dairesine bir dilekçe eklenir.

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 malların satış ve ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilir. Bu rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alışlarımıza ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarımıza ilişkin olarak da düzenlenebilir.

Söz konusu raporlarda, imalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları yapılır. Satıcı nezdinde düzenlenecek raporlarda, alıcılardan alınan bilgilere dayanarak işlem yapılabilir.

Düzenlenecek raporlarda;

- DİİB'in tarih ve sayısı,
- Belgenin geçerlik süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamelerinin tarih ve sayısı,
- Fıhri ihracat tarihleri,
- İhraç 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, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almaz. 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 alışlarımıza yönelik rapor düzenlenmeyen alıcılar nezdinde düzenlenen raporlar dikkate alınır.

Bu raporların ihraçatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesine gerek yoktur. Her bir belge bazında tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan tüm alışları kapsayacak şekilde tek bir rapor da düzenlenebilir. Satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan söz konusu raporun satıcı tarafından vergi dairesine ibrazı suretiyle tecil edilen verginin terkin sağlanır.

9.6. İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılmaması

DİİB sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ilişkin tecil edilen KDV'nin terkin için belge sahibi tarafından üretilen malın ihraçatçı tarafından belge süresi (uzatılan süreler dahil) içinde ihraçatçıya gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

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

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sistemine göre KDV ödemediği malları kanuni süresinde ihraç edemeyeceğini belirterek bağlı olduğu vergi dairesine başvurması halinde, tahsil edilmeyen KDV tutarı dikkate alınarak suretiyle bağlı 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 maddesine göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Belge sahibine tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim yapan satıcının, bu teslimlerine ilişkin terkin ve iade işlemleri genel hükümler çerçevesinde yerine getirilir.

DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kaydıyla aldıkları malları ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, belge kapsamında ihraç kaydıyla yapılan söz konusu teslim, ihraç kaydıyla teslim olmaktan çıkar ve mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine döner.

Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılmayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihraçatçı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her halükârda bu vergilendirme dönemi içerisinde olan (Değişik İbare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılına takip eden takvim yılı aşımamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınarak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınmaz bu tutarlar ihracatın 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.

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

9.8. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi veya listesi
- DİİB onaylı örneği
- 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan özel amaçlı YMM raporu
- İhraç kaydıyla teslim yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

9.8.1. Mahsuben İade

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

9.8.2. Nakden İade

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 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.

B. ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA

1.Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, İmal ve İnşasına İlişkin Alımlarda İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzey tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzey 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 yüzey tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

1.1.Araç ve Tesislerin Tesliminde İstisna

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzey 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 yatırımlarında istisna uygulanamaz. Mükellefin yatırımlarından sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için teslim yapıldığı tarihten itibaren bir yıl süreyle faaliyetlerinin mükellefin asli işgal konularını arada yer alması ve sürekli olarak yapılması gerekir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu taşıma araçlarının, yüzey tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında kendi özel kullanımları için alımlarında istisna uygulanmaz.

Araçların istisna kapsamında teslim almak isteyen mükelleflerin vergi dairesine başvurmak suretiyle Tebliğin ekinde (EK.6A) yer alan istisna belgesinin alınması ve bu belgenin bir örneğini satıcılara vermeleri gerekir. Satıcılar tarafından bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır ve herhangi bir inceleme sırasında ibraz edilir.

Örnek: Yatırımlar için ihraç edilen mükellef (A), işletmesinde kullanmak amacıyla mükellef (B) den bir yatırımla almaya karar vermiştir. (A), bağlı olduğu vergi dairesine başvurduğunda kendisine (EK.6A)'daki belge verir. Vergi dairesince verilen istisna belgesinin bir örneğini satıcı (B)'ye verilmesi üzerine (B), bu satış işlemi KDV uygulanmaz.

Araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletmek amaçlı faaliyetlere yeni başlayacak mükelleflere belge verilirken bu faaliyetlerin işgal konuları arasında gösterilip gösterilmediği ve yetkili mercilere yazılı olarak başvuru yapılmadığı gibi hususlar göz önünde tutulur.

İstisna belgesi için başvuran mükelleflerden, durum, işgal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda şartları taşıyanlara bağlı olduğu vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. Bu belgelerle dayanılarak istisna kapsamında yapılan mal teslimi ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez. Ayrıca fatura ve benzeri belgede istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

İstinanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzey tesisler ve yüzey araçları ile hava ve demiryolu taşıma araçları (gemi, yat, kotra, yüzey platform, uçak, helikopter, lokomotif, vagon, filika, cankurtaran sah vb. ile ana motor) girer. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de bu kapsamda KDV'den istisnadır.

İstisna kapsamında araçların bedelsiz, kira yoluyla veya benzeri şekillerde satılması veya alınması istisna uygulamasına engel değildir.

Sporif eğlence amacıyla yönelik deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraşüt ve banolar ile benzerlerinin ve bunların ana motorlarının teslimlerinde istisna uygulanmaz. Simülör olarak adlandırılan cihazlar ile yüzey tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su ürünleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilemez.

Örnek: (A) Turizm A.Ş., denizden ve karadan kalkış kabiliyeti olan uçaklar ile turistik taşıma, gezi uçakları, reklam ve pano çekimi faaliyeti ile işgal etmektedir. (A)'nın işgal ettiği bu faaliyetlerinde kullanmak 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. İstinanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığı gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı yeterlidir.

Araçların parça halinde (aynı gümrük beyannamesi kapsamında) ithali istisna uygulamasına engel değildir. Araçların, imal veya inşa aşamasından sonra ana motor hariç aksam ve parçalarının ithali (Kanunun (16/1-b) maddesi kapsamında olmaması halinde) KDV'ye tabidir.

3065 sayılı Kanunun (13/a) ve (16/1-a) maddelerinde yer alan istisna hükümleri uyarınca KDV ödeneksizin ithal edilen araçların ticari faaliyetlerde kullanılmadığını 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 ihracat hükümleri çerçevesinde yurt dışı edilmesi halinde ihracat istisnası kapsamında işlem yapılacağı tabiidir.

İstisna kapsamında satın alınan araç ve yüzey tesislerin satıcılarına iadesinde KDV hesaplanmaz.

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

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzey 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, yüzey 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 yatırımlarında istisna uygulanamaz.

(Değişik:RG-16/10/2014-29147) Araçların tadil, onarım ve bakımını istisna kapsamında yaptırmak isteyen mükellefler tarafından tadil, onarım ve bakım yapılacak araçlar için hazırlanan proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Birden fazla araç için tadil, onarım ve bakım yapılacak mükelleflerin takvim yılı aşımamak kaydıyla kendilerince belirlenen bir dönemdeki istisna kapsamındaki hizmet alımları için tek bir proje hazırlayarak elektronik ortamda sisteme girilmesi de mümkündür. Mükellefler bu hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Vergi dairesi tarafından durumu, işgal 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 hizmetli sunulara verilir. Bu belge hizmeti sunular tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır. Söz konusu istisna belgesi, tadil, onarım ve bakım işleri için proje kapsamında hizmetlere ilişkin liste esas alınarak ve sadece bu kapsamdaki tadil, bakım, onarım işleriyle sınırlı olarak uygulanmak üzere verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalar 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 tarih, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Hizmet gerçekleştirilince alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas 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 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'una aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu almılara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki işlemlerin ayrı bir projeye bağlanmasında zor olduğu durumlarda ve/veya küçük çaplı bakım onarımlarda servis formu, mühendis raporu veya diğer değerlendirilmeye değerli belgeyle işlem yapılabilir. Hizmet listesinin sisteme girişi ve istisna belgesi için başvuru fatura düzenleme süreci içinde kalmak kaydıyla bu form veya rapor ile daha sonra da yapılabilir. İstisna belgesi bu başvuruya istinaden düzenlenir.

İstisna kapsamında hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Örnek: İşletmesinde kullandığı yatırımların motorunda meydana gelen arızanın tamiri için istisna belgesi alan yatırımcı (A), söz konusu arızayı istisna belgesinin bir örneğini vererek (C) firmasına tamir ettirmiştir. Bu tamir işlemi dolayısıyla, tamiratçı (C) KDV hesaplamayacaktır. Tamiratçı yapının bu tamir işlemi dolayısıyla satın aldığı her türlü malzemeyi KDV'ye tabiidir.

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

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 ihtiyaç için iktisap edilecek araçlara verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri istinaden 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, yüzey tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanma şartları madde metninde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

-İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler mükelleflere yapılmalıdır. Dolayısıyla mükellef olmayanlara yapılan teslim ve hizmetlerin bu kapsamda istisna olması mümkün değildir.

-İstinadan yararlanılabilecek mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzey 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 bölüme açıklandığı şekilde olmalıdır.

-İstisna kapsamındaki araçların imal ve inşası, mükellefler tarafından bizzat yapılabileceği gibi sipariş üzerine başkasına da yaptırılabilir. Söz konusu araç ve tesislerin sipariş üzerine yaptırılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Araçların bulunmadığı takdirde teslim işlemi yapılmayın (klima, jeneratör, telsiz, radar, sonar, soğutma sistemi, uydu cihazı, cam yekeği, cam sali vb. dahil) aksam ve parçaların araçları bizzat veya fiilen imal ve inşa edenlere teslimi, gemi inşaat mühendiscine onaylı malzeme metraj raporuyla belgelendirilmesi şartıyla, istisna kapsamındadır. Araçların inşası tamamlanarak teslim işlemi yapıldıktan sonra, ana motor dışında kalan aksam ve parçaların teslimi ise istisna kapsamında değildir.

Ayrıca, aracın imal ve inşası ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli olduğu ve aracın imaline ait projede gerekli tesisatın kurulmasına imkân verecek şekilde yerleri belirlenen ve yapılan hizmetle ilgili olarak zorunluluk teşkil eden dayanıklı tüketim malları (firın, buzdolabı, televizyon vb.) gibi ürünlerin tesliminde de istisna uygulanır.

Taşıma aracının imal ve inşası ile ilgili olarak tedariçi firmalardan alınan ve aracın maliyeti içinde olan gümrük müşavirliği, yüklenme-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 kullanılmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna şartlarına göre (kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuru KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılacak 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, istisnâ 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 alm/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

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 alışlarda istinaden faydalanılabilemesi 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'una aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu almılara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin almalarında KDV ödenmesiz işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini bizzat yapan mükelleflere söz konusu belgeye dayanılarak yapılacak, imal veya inşa işi ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet almalarında 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 etmek 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, başvuru KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılacak 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, istisnâ 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 alm/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 alışlarda istinaden faydalanılabilemesi 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'una aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu almılara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin almalarında KDV ödenmesiz işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini sipariş vererek yaptırmak isteyen mükelleflere söz konusu belgeye dayanılarak yapılacak, imal veya inşa işi ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet almalarında 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.

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

Söz konusu araç ve tesisler, alıcılara 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 düzenlenen teslim veya hizmet faturalarında da KDV hesaplanmayacaktır.

Araç ve tesisleri sipariş olarak 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, istisnâ 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 alm/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 alışlarda istinaden faydalanılabilemesi 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'una aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu almılara 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 Yüzey Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlere Yönelik İstisna

Bu istinadan; faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzey tesis ve araçların imal ve inşası olanlar yararlanır. İstinadan yararlanmak için imal ve inşa faaliyeti yapanların ayrıca bu araçların kiralanması veya işletilmesi faaliyetinde bulunmaları şartı aranmaz.

Ayrıca, bunların KDV mükellefi olması zorunluluğunda bulunmamaktadır.

Söz konusu istisna, deniz taşıma araçları ile yüzey tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alınımında uygulanır. İstinadan 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 almaları 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 almalarının da vergiye tabii olmasını gerektirmez.

Deniz taşıma araçları ile yüzey tesis ve araçları istisna kapsamında imal ve inşa etmek isteyenler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.(EK: 6E ve 6F) Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği satıcıya verilir. Bu belge satıcı tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

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

İstisna belgesinin ekinde, istisnâ 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 alm/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

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 alışlarda istinaden faydalanılabilemesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

faýdalanılabılses 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'una aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlere istisna belgesine dayanarak 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 yapılmaz.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yürürlükte 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 aracı vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarında 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 aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu satışların KDV hariç bedeli, iade talep edilecek ise "Yükümlenilen KDV" sütununa bu satışlar dolayısıyla yükümlenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, satırın "Yükümlenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarihi itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırarak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

1.5. İade

1.5.1. Araç ve 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 yükümlenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği

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

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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 durumunda mükellefin 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 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 onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemden 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 raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya 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⁾ 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 İade 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 onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

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 raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden 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 mükellefin 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 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 raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden 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 mükellefin 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 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 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 onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

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 raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden 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 mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporuna 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 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 onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

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 raporuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin 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 hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa 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 uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

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 yapılmakla birlikte deniz ve hava taşıma araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

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

Bu kapsamda deniz ve hava taşıma aracıyla verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. İstisna kapsamındaki hizmetin nev'inin yanı sıra, hangi deniz veya hava taşıma aracı için verildiğinin fatrada 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 yoku alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barnabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanları, atık alım tesislerini, idare ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine giriş kontrolü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren 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 yoku 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 girmemektedir.

2.2. İstisna Uygulanması

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 değerlendirilmez. Bu mükelleflerin istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili mal ve hizmet alımları ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Dolayısıyla, alt yükleniciler (taşeronlar) tarafından verilen ve asıl yükleniciye (ilk safhaya) fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

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 mükellefler 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 sahalarla 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 yolculara verilen hizmetlere ilişkin olarak "Yolcu Servis Ücreti" adı altında talep edilen ve havayolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydan işleticilerine aktarılan tutarlara konu işlemlerin istisna uygulaması karşısındaki durumu ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem tesis edilir.

Hava meydan 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 şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydan 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 yokulduk eden yolcu sayısına göre hesaplanarak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak uygulanır.

Her bir hava taşıma aracında 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" tutarlarının istisna kapsamı dışında olması ve yukarıda belirtildiği şekilde hava yolu şirketlerince KDV hesaplanıp beyan edilmesi ve KDV indirim mekanizmasının işletilebilmesi bakımından, hava meydan işleticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsil amacıyla hava yolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanır ve işleticiler tarafından beyan edilir.

2.3. Beyan

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "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 mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

2.4. İfade

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
- İfadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

2.4.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin bu işlemden 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 mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.4.2. Nakden İfade

Mükelleflerin bu işlemden 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 mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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 taşımaya yarayan boru hatları inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

3.1. Türk Petrol Kanunu 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 ifaları uygulanır.

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

Bu çerçevede, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşlara, idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal teslimi ve hizmet ifaları istisnadan yararlanamaz.

Münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgili açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmaz. Ancak bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının (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 kuruluşlar için 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 müstesnadır.

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 yurtdışı ve yurtiçi 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 şirketlerince EK:7A, müteahhitlerince 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 kullanılacak üzere sarf malzemesi niteliğinde olan malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili kişi ve kuruluşlarca, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerini içeren bir liste hazırlanır ve faturanın düzenlendiği 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 satıcıya/satıcılara verilir.

Satıcılar tarafından kendilerine verilen onaylı liste ve istisna belgesi, 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine gereğince muhafaza edilir ve talep edilmesi halinde ibraz edilir.

Öte yandan, yurt içinden KDV istisnası kapsamında vasıta, akaryakıt ve demirbaş alımdan önce, bu alımların petrol arama faaliyeti için gerekliliği ve uygunluğunun Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne carriage bağlanmasında gerektirildiğinden, 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 kullanılacak üzere yurtdışından malzeme ithalinde istisna, istisna uygulamasından yararlanan mükellefin 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 malzemeler için verilen ithal müsaadeleri (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 Müdürlüğe onaylanır.

3.2. Boru Hattıyla Taşımacılık Yapımları Bu Hatların İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3.2.1. Kapsam

Söz konusu istisna, boru hattıyla taşımacılık yapımları bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

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

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

Bu nedenle, boru hattıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, istisna, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kartıyasi, yalınce, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

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

İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyona ilişkin 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 müstesnadır.

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

3.2.2. İstisnanın Uygulanması

Boru hattıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerine bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, aşağıdaki şekilde yapılır.

Transit taşımacılık yapan belge sahipleri, boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının tarafından onaylanmış transit petrol boru hattı projesi bulunması kaydıyla bu istisna kapsamında yaptırabilir.

Boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilmez. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilmez. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilmez. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilmez.

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

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

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği mükellef tarafından mal ve hizmeti sunanlara verilir. Bu belge mal ve hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Söz konusu istisna belgesi, boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnal 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 tarih, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştirildiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefler iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınarak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde revize kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamın proje

malîyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurduktan 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 kapatılmak 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" kulakçığının, "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 belgelere 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
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen KDV listesi
- İfadesi 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 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.

3.5. Mütessesil 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 uygulamaları nedeniyle ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesilen sorumludur.

İşlemin, 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.

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 belirlenmiştir.

4.1. Kapsam

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

3213 sayılı Maden Kanunu^[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 tabi işlemleri nedeniyle istisnadan faydalanabilirler.

İstisna; arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan kıymetli altın ve hizmetleri kapsamaktadır.

Altın, gümüş veya platin arama ve işletme faaliyeti sırasında, maden cevherinin kompleks halde olması nedeniyle altın, gümüş veya platin yanında başka metallerin de bulunması ve üretilmesi, arama ve işletme faaliyetine ilişkin alımların tamamının istisnadan yararlanmasına engel değildir.

4.2. İstisnanın Uygulanması

Altın, gümüş veya platin arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında müracaat edilerek (EK: 8A)'da yer alan belge alınır. Maden arama ruhsatı sahibi mükellefler, söz konusu madenleri aradıkları dair bilgiyi belge talep dilekçesine yazar, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tabeli değerlendirirken 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-21/5/2016-29718) isteyen mükellefler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortama sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortama sisteme girildikten sonra vergi dairesine ibraz edilmek üzere teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır. 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 olmak üzere istisna belgesi verilir (EK: 8B).

Rafinaj faaliyetinde bulunan firmalara ise firmanın, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ^[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 sunulara verilir. Bu belge mal ve hizmeti sunular 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, istisnaya 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 tarih, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alm/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin ifade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınarak 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 ortama revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alıcılara 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 malîyetinin birde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje malîyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurduktan 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 kapatılmak 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" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 307 kod numaralı "Maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alın ve giderlere ait belgelere 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
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen KDV listesi
- İfadesi 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 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.

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 raporuna 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 paragrafRG-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 belirlenmiştir. Yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları istisnadan uygulanmasında, makine ve teçhizat teslimlerindeki istisna uygulamasına ilişkin aşağıdaki bölümlerde belirlenmiş usul ve esaslar geçerlidir.

5.1. Kapsam

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde^[22] makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan şaşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu istisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismanı tabii kıstasla kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

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

(Değişik ibare:RG-3/2/2017-29968)Teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz. Aynı şekilde, KDV mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlar tarafından bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsa bile KDV uygulanır.

Makine ve teçhizatın, indirim hakkı bulunan işlemlerde kullanıldığı, hâlihazırda yapılan faaliyet niteliği ve alınan makine-teçhizatın kullanılacağı işlemlerin KDV açısından indirim hakkı tanınan işlemler olduğu, mükellef tarafından tespit edilebilir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar 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 lisans edilecek olan minibüs ve otobüsler hariç), kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına uygun yeşil motorlu haiz olan çekiciler hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamaz.

Ancak; yükütlü ağırlığı 45 tonu geçen offroadtruck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli kamyonlar (beton pompası, silobas vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslimi ve ithali istisna kapsamındadır.

Hastane yatırımlarına ilişkin teşvik belgelerinde yer alan ambulanslar, hastane yatırımları bakımından makine ve teçhizat niteliğinde olduklarından, bunların tesliminde de istisna uygulanır.

Ayrıca, yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafikte çökman apron otobüsü teslimleri de yukarıda belirtilen şartları taşımaları ve apron dışında taşımacılık işi yapmamları kaydıyla, bu istisna kapsamında değerlendirilir.

(Mülga paragraf3/2/2017-29968)

Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bitüm halinde teslimine teknik olarak imkân olmadığı için yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat istisna kapsamındadır. Bu uygulamada, bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işleri, teslimden ayrı olarak fiyatlandırılmadığı sürece hizmet olarak değerlendirilip istisna dışında tutulmaz, istisna kurulum ve montaj dâhil toplam bedele uygulanır.

Ancak, teşvik 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 değerlendirilmelidir.

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 onayı 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 karşılanması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında (ara dönemi kapsayacak şekilde süre verilmiş olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamındadır.

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ilişkin KDV satıcıdan aranır.

Teşvik belgesi eki listede yer alan set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan makine ve teçhizat teslimlerinde de bu istisna kapsamında işlem tesis edilir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan muhtelif makine ve teçhizatın kısmi teslimleri de istisna kapsamındadır.

5.2. İstisna Uygulaması

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

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

- Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilir.
- Yatırımcının işgal konusu ve yatırım sonunda üretilecek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listede belirtilen makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olup olmadığı tespit edilir.
- İndirim hakkı tanınan ve tanımayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilirken teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılmak üzere değerlendirilir.

(Değişik paragrafRG-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 ve belediyeler ve benzerinin veya iktisadi işletmesinin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve bu durumun satın alınmış gerçekleştirildiği döneme ilişkin KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Aksi halde "indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanma şartı" yerine getirilmemiş olduğundan, verginin alıcının araması gerekir. Satıcının istisnayı işlem beyanı ve iade talebi ile genel hükümlere göre yerine getirir.

Yatırım teşvik belgelerine eki listede makine ve teçhizat tanınması için iktisadi kıymetler, belgeleri veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacaklar açıkça ifade edilir. İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar tarafından, teşvik belgesi ve eki listenin aşı satıcılara veya gümrük idaresine ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

Sabit kıymetin belgede istisna kapsamında girer mallar arasında yer aldığı belirlendikten sonra KDV uygulamaksızın işlem yapılır. Ayrıca satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından listenin güncül biriyne, satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten, "Listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura /gümrük beyannamesi ile satılmıştır/ithali yapılmıştır." şerh konularak inza ve kâşe (yükün idarelerine mühür) tatbiki suretiyle onaylanır. Listedeki şerh verilecek yer kalmaması durumunda satıcılar veya gümrük idarelerine listeye alonj ilave edilerek, alonj üzerine şerh verilir.

Bu şekilde derh listelenen liste ile yatırım teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından inza ve kâşe tatbik edilerek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilir.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listede her bir makine ve teçhizat için belirlenen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz. Satıcılar, ibraz edilen listedeki şerhlere bakarak, bu miktardan 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 Yolıyla Makine-Teçhizat Alınlarında 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 şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi verilemediğinden, vergi dairelerine dilekçe ile başvuran ve adına teşvik belgesi düzenlenen yatırımcılara verilen belgede aşağıdaki hususa da yer verilir:

"Ayrıca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin finansal kiralama şirketlerinin teşvik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve teçhizat için teşvik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile 3065 sayılı KDV Kanununun (13/d) maddesi kapsamında istisna uygulanır."

Bu belgeye istisnadan, finansal kiralama şirketi, yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak bu yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanunun(13/d) maddesindeki istisna kapsamında temin eder. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımını bırakması ise "teslim" hükmünde olmadıkça genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Öte yandan finansal kiralama şirketi ile yatırımcı (kiracı) arasında yapılan sözleşmede belirlenen sürenin sonunda, makine ve teçhizatın yatırımcının (kiracının) mülkiyetine geçmesi veya yatırımcı yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleştirilmediği takdirde, finansal kiralama şirketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

5.4. Bildirimi Zorunluluğu

Teşvik belgesi kapsamında KDV hesaplamadan mal tesliminden bulunan satıcılar tarafından her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlar (EK: 9B)'de yer alan bildirim formu, beyanname verme süresi içinde elektronik ortamda vergi dairesine verilir.

Teşvik belgesi veren İdare tarafından, aylık dönemler itibarıyla verdikleri teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarından makine ve teçhizat kapsamına girenlerin tutarları mükellef bazında liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

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

5.5. Yatırım Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmesi

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde göre, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleştirilmesi halinde, zamanında alınmayan vergi cezadan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Satıcıların KDV iade talepleri ise yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarından zamanaslı, verginin tarhını veya cezadan kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Yatırımcı yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği Ekonomi Bakanlığı tarafından tespit edilerek, gerekli işlemler yapılmak üzere belge sahibinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde yer alan istisna kapsamında olmamasına rağmen, söz konusu madde gerekeceği gösterilerek ve KDV istisnası uygulanarak yapılan satışlarda vergi ve cezaların satıcıdan aranacağı tabiidir.

5.6. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamına giren işlemler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kod numaralı "Teşvikli yatırım mallarının teslimi" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu mal bedellerinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu mallara ilişkin alış ve giderlere ait belgelere gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında işlem yapılanlar, bu Tebliğin **(Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ (II/B-5.4.)** bölümünde bahsedilen bildirim yapılmak suretiyle istisnayı tevsvik etmelidir.

5.7. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- **(Değişik ibare:RG-3/2/2017-29968) İstisna bildirim formu**
- Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği
- Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

5.7.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işleminden 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 işleminden 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. (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) Limanlara Bağlı Sağılayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine 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 idareler bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

6.1. Kapsam

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

Tek sahafda uygulanacak olan istisnadan, inşa, yenileme ve genişletme işlerini dışardan mal ve inşaat taahhüt hizmeti alını suretiyle kendi imkânları ile bizzat yapan ya da kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptırın mükellefler ile genel bütçeli idareler faydalanabilir.

Mükellef veya idare, işi bizzat yapıyor ya işle ilgili mal ve inşaat taahhüt hizmetleri alımlarında KDV uygulanmaz. Malları teslim eden ve/veya inşaat taahhüt hizmetini verenlerin alışları ise KDV'ye tabidir.

Mükellef veya idare, işi yüklenicilere yaptırsınsa, yüklenicilerin düzenleyecekleri faturalarda KDV hesaplanmaz. 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, işletme hakkı sahibi veya malik olup olmaması istisna uygulamasını etkilemez. Dolayısıyla istisna uygulamasından, liman veya hava meydanlarındaki alanlar/yerleri, işletici kuruluşlardan kiratılan alanlar 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 nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlardan iman ve hava meydanının bütünlüycü parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmelidir. 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, kartışıye, 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 bir proje hazırlanır ve ilgili birime veya makama onaylatılır. Söz konusu proje kapsamında ulus istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girerken sipariş kodunu 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 başvurarak 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 hizmet sunularak verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması için ibraz edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnaya 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, geciktirilmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alımların 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 yüzde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamaclar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10' unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışımları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarihi 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 doldürüldükten sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

6.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "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, "Yükümlen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alan mükellef/idaire, 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) Limanolara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşaatı, 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 yükümlen 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 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 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 işlemde 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/yükümleni 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 yapan alıcı da mütessesilen sorumludur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge ibraz edilen satıcı/yükümleni mükelleflerce, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartları 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 istisna kapsamında işlem yapmış gibi değerlendirilir.

7. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/f) maddesiyle, Millî Savunma Bakanlığı(Ek ibare:RG-5/12/2017-30261) Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler 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 uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda tespit edilmiştir.

7.1. Kapsam

Bu istisna;

- Millî Savunma Bakanlığı,
- (Ek satır:RG-5/12/2017-30261) Adalet Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayii Müsteşarlığı,
- Millî 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 (yükümlenilere) 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 ilişkin savunma gereksinimlerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilir.

(Ek paragraf:RG-15/10/2019-30919) Diğer taraftan, ulusal güvenlik kuruluşlarına millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için kullanılan kent güvenlik ve plaka tanıma sistemleri dahil tarama, tanıma ve takip sistemleri, radar sistemleri ile istisna kapsamındaki araç, silah ve sistemlerine ilişkin araştırma-geliştirme ve test faaliyetlerine yönelik zorunlu olarak kullanılması gereken tesislerin teslimi de bu istisna kapsamında değerlendirilir.

Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına sadece yukarıda belirtilen kapsamdaki teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecektir, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kartasiye, benitle sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen itisadi 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 yükümleniler 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.

(Değişik birinci cümle:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ İstisna kapsamında mal ve hizmet temin etmek isteyen ulusal güvenlik kuruluşlarına, söz konusu mal ve hizmetlerin istisna kapsamında olduğuna dair Gelir İdaresi Başkanlığından uygunluk bildirimini alır. Alınan olumlu görüş üzerine ulusal güvenlik kuruluşları tarafından, faturayı düzenleyen yükümleniye istisna kapsamında yapılan işlemin belgeleneceği amacıyla (EK: 11A) da yer alan yetkili birim amirinin kaşe ve imzasının tatbik edileceği bir belge verilir. Bu yazıda mükellefin kimlik bilgileri ile faturanın tarih ve numarasına yer verilerek, fatura muhteviyatı mal ve hizmetlerin, 3065 sayılı Kanunun (13/f) maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğu belirtilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yükümleni tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

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

7.2.2. Yükümleni Firmalara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde

Yükümlenilere yapılan, kapsam ve niteliği ilgili ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan mal teslimleri ile hizmet ifaları da istisna kapsamındadır. Yükümlenilere yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, aşağıdaki şekilde yürütülür. Yükümleni firmaların (yurtiçinde yerleşik olanlar dâhil), istisna kapsamındaki alımlarında ulusal güvenlik kuruluşu ile imzalanan sözleşme esas alınır.

Yükümleniler tarafından ulusal güvenlik kuruluşu ile imzaladıkları sözleşmeye dayanarak yapılacak teslim ve hizmetlerin üretiminde kullanılacak mal ve hizmetleri cinsi ve ölçü birimi (adet, ton, kg, m², vb.) itibarıyla bir listede toplanır ve ulusal güvenlik kuruluşunun onayına sunulur.

(Değişik birinci cümle:RG-3/6/2021-31500)⁽⁶⁵⁾ Ulusal güvenlik kuruluşu bu listeyi, nihai mal veya hizmetin üretimine yönelik olarak sarf edilecek mal ve hizmetlerden oluşup oluşmadığı bakımından inceleyip, üzerinde gerek duyduğu değişiklikler yapar. Ayrıca, nihai mal veya hizmetin ve söz konusu listedeki mal ve hizmetlerin istisna kapsamında olduğuna dair Gelir İdaresi Başkanlığından uygunluk bildirimini alır. Alınan olumlu görüş üzerine ulusal güvenlik kuruluşu listeyi örneği (EK:11B) de yer alan biçimde onaylar. İstisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütülmesinde ortaya çıkan gelişmeler/ihtiyaçlar (sözleşme değişikliği, yeni mallara ihtiyaç duyulması vb. sebepler) çerçevesinde ve alıcı ulusal güvenlik kuruluşunun öngördüğü zaman dilimleri içinde değiştirilebilir. Değişiklik listeleri, önceki liste bilgilerini gerecek 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 tatbik edileceği belge düzenlenerek yükümlenilere verilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yükümleni tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Yükümleni kuruluş, mal ve hizmet alımları sırasında ulusal güvenlik kuruluşu tarafından kendisine verilen istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümü) firma kaşesi tatbik edilen ve yetkilileri tarafından imzalanan) bir örneğini satıcı mükellefe ibraz eder. Satıcı, yükümleni firma adına düzenleyeceği faturaya söz konusu belgenin tarih ve sayısını da yazmak suretiyle teslim ve hizmet bedeline KDV uygulamaz.

Yükümleni kuruluşun onaylı listeye yer alan malları ithal etmesi halinde ise istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün) firma kaşesi tatbik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği gümrük idaresine verilerek söz konusu ithalatın KDV uygulanmadan gerçekleşmesi sağlanır.

Öte yandan, yükümleni kuruluşlar ithal ettikleri ve onaylı listede yer alan hizmetler için başka bir işleme gerek olmaksızın sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamaz.

Yükümleni firma tarafından teslim edilecek malın aynen satılmak veya ithal edilmek suretiyle ulusal güvenlik kuruluşuna tesliminde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Bu kapsamda işlem yapılabileceği için yükümleniye düzenlenen ayın 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. Listedeki yer alsa dahi bu tutarın altındaki alımlar ile Tebliğin (II/B-10.) bölümünde belirtilen alt sınırın altında kalan ithalat işlemlerinde istisna uygulanmaz.

7.3. Bildirim Zorunluluğu

Yükümlenilerin, ulusal güvenlik kuruluşunun onayladığı listeyi (EK: 11B) onay tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin beyanname verme süresi içinde ve her halükarda bu liste kapsamında alım yapmadan önce elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına göndermeleri zorunludur.

Yükümlenilere 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 irtikal ettireceklerdir. İstisna kapsamındaki işlemlerini bu form ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmez.

7.4. İstisnann Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" 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, "Yükümlen KDV" alanına bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlen KDV" alanına "0" yazmalıdır.

Yükümleni 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.

Yükümlenilere istisna kapsamında mal teslim eden mükellefler ise Tebliğin (II/B-7.3.) bölümünde belirtilen bildirim yaparak, istisna kapsamında yapılan işlemi tevsik edeceklerdir.

7.5. İade

Ulusal güvenlik kuruluşlarına bu bölüm kapsamında doğrudan yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnann beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yükümlen 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 yükümleni 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 yükümlen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Ulusal güvenlik kuruluşuna yükümleni 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 Yükümleni Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste" (EK: 11D) KDV Beyannamesi ekinde verilmiş olmalıdır

7.5.1. Mahsuben İade

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.

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 mükelleflin 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 takdirde, alısta ödenmeyen KDV ile buna bağlı 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 belirtilmiştir.

8.1. Kapsam

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçların, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminde KDV hesaplanmaz. Ancak, söz konusu araçların Başbakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlara teslimi, genel esaslar çerçevesinde değerlendirilir.

Diğer taraftan, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

8.2. İstisnann Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluçğının, "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 alm ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

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

8.3. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- 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

8.3.1. Mahsuben İade

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

8.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden 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 halinde, mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

9. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi

9.1. Kapsam

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

Buna göre, lisanslı depoya konulan ürünlerin ihtisas/ticaret borsalarında, kendilerini temsil eden ürün senetleri aracılığıyla ilk teslimlerinde KDV hesaplanmaz.

Söz konusu düzenleme, tam istisna mahiyetinde olduğundan, KDV mükellefiyeti bulunan ürün sahipleri tarafından teslimle ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları mükelleflere talepleri doğrultusunda iade edilebilir.

9.2. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- Ürünü temsil eden ürün senedinin bir örneği ile bu işlemin "ilk teslim" olduğunu tevsik etmek üzere ihtisas/ticaret borsalarından alınacak yazı
- 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

9.2.1. Mahsuben İade

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

9.2.2. 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, mükelleflin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

10. (Ek:RG-11/2/2016-29621)⁵⁶ Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay 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 hükme göre, 15/4/2015 tarihinden itibaren;

- Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler,
- Türkiye Kızılay Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri

istisna kapsamına alınmıştır.

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

Türkiye Kızılay Derneğinin, söz konusu istisna hükmünde belirtilen faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan mobilya, mutfak ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları, idari bina, tesis ve teçhizatın temini, inşası, kurulması ve işletilmesine yönelik mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım, onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, 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 hizmeti ile ilgili bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamındadır. Kuzey Marmara Bölge Kan Merkezinde alınan veya saklanan kan ile ilgili laboratuvar hizmeti, taşıma hizmeti, tıbbi atık toplama hizmeti gibi hizmet alımları da KDV'den istisnadır.

Ancak, Kan Hizmetleri Genel Müdürlüğünün taşınmaz, mobilya, demirbaş, araç ve benzeri alımları ile bunlara ilişkin tadil, bakım, onarım hizmetleri ve yakıt alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 2: Kan Hizmetleri Genel Müdürlüğünün mobil kan alım faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınacağı 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 bankaçılığı hizmeti kapsamında kan bankaçısı bilgilendirme formu, kan bankaçısı 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. İstisnann Uygulanması

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. Türkiye Kızılay Derneği, istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmete ilişkin liste ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine başvurur. Bu başvuru vergi dairesi tarafından değerlendirilerek mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanacağına ilişkin istisna belgesi (EK:22) Türkiye Kızılay Derneğine verilir ve mal ve hizmet listesi onaylanır. Türkiye Kızılay Derneğinin subelerinin istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmetlere ilişkin başvuru, bu subelerin mutasarrıf beyanname yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine yapılması halinde, istisna belgesi bu vergi dairelerine verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve onaylı liste Türkiye Kızılay Derneği tarafından satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması sağlanır. Satıcı firma bu istisna belgesi ve eki listeyi 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar. İstisna kapsamındaki malların ithalât yoluyla temin edilmesi halinde, istisna belgesi ve eki onaylı liste ilgili gümrük idaresine ibraz edilerek suretyle istisnann uygulanması sağlanır.

Türkiye Kızılay Derneğinin istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde ise KDV hesaplanmaz.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

10.3. Mütessesil Sorumluluk

Türkiye Kızılay Derneğinin mal ve hizmet alımlarında istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, teslim ve/veya hizmetin istisna kapsamında olduğuna ilişkin istisna belgesi ve mal ve hizmet listesinin satıcıya ibraz edilmesi şarttır.

Satıcıların bu belge ve liste olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziya uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden satıcılar ile birlikte Türkiye Kızılay Derneği de mütessesil sorumludur. İşlemin, istisna için açıklanan şartları baştan taşımadağı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziya uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, Türkiye Kızılay Derneğinden aranır.

10.4. Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluçğının, "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 alm ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

10.5. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi.
- 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 alınacak istisna belgesi ve eki listenin örneği.

10.5.1. 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.

10.5.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan 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.

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

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarifine pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biraçılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manvok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem salgama, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fığ, 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 istisnann uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

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

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin teslim ve ithalinin bu madde kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için teslim veya ithale konu gübrelerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından gübre olarak tescil edilmiş olması gerekir.

Bu istisna ile tarım sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi amaçlandığından, tarımsal amaç dışında kullanılmak üzere satın alınanlar yapılan gübre teslimleri istisna kapsamında değerlendirilmez.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin üreticisi ya da ithalatçısı olmayıp satışı yapılanlar, sattıkları gübreye ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalatçılardan temin ederler. İthalatçıların istisna kapsamında ithalath yapılabilmeleri için gübreye ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

11.2. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilmiş Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimi

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 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 Bakanlığınca gübre üretimi için verilen lisans belgesi sahibi gübre üreticileri yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

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

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini aşmamak kaydıyla üretmeye planladıkları gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altışar aylık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek Tebliğ ekinde yer alan (EK.23A) liste ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmaz. Gübre üreticileri 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 Bakanlığınca gübre üretimi için verilen lisans belgesi sahibi gübre üreticileri yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerinin elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde alımında veya ithalathda kullanacakları istisna belgesini almak için bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; üretici lisans belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylı hammadde listesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmış gübre üreticileri yararlanır.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuru KDV mükellef/yetkin 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 gübre üreticileri yararlanır.

Koşulları sağlayan üreticiler, hammadde alımı veya ithalathda istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi (EK: 23B) verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve eki liste, üreticiler tarafından satıcılara ve gümrük idaresine ibraz edilerek istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belgeye dayanılarak gübre üretiminde kullanılacak hammaddelerin gübre üretimine ilişkin istisna belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmış gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi istisna kapsamındadır. Diğer taraftan gübrenin içeriğinde yer almayan, gübre üretiminde farklı amaçlarla kullanılan doğalgazın (sımsa, enerji ve benzeri ürünler) istisna kapsamında temini mümkün değildir.

İstisna belgesi, ilgili olduğu altı aylık üretim dönemi ile bu altı aydan önceki iki aylık tedarik süresi için geçerlidir. Bu sürenin sona ermesi halinde, istisna belgesinin süresi de sona erer. Bu süreler dışında istisna belgesi eki listede yer alan hammaddelerin istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Örnek: Gübre üreticisi (A), Temmuz-Aralık 2016 üretim dönemi için hazırladığı hammadde listesini 20 Mart 2016 tarihinde Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunmuştur. Bakanlık listeyi inceleyerek ve gerekli düzeltmeleri yaparak 25 Mart 2016 tarihinde onaylamıştır. Üretici (A), 5 Nisan 2016 tarihinde hammadde listesini sistem üzerinden girerek istisna belgesi almak için vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesince listenin uygunluğu kontrol edilmiş ve gübre üreticisi (A) ya 15 Nisan 2016 tarihinde istisna belgesi verilmiştir. İstisna belgesi, Temmuz-Aralık üretim döneminden önceki iki aylık tedarik sürecinin başlangıcı olan 1 Mayıs 2016 ile üretim döneminin sonu olan 31 Aralık 2016 tarihleri arasında geçerli olmak üzere verilecektir. Gübre üreticisi (A) bu istisna belgesine dayanarak istisna belgesinin geçerli olduğu tarihler arasında, istisna belgesi eki listede yer alan hammaddeleri KDV ödemeden temin edebilir.

İstisna belgesinin ekinde istisna kapsamında alınabilecek hammaddeye ilişkin bilgiler yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim alınan satıcı, istisna belgesinin geçerli olduğu süreyi kontrol eder ve istisna belgesi ekinin hammaddeye ilişkin bölümlünü fatura tarihi, numarası, tutarı ve hammadde miktarını belirtmek suretiyle onaylar ve istisna belgesi ile eki listenin örneğini alır. Ayrıca teslimine ilişkin bilgiyi üretici ve satıcı tarafından sisteme girilir. İstisna belgesi ve eki liste satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

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

Gübre üretiminde kullanılan hammaddelerin KDV ödenerek alınması halinde, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenen KDV olarak iadesinin talep edilmesi mümkündür.

Üreticiler, istisna kapsamında alması gereken hammaddeler ile üretmiş oldukları gübrelerin üretim, satış ve stok bilgilerini altı aylık dönemli 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 kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu istisnanın uygulamasında fenni karma yem, birden fazla malın endüstriyel işlemlere tabi tutulması sonucunda hayvanların ağızdan beslenmesi için tam veya tamamlayıcı yem şeklinde kullanılabilen yemleri ifade etmektedir.

Soya fasulyesi, ayçiçeği tohumu, zeytin, şeker pancarı, pamuk tohumu ve meyvelerin öğütme işleminden arta kalan ve hayvan yemi olarak kullanılan posaları istisna kapsamında değerlendirilir.

Türk Gümrük Tarifesi Cetvelininin 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 İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda;

- Yem teslimleri için 325,

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

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimleri için ise 327 kod numaralı işlem türü kullanılmak suretiyle yapılır.

11.5. İade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Satış faturaları listesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerinde)

- Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin iade taleplerinde)

- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki liste (EK.23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde)

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği yem ve gübreyi, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, yem ve gübre alımında ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, yem veya gübre satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

Aynı şekilde, istisna kapsamında temin ettiği hammaddeyi kullanarak ürettiği gübreyi yine istisna kapsamında teslim eden üreticilerin bu teslimlere ilişkin iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, gübrenin satış bedeli ile bu gübrenin üretiminde kullanılan gübre istisna kapsamında satın alınan hammaddenin alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

11.5.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarda bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

11.5.2. Nakden İade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem 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 çözümlenir.

11.6. Müteselsil Sorumluluk

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile eki listenin (EK.23B) satıcılara ibraz edilmesi, satıcıların da istisna belgesi ekinde yer alan listedeyi teslim ettikleri hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirtmek suretiyle doldurarak onaylamaları, istisna belgesi ve eki listenin örneğini almaları şarttır.

Bu şartları sağladıkları istisna kapsamında işlem yapan satıcılar, bu istisna sebebiyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim yapılan mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Kendisine, teslim istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ile eki liste (EK.23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna belgesi ekinde yer alan listedeyi doldurarak istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlem, istisna için bu bölüme açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartları daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satış gerçekleştirilen mükellef tarafından teslim yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannameyi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecek ödenir. Bu şekilde beyan edilecek ödenen KDV için vergi ziyai cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannameyi ile beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannameyi indirim konusu yapılabılır.

12. Konut veya İş Yeri Teslimlerinde İstisna⁽²⁾⁽³⁾

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının 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 tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnayı uyguladığının tespit edilmesinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellefler ile birlikte alıcı müteselsilen 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 faizliye tutarına eklenir. Ancak çıkarılan dönemisi şarttır.)",

bendi eklenmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

12.1. Kapsam

12.1.1. İstisna Kapsamına Giren Taşınmazlar

3065 sayılı Kanunun (13/İ) 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 irtifaki kurulabilen konut veya iş yerlerinde ayrıca kat irtifakının kurulmuş olması gerekir. Yapı ruhsatında konut, dükkân, ofis, büro, rezidans, apart daire, devre mülk ve benzeri olarak tanımlanan konut veya iş yerleri istisna kapsamında değerlendirilir.

İstisna uygulamasında, kat mülkiyeti kurulan konut veya iş yerlerinin tesliminde fiili teslimin tevsihi 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, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimseden zincirleme alınıp satılması suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

İstisna, 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanır. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmez.

Örnek 1: (A) Yapı A.Ş. inşa ettiği toplam 10 adet bağımsız bölümden oluşan binayı toplu olarak (B) Emlak A.Ş.'ye satmıştır. (B) Emlak A.Ş.'de satın aldığı bu konut ve iş yerlerinin bir kısmını Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler satınmıştır. Bu durumda (B) Emlak A.Ş. tarafından yapılan bu teslimler ilk teslim olmadığında istisna kapsamında değerlendirilmez.

3065 sayılı Kanunun (2/5) inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükümlindedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. **(Değişik cümleler: RG-5/2018-30442)⁽⁴⁾** Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya iş yeri üzerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya iş yeri teslimidir. Buna göre arsa payına karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yerinin arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 2: (B) Konut A.Ş. kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında (C) Emlak Ltd. Şti.'den aldığı arsa üzerinde inşa ettiği konutlardan bir kısmını sözleşme gereği (C) Emlak Ltd. Şti.'ye devretmiştir. (C) Emlak Ltd. Şti.'de bu konutları istisna kapsamında bulunan alıcıya satmıştır. Söz konusu satış işlemi, istisnanın diğer şartları sağlanmış olsa dahi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyeceğinden yapılan satış işleminde istisna uygulanmaz.

12.1.3. 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 bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç),

- Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara

yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde uygulanır.

Bu istisnadan yararlanma şartlarını taşıyan alıcıların, istisna kapsamında birden fazla konut veya iş yeri alması mümkündür.

a) Türk Vatandaşları

29/5/2009 tarihli ve 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun (3/1-ç) maddesinde, Türk vatandaşının Türkiye Cumhuriyeti Devletine vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanır. Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanamazlar.

Bu istisnadan faydalanacak Türk vatandaşının,

- İstisna kapsamında teslimine yapılabacağı tarih itibarıyla geçerli olan yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olması,

- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarihten en az altı ay önce almış olması,
- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ile istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih arasında en az altı ay yurt dışında bulunması şartlarını birlikte sağlaması gerekmektedir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; istisna kapsamında olduğunu tevsikine ilişkin olarak alıcı Türk vatandaşının, - Yukarıda yer verilen şartları sağlayan ikamet ettiği ülke resmi makamlarından almış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belge veya ilgili ülke resmi makamlarından almış çalışma izninin bulunduğunu,

- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarihten itibaren en az altı ay yurt dışında bulunduğunu,
- Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında olmadığını gösteren ilgili ülkede bulunan Türk eçliklik veya konsoloslukları tarafından verilen belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcından almalıdır.

b) Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancıdan Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatanlaşık 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.

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 kalmsı olan yabancılar memleketle altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatanlaşık 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; alıcının istisna kapsamında olduğunu tevsikine ilişkin olarak,

- Uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini),
- Yabancı uyruklu gerçek kişinin Türkiye'de yerleşmiş olmadığına dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcından almalıdır.

c) Tüzel Kişiler

Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlar bu istisnadan faydalanabilir.

Kanunî merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcının istisna kapsamında olduğunu tevsikine ilişkin olarak,

- Kuruluş ve faaliyetin devam ettiğine dair kurumun kanunî merkezinin bulunduğu ülke resmi makamlarından alınmış belgeyi,
- Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de olmadığına ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmediğine dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcından almalıdır.

12.2. Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi

12.2.1. Bedelin Türkiye'ye Getirilme 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 ödenmiştir. Kalan tutar ise fatura düzenlendikten sonra aylık taksitler halinde yurt dışından döviz olarak getirilecek ve satıcıya ödenecektir.

Faturanın düzenlenmesinden önce bedelin yarıyı alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilip satıcıya ödendiğinden satış işleminde KDV hesaplanmaz.

12.2.2. Bedelin Türkiye'ye Getirildiğinin Tevsiki

Yurt dışında 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 yazı ile tevsik edilmesi gerekir.

(EK paragraf:RG-15/10/2019-30919) Alıcılar dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından bankalar aracılığıyla satıcının hesabına yapılan döviz transferleri;

- Döviz transferine ilişkin banka dekontunda alıcıya ve teslimine konu konut veya iş yeri ile ilgili 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 teslimine konu konut veya iş yeri ile ilgili bilgileri (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) içeren bir muvafakatname verilmesi

kaydıyla istisna uygulamasında Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.

Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunu 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 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 Resmi 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 edilmiş şartıyla istisna kapsamında teslimine 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 yapıp, konut veya iş yeri satışının 3065 sayılı Kanunun (13/ü) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirirler. Bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin 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 tarafından taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine ödenir. Ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmez.

Bir yıllık süre dolduktan (bir yıllık süre olarak izleyen yılın aynı ay ve aynı günü dikkate alınır) sonra yapılacak devir işlemlerinde vergi ve tecil faizi aranmaz.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 3065 sayılı Kanunun (13/ü) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığı beyan edilen devirler 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 Gerçekleşmemesi

3065 sayılı Kanunun (13/ü) maddesinde öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığını tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyası cezası ve gecikme faizinden mükellefler ile birlikte alıcı da mütessesilen sorumlu tutulur.

İstisna kapsamında teslimine konu edilen konut veya iş yeri ile ilgili 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 ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte aranır.

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" kulağına "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda; 328 kod numaralı "Konut veya İş Yeri Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu konut veya işyerlerinin bedelinin KDV hariç tutarı, "Yükümlenilen KDV" sütununa bu konut veya işyerlerine ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yükümlenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

Satıcılar, her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlarını KDV beyannamesi ekinde yer alan form (EK:24) ile bildirir.

12.6. İade

Konut veya iş yeri teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen 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 İade

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 İade

Mükelleflerin bu işlemde 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 getirilip 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 Sitemlerinin İnşasına İlişkin İstisna

21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanuna 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 iktsadi 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 iktsadi 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

faydalanır.

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin bu istisnadan faydalanabilmesi için küçük sanayi sitesi inşa edilecek arsın tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması ve bu arsın küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelerce 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 iktsadi 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 iktsadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktsadi 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 bakım ile onarımına ilişkin teslim ve hizmetler bu istisna kapsamına girmez.

13.2. İstisnanın Uygulanması

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktsadi 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. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra KDV yükümlenmiş olduğu/olduğu 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, istisnâli olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde 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 işlemlerin istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekir.

İstisna belgesinde projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin fazla 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin hacramalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki işlemleri anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numaralarını listeye 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 mala ilişkin bölüm doldurduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırarak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin 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 hükümlerini 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. İstisnânın Beyanı

Bu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 330 kod numaralı "Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin Teslim ve Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmazlar.

13.4. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnânın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

13.4.1. Mahsuben 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.

13.4.2. 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 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 teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı 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 verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşmadığı 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 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.) ayırımında sayılanlar, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılan makine, yeni makina ve teçhizat alımlarında uygulanır.

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde bulunanlara istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizatın, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde kullanılması gerekir. Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

İstisna "yeni" makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslimine konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Makina ve teçhizatın nitelik ve kapsamı, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makina ve teçhizat teslimlerinde istisna uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bu Tebliğin (II/B-5.1.) bölümündeki açıklamalara göre belirlenir.

14.2. İstisnânın Uygulanması

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 bulunacaklarına ve satın alacakları makina ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunanlar tarafından istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilir.

İlgili vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi (EK-27) verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği alıcılar tarafından satıcılara verilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Söz konusu istisna belgesi kapsamında makina ve teçhizat satan mükellef, istisna belgesi ekinin ilgili bölümünü fatura tarihi, numarası, mal miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Teslim gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini elektronik ortamda sisteme girerler.

İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizatla ilişkin bölüm doldurduktan 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 Kullanım 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 alıcandan, vergi ziyayı cezai uygulananarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durum meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

14.4. İstisnânın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 331 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslimlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İfade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmazlar.

İstisna tesliminin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

14.5. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnânın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak istisna uygulanarak alınacak makina ve teçhizat listesinin örneği

14.5.1. Mahsuben 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.

14.5.2. 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 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 tesliminde bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslimi yapan mükellefler ile birlikte teslim yapılan alıcı da mütessesil sorumludur.

Kendisine teslimini istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşmadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti 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 yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, lüzurevi, 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 Bakanlığınca 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. İstisnânın Kapsamı

15.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Tesisler

İstisnânın 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,
- Dıyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler,
- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri,
- Gençlik ve izcılık 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 gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilir.

Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden, Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden Dıyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Dıyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "çocuk yuvası" ve "yetiştirme yurdu" ifadeleri, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının hizmet dönüştürme kapsamında bulunan çocuk evleri sitesi, çocuk destek merkezi ve çocuk elverini de kapsar.

15.1.2. İstisnadan Yararlanacak Ahcılar

Söz konusu istisnadan; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmış üzere bu idare ve kuruluşlarla protokol imzalamak suretiyle Tebliğin (II/B-15.1.1.) bölümünde sayılan tesisleri inşa eden/ettiren gerçek ve tüzel kişiler (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu, kooperatif, dernek, vakıf ve benzerleri dahil), KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın faydalanır.

15.1.3. İstisna Kapsamına Giren İşlemler

İstisna kapsamına; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışlanmak üzere Tebliğin (II/B-15.1.1.) bölümünde sayılan tesislerin inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler girmektedir. Söz konusu tesislerin tadil, bakım ve onarım işlemlerine yönelik teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

İstisnadan faydalanılabilmesi için ilgili idare ve kuruluşlarla bağış protokolü imzalanması şarttır. (EK cümle:RG-15/10/2019-30919)Mülkiyeti Türkiye Dıyanet Vakfında bulunmakla birlikte, anılan Vakıf tarafından karşılıksız, süresiz ve geri dönüşsüz olarak Dıyanet İşleri Başkanlığına tahsis edilen maddde kapsamındaki ibadethane ve din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla bağışta bulunan söz konusu Vakfa yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

İstisna kapsamındaki tesisin inşaatı ile birlikte bağışlanmış öngörülen makine, teçhizat ve tefrişatın bağışta bulunacaklara teslimi, söz konusu makine, teçhizat ve tefrişatın kullanım amacına uygun olması, mutat olması ve bağış protokolünde açıkça belirtilmiş olması kaydıyla istisna kapsamında değerlendirilir.

Söz konusu tesislerin belirli bir kısmının inşa edilmesine yönelik bağışta bulunulmasına dair protokol düzenlenmesi halinde, bağışta bulunan tarafından inşa edilmesi öngörülen kısma ilgili yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamında değerlendirilir.

Örnek: Bay (A), Milli Eğitim Bakanlığı ile Trabzon/Çaykara'da 20 derslikli ortaokul binasının %50'sinin bağışlanmak üzere inşa edilmesine ilişkin bağış protokolü yapmıştır. Bay (A), söz konusu okul binasının %50'lik kısmının inşasına ilişkin (B) Taahhüt Ltd. Şti. ile sözleşme imzalamıştır. Buna göre (B) Taahhüt Ltd. Şti'nin okul binasının inşasına ilişkin Bay (A)'ya vereceği inşaat taahhüt işi KDV'den istisna olacaktır.

Bu tesislerin tamamının veya belirli bir kısmının inşasına yönelik ilgili idare ve kuruluşlara nakdi olarak yapılan bağışlar, ilgili idare ve kuruluş tarafından istisna kapsamındaki tesislerin inşasına ilişkin yapılacak mal ve hizmet alımlarında kullanılsa bile bu alımlar istisna kapsamında değerlendirilmemez.

15.2. İstisnannın Uygulanması

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 bilgileri yer verir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışta bulunacaklar, bağışlayacakları 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 hizmet alımı sırasında bağış yapacaklar tarafından satıcıdan alınıp istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnala olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi ve hizmet ifası 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 ettirilmesi 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 harcamaları 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'u aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışlar 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.

İlgili idare ve kuruluşlar, proje kapsamındaki tesislerin projeye uygun olarak yapıldığını, inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren altışar aylık dönemler itibarıyla istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesine/Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirirler. Bu bildirim yapılmaması durumunda istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık ilgili idare ve kuruluştan bildirim talep eder, bildirim gelene kadar istisna belgesi kapsamında işlem yapılmaması için gerekli önlemleri alır.

Ayrıca, projenin tamamlanarak tesisin idareye teslim edildiği ya da protokole göre inşa edilmesi öngörülen tesisin tamamlanmadığı, protokole uygun olarak yapılmadığı, ilgili idare ve kuruluşlar tarafından bağışta bulunmak üzere protokolü imzalayan ve istisnadan yararlanılanlar vergi dairesine veya istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir.

Bağışta bulunanlar tarafından belli bir kısmı inşa edilen ancak protokole öngörülen şekilde tamamlanmayan tesislere ilişkin istisnadan yararlanılabilmesi için ilgili idare ve kuruluşlar tarafından kabulü uygun görülen kısmının ayrıca istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesine/Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilmesi gerekmektedir.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alımları, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapatılmak 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 ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

Ayrıca, istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

İstisna hükümünün 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 faydalanılabilmesi 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 ödenmesiz mal ve hizmet almak suretiyle istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Öte yandan, bu kapsamda bağış yapacaklara KDV idadesi yapılabilmesi 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 istisnannın uygulanmasına 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 yüklenilen vergiler indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telifi edilememeleri halinde ise iade konusu yapılabilir. Bağış yapacakların KDV mükellefiyeti bulunmaması halinde ise proje kapsamındaki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV, bağışlanan tesisin bulunduğu yer vergi dairesince iade edilir.

Proje kapsamındaki tesislerin projeye uygun olarak yapıldığına ilişkin Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümünde belirtilen bildirimlerin ilgili idare ve kuruluşlar tarafından yapılmaması durumunda istisna belgesini düzenleyen Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık ilgili idare ve kuruluştan bildirim talep eder, bildirim gelene kadar istisna kapsamında iade yapılmaz.

15.3. İstisnannın Beyanı

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" kulağına, "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" kulağına, "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 bulunmayanların iade talebi, aylık dönemler itibarıyla bağışlanacak tesis 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 yapılanların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnannın 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
- İstisnannın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan aranmaz.)
- Proje kapsamında yapılan harcamaya ait olduğu ilgili idare veya kuruluş tarafından onaylanan yüklenilen KDV listesi
- Proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

15.4.3. Mahsuben İade

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

15.4.4. Nakden İade

Bu işlemlerden kaynaklanan ve 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 imzalandıkları istisna belgesinin bir suretini, mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaaya uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükelleflerle birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamında girildiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aranmaksızın istisna kapsamında işlem yapılır.

- İstisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti,

- Bağış protokolüne göre idareye teslim edilmesi gereken tesisin tamamlanmadığına ya da protokole uygun olarak yapıldığına ilişkin 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, ziyaaya uğratan 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. Yabancılar Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna (Ek:RG-6/7/2018-30470)⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (l) bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasaran sağlık kurum ve kuruluşların 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 tarihindan itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

16.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/l) maddesinde düzenlenen istisnadan kapsamına Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, münhasaran 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 Bakanlığında izin almak suretiyle faaliyette bulunan; aile ve toplum sağlığı merkezleri, muayenehaneler, laboratuvarlar, müesseseler, ağır ve dış 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, hemoglobülinopati tanı merkezleri, madde bağımlılığı tedavi merkezleri, üremeye yardımcı tedavi merkezleri, terapötik aferez merkezleri, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kılcalıkların 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 münhasaran bu sağlık kurum ve kuruluşların bünyesinde verilmesi gerekmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, doğu 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 Ahcılar

İstisnadan, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler yararlanabilir.

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancıların Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatan dışındaki ülkelerde bulunan yabancı uyruklu gerçek kişilerin Türkiye’de bulunmaları ile bir takım yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturmaları (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 benzer diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memleketinde altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatan dışındaki ülkelerde bulunan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasaran sağlık kurum ve kuruluşların bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri istisnadan kapsamına girer.

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 hizmet sunan sağlık kurum ve kuruluşları, alıcının istisna kapsamında olduğunu tevsikine ilişkin olarak uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaport üzerinden Türkiye’ye son giriş tarihinin altı aydan fazla olmadığı kontrol etmek ve pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden mavi kartın fotokopisini) hizmet sunulmadan önce alıcının elinde bulundurmalıdır.

16.2. İstisnadan Uygulanması

İstisna uygulanabilmesi için, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportu (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kart) ibraz ederek, yabancı uyruklu olduklarını ve pasaport üzerinden altı aydan fazla süreli Türkiye’de bulduklarını tevsik etmeleri gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasaran sağlık kurum ve kuruluşların bünyesinde verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturada hizmet verilen yabancıdan adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, verilen hizmetin niteliği, hizmetin sunulduğu yer ve hizmet bedeli bilgilerine yer vererek KDV hesaplamazlar.

Yabancı ülke pasaportunun veya mavi kartın fotokopisi, hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

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 (kâil sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnadan uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancıdan adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye’ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

16.3. İstisnadan Beyan

Bu istisna kapsamında yapılan hizmetler, hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulaklığının, “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
- 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
- Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun veya çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisi

16.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aramadan 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 aramadan 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 Kanunla değişik 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendine göre, 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kültürleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi 22/2/2019 tarihindan itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

17.1. Kapsam

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların (ikinci el olanlar dahil) yurt içindeki her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılan basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde istisna uygulanmaz.

Kanun maddesinde yer alan süreli yayın ifadesinden, belli aralıklarla yayınlanan gazete, dergi gibi basılmış eserler ile basılı haber ajansları yayınlarının anlaşılması gerekmektedir.

Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, hikaye ve romanlar (foto roman, çizgi roman dahil), yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru ve bilgi bankası kitapları, mevzuat seti kitapları (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. İstisnadan 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 hükümlerine göre KDV hesaplanmamıştır.” ibaresine yer verilir.

Söz konusu istisnadan uygulanmasında 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmıyacağından, Tebliğin (11/B) bölümünün “İstisna Uygulamalarında Alt Sınır” başlıklı ayırımıda 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. İstisnadan Beyan

Bu istisna kapsamında yapılan teslimler, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulaklığının, “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
- 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

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 yayın 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 yayınların satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

17.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aramadan 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 aramadan 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 Uygulamalarında 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 tutarı iki katına kadar artırmaya, sifra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bakanlar Kurulunca bu yetki, 2004/8127 sayılı Kararname^[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 kapsamına giren işlemler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 TL’nin altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmaz ve genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanır.

KDV hariç işlem bedelinin 100 TL ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılır.

Kısm kısm mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılabilir durumlarla tutarının başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da KDV hariç 100 TL’yi geçmesi durumunda istisna uygulanabilir.

Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının KDV hariç 100 TL ve daha fazla olması halinde de istisna kapsamında işlem yapılır.

Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla faturada ayrı ayrı gösterilir, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının KDV hariç 100 TL ve daha fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden KDV hesaplanır.

C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI

1. 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 mükellefliğe tabi gerçek ve tüzel

kişilere karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye 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 yoku taşıma işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,
- taşıma işleri girmektedir.

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmamın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi 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 yapmaktadır. Mersin-Konya kara taşımasını ise (C) firmasına yaptırmaktadır.

(B) firmasının, (A) firmasına Arjantin-Konya taşımasının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacak, (C) firmasının Mersin-Konya taşıması için (B) firmasına düzenleyeceği faturada ise KDV hesaplanacaktır. (B) firması bu taşıma nedeniyle 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 dorso (römork) kullanılarak yurtiçi ve yurtdışında farklı çekicilerle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımlar 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 girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasına engellemez.

KDV'den istisna edilen uluslararası taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonlar da taşımacılık işi içinde mütalaa edilir ve istisnadan yararlanır.

Bilet satış komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, komisyon faturasında "Uluslararası taşıma için bilet satışı" şeklinde yazılmalıdır. "Uluslararası taşıma komisyon olduğundan 3065 sayılı KDV Kanununun 14 üncü maddesi gereğince KDV hesaplanmaz." açıklaması yer verilir ve faturadaki bedel üzerinden KDV hesaplanmaz. Komisyonun, acenteler tarafından bilet veya fatura üzerinde ayrıca gösterilerek doğrudan yokudan tahsil edildiği durumda ise bilet, fiş veya fatura üzerinde ayrıca gösterilen komisyon tutarı üzerinden KDV hesaplanmaz.

1.2. İstisnanın Beyanı

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 işlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince 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 belgelerin bir;

a) Kara Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / TIR Karnesi / Form 302 Belgesi / Kara Manifestosu / Yük Senedi (CMR) / Geçiş Belgesi (Dovzola) / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayan Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aşlı 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 edilemeye yetkili kılınan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirildiği ticaret ve/veya sanayi odalarına tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilir.

İstisna kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopileri tevsik işlemi için yeterli sayılır ve tüm dip koçan fotokopileri tek sayfa olarak istenmez.

b) Deniz ve Hava yolu Taşımacılığında; Deniz veya Hava Manifestosu / Deniz veya Hava Koşimentosu / Transit Beyannamesi / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aşlı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

c) Demiryolu Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Anlaşması kapsamında demiryolu ile yapılan eşya taşınmasında kullanılan belge(CIV Belgesi) / Topluluk transit rejiminin uygulanabildiği yerlerde, burrejimi atındaki demiryolu ile yapılan taşıma işlemlerinde beyanname yerine kullanılan belge(CIM Belgesi) / Remiz Bülteni / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aşlı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

ç) Yukarıda sayılan taşımacılığın tevsikine ilişkin belgeler haricinde, Gümrük Yönetmeliği'nin^[30] 61 ve 118 inci maddeleri kapsamındaki diğer belgelerin aşlı 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 tarihleriyle ilişkilendirilmesi kaydıyla iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir.

Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenilir.

d) Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerinin içeren liste ile bunlardan temin edilen taşımacılığı tevsik eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren liste kabul edilir.

1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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 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 iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. İhraç Mali Taşınan 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 Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihraçat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitesinin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV'den istisna edilmiş, istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

İstisna, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanır.

İstisna kapsamına, yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitesinin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen 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 (11/C-5.2.Tanımlar) başlıklı bölümündesöz konusu istisnadan yararlanacak araçların alabilecekleri 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 Kararıyla belirlenmiş olan sınır kapılarında, ihraçat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak olan eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yapılacak motorin teslimi, gümrük vergisi istisnası uygulanan standart yakıt deposu miktarı ile sınırlı olarak uygulandığından, bu araçlara 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen standart yakıt deposu miktarının üzerinde yapılacak olan akaryakıt teslimlerinde istisna uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen miktar ve uygulamalarla ilgili olarak 4458 sayılı Kanun ve 4760 sayılı Kanun uygulamaları hakkında yapılacak düzenlemeler, söz konusu KDV istisnası uygulaması için de geçerlidir.

2.2. İstisnanın Beyanı

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 römorklara yapılan motorin teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır.

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

2.3. İade

İhraç mali taşınan araçlara yapılan motorin teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturaları listesi
- (Değişik ibare:RG-21/5/2016-29718) Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ekindeki "İhraç Mali Taşınan 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 miktarlarına 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 iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Ç. DİPLOMATİK İSTİSNALAR

3065 sayılı Kanunun (15/1) 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 tanınan 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 karşılıklılık 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. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri Dışişleri Bakanlığınca belirlenir ve bu miktar istisna belgesinde belirtilir.

Bu belge diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi alımları için geçerlidir. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgeleri incelenerek, satın alınmak istenilen mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz.

Diplomatik temsilcilik veya konsolosluk adına düzenlenecek faturada, temsilcilik adı ve adresi ile istisna belgesinin tarih ve numarasına ve ayrıca temsilcilik adına alın yapmanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir. Söz konusu belgede temsilcilik adına alın yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz.

Yukarıdaki açıklamalar takrir yönteminin uygulandığı teslimler için geçerli değildir.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri KDV'den istisna olan malların ithali de vergiden istisnadır. Diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi kullanımı için iktisap edeceği malların Dışişleri Bakanlığınca verilecek belgeye 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. İstisnanın Beyanı

Diplomatik istisna kapsamındaki işlemler, işlemin tamamlandığı döneme ait KDV beyanamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağına, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 312 kod numaralı "Diplomatik organ ve misyonlara yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu işlem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemin bütinesine giren KDV tutarı yazılır.

İade talep etmeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

1.3. İade

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin örneği
- Takrir yöntemi kapsamındaki işlemlerde Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği.

1.3.1. Mahsuben İade

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

1.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden 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 halinde, mükellefin iade 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

3065 sayılı Kanunun (15/1-b) maddesine göre, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

İstisnadan, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar yararlanır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Bu kapsamdaki kuruluşlara resmi ihtiyaçlarında kullanacakları mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olarak temin edilmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığının gördüğü alınmak suretiyle Dışişleri Bakanlığına 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 alın yapaanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir. Söz konusu belgede uluslararası kuruluş adına alın yapmaya yetkili olduğu belirlenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz. Ayrıca, istisnadan yararlanmak isteyen kuruluşların uluslararası bir temsilcisi niteliğinde olmayıp sadece söz konusu kuruluşların bir üyesi niteliğinde olmaları durumunda da istisna uygulanmaz.

Takrir yöntemi uygulanan teslimler için yukarıdaki açıklamalar geçerli değildir.

2.2. Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatı Müsterek Enfrastrüktür Programları Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşaa ve Tesis İşlemlerine İlişkin İstisna Uygulaması

20/12/1985 tarihli ve 85/10191 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[33], Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatı Müsterek Enfrastrüktür Programları gereğince Türkiye'de yapılacak tesislerin etüt, proje ve inşasına ilişkin olarak Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatına veya onun namına yetkili makamlara yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Uluslararası anlaşma hükümlerine kendilerine istisna veya muafiyet tanınan kuruluşların, ilgili uluslararası anlaşmaya atfıta bulunarak satın alacakları mal ve hizmetlere KDV uygulanmasını bir yazı ile talep etmeleri ve bu yazıya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan kuruluşların faturalarında KDV'yi ayrıca göstermemeleri gerekmektedir.

Buna göre, Kuzey Atlantik Teşkilatı Müsterek 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 Kararnamede belirlenen yetkili makamlara, satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında, bu makamlar tarafından resmi ihtiyaçlarında kullanılacağı yazılı olarak belirlenen 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 Kanun^[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 mahiyetteki vergi, resim ve harçların, ortak savunma harcamalarına yanıtlanmaması için mutabık bir muafiyet sağlanması hususunda usul belirlenmeleri 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 belirlenen mal ve hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

ABD veya onun namına hareket eden yetkili makamlarca ortak savunma amacıyla kullanılmak üzere satın alınacak mal ve hizmetlerin satıcılarına 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 tesir etmeyeceği gibi, işbu Anlaşma çerçevesine girmekle beraber mübayaa ve ihaleye selahiyeti bir memur veya Amerika Birleşik Devletleri tarafından veya onun namına mukavele akdine usulüne uygun olarak yetkili kılınmış diğer bir şahıs tarafından akdedilmiş bir mukaveleye dayanmayan küçük masraflara da tatbik olunmayacaktır." hükmü yer aldığından, ABD'nin resmi kurumlarına söz konusu işleme ilişkin yapılacak mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili olarak şahıslara yönelik harcamaların KDV den istisna tutulması mümkün değildir.

2.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, işlemin tamamlandığı döneme ait KDV beyanamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağına, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 313 kod numaralı "Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu işlem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işleme ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

2.5. İade

Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi veya uluslararası kuruluşların resmi talep yazısı veya yetkili kuruluş İstisna Belgesi örneği
- Takrir yöntemi kapsamındaki teslimlerde Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği.

2.5.1. Mahsuben İade

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

2.5.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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. 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, diploması memurlarına, konsolosluklarda görevli misyon şeflerine ve meslekten konsolosluk memurlarına,

- Karşılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığına 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 olan kaydıyla bunların mensuplarına, yapılan ve bedeli KDV'den istisna edilmiş (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) teslim ve hizmetler girmez. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı 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 İlişkin III. Bölümde, bu sıfatı haiz kişi ya da kurumların yararlanabileceği diplomatik haklar muvazzaf konsolosluk ve memurların yararlanabileceği haklardan ayrılarak sınırlanmıştır. Bu nedenle, fahri konsoloslara yapılan teslim ve hizmetler diplomatik istisna kapsamında değerlendirilmaz.

Dışişleri Bakanlığı, karşılıklılık ilkesini gözeterek, her ülke itibarıyla geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst sınırı ile Türkiye Cumhuriyeti misyon mensuplarına kişisel mal ve hizmet alımlarında 50 TL'den yüksek alt limit uygulayan ülke temsilcilik mensupları için alt sınırı tespit ederek bu miktarı ilgili temsilcilige bildirir.

Dışişleri Bakanlığınca, bu tespit uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine haiz mensupları için de yapılır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağışıklığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kuruluş ve kişi bazında Gelir İdaresi Başkanlığına da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Diplomatik statüde haiz mensuplar kapsamına diplomatların eş ve çocukları da dahil olduğundan, bu kişilere yapılan teslim ve hizmetlerde de istisnadan yararlanılabılır.

3.2. İstisna Uygulaması

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecek olup, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensupları, KDV'ye tabi her türlü mal ve 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 tabi kişinin adı-soyadını, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen yabancı misyon personel kimlik kartının numarasını veya yabancılar mahsus kimlik numarasını yazmalıdır. Bu bilgilerin yer almadığı faturalara dayanılarak iade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde yabancı misyon personel kimlik kartının numarası veya yabancılar mahsus kimlik numarası yazılmalıdır.

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 yararlanılmaları amacıyla Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen "KDV ve Özel İletişim Vergisi Diplomatik İstisna Belgesi" ile işlem tesis edilir.

Ayrıca, mensupların akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında takrir yöntemi uygulanır.

3.3. İade

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedelli KDV dahil en az 50 TL (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) olan mal ve hizmetlere ait alış sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde buldukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla gerçekleştirilen harcamalarına ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilciligin belirleyeceği süre içinde bu temsilcilige verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmesi dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenir.

Sağlık harcamaları ve uçak bileti bedellerine ilişkin faturalar, iade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının eşleri adına düzenlenmesi halinde de iade taleplerinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, misyon mensuplarının eşleri adına düzenlenen faturalar, karşılıklılık sağlanan teslim ve hizmet alımları itibarıyla, herhangi bir sınırlama olmaksızın, iade işlemlerine konu edilebilir.

Bu bölümdeki usul ve esaslara uymadığı tespit edilen mükellefler için 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli ceza işlem yapılır.

İade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının, ödeme kulededici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunması mümkündür.

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 dairesine zamanında verilebilmesine yönelik gerekli tedbirleri alırlar.

Formların, vergi dairesine öngörölen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, değerlendirme ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır.

İçinde bulunan yılın üç aylık bir dönem içinde mal ve hizmet alımlarına ait KDV'nin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar verilen formlara dahil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dahil edilebilir.

Misyon mensubunun yıl içinde göreve başlaması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır.

Örnek:(A) ülkesinin Ankara'daki Büyükelçiliğinde 2012 yılının Eylül ayında göreve başlayan ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yıllık KDV dahil 24.000 Euro karşılığında TL tutarında KDV istisnasından yararlanabilecek bir diplomatın istisnadan faydalanacak harcama limiti (24.000 / 12 x 4) = 8.000 Euro karşılığında TL olacaktır.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılmak üzere yabancılara iade formulları, ayırdığı tarih itibarıyla bu bölüme belirtilen dönem ve sürelerle bağlı olmaksızın vergi dairesine verebilir, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirir, sonuçlandırır.

Vergi dairesi, formu veren misyon için Dışişleri Bakanlığının karşılıklılık ilkesine göre belirlediği yıllık harcama sınırı çerçevesinde gerçekleşen mal ve hizmet almaları sırasında ödenen KDV'ye ilişkin fatura ve benzeri belgeleri, Tebliğin bu bölümü ve yukarıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirir. Vergi dairesi iade işlemlerini, formların intikal ettiği tarihten itibaren en geç 30 gün içinde sonuçlandırır ve iade tutarını ilgili kişinin banka hesabına aktarır.

İade yapmaya yetkili vergi daireleri, elektronik ortamda kendilerine gelen bilgi ve formlarla kağıt ortamında alınan form ve diğer belgeleri karşılaştırmak suretiyle gerekli kontrolleri yaparlar. İade yapmaya yetkili vergi dairelerince, hak sahiplerinden, yabancı misyon personeli kimlik kartı numarası veya yabancılara mahsus kimlik numaraları 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 üzerinden 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 asıllarını e-çiklik yetkilileri tarafından "Aslı gibidir" şeklinde onayladıkları belge örneklerinin ibraz edilmesinde ve bu belgelerin KDV'leri dahil edilmesinde bulunurlar.

Bildirime e-çiklik fatura ve benzeri belgelerin sahte belge veya multiveviyatı itibarıyla yarımlıca belge olduğu vergi inceleme raporu ile tespit edilmişse, bu belgelerle gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilmez. İfadeleri ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya multiveviyatı itibarıyla yarımlıca belge düzenlendiği konusunda vergi inceleme raporu bulunandıktan sonra asıl belgelerden alınan belgelerle gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmez. Söz konusu belgelerin gerçek olup olmadığı üç ay içinde vergi dairesince tespit edilir ve olumlu sonuçlanması halinde iade yerine getirilir.

Yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesince bu durum ivedi olarak gerekçeli bir yazı ile talep sahibine ve Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

D. İTHALAT İSTİSNASI

3065 sayılı Kanunun (1/2)nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'nin konusuna girdiği, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişilik tarafından yapılmasının veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesinin, özelliğ taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 16 ncı maddesinde, 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 ithalini, ithalat istisnasından yararlanacağı hükmi getirilmiştir ve aynı mahiyetteki işlemlerin yurt içinde yapılması veya yurtdışından ithal edilmesinde farklı vergi uygulamalarını önüne geçilmiştir.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Kılıç, altın, döviz, para, damga pulu ithal edilmesinde, bunların yurtiçi teslimleri Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden istisna olduğu için, ithalatı da KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Kanunun (17/4-s) maddesine göre, engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den istisna olduğundan, bunların ithali de KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Kanunun (17/1)inci 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 bulunulurak, bu maddeler kapsamında giren malların ithalini KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanununun atıfta bulunulan bu maddelerinde, Gümrük Vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilecek ve esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan bazı mallar sayılmaktadır.

Bu madde 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 kayıtlı eşyaların ithali, 3065 sayılı Kanuna göre ithalat istisnasından dımda bırakılmıştır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bir malın ithalini KDV'den müstesna olabilmesi için, dahildeki teslimlerinin vergiden müstesna olması veya Kanunun (16/1-b) maddesinde sayılan Gümrük Kanununun ilgili maddeleri kapsama girmesi şarttır. Bu şartları taşımayan ancak çeşitli mevzuat hükümlerine göre, gümrük vergisine tabi tutulmayan malların ithalinde ise KDV'nin uygulanacağı tabiidir.

Gerçek kişiler tarafından, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan malların, Gümrük Kanununun 167 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 dolaşma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullandırılması 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 ncı madde hükümlü 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 dolaşma 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 faaliyetleri sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün bünyesinde, herhangi bir üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması ve işleme faaliyetinin tamamen içişlik olması durumunda, içişlik 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 belgesizini 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 Tebliğin(II/A-1.1.3.) başlık 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 hükme 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 dışarda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya aslı kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dahil olmadığı hükümlerini içermektedir. Bu çerçevede Gümrük Kanununa göre geri gelen eşya dışarda 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 bedellerini pay verilmesi gerekmektedir.

Öte 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 hükme 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 hükümlü, malın tabi olduğu rejime göre uygulanabilir 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 dolaşma girmedikçe KDV'den istisnadır.

Öte yandan, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazaların 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 belirtilmiştir.

1.1. Kapsam

Münhasaran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-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, münhasaran engellilere yapılan teslimlerle sınırlı olmayıp, kapsama giren araç ve gereçlerin her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

İstisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telif edilememeleri halinde ise iade konusu yapılır. Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade talepleri, Tebliğin (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" kulaklığının, "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 alın ve giderlere ait belgelerle gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

1.3. İade

Engellilerin kullanımına mahsus araç-gereç teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işleminden 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 işleminden 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 mükellefler iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas 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 ncı maddesinde,

"Ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizden taraflı olarak diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyette gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası; ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içinde katma değer vergisinden müstesnadır.

Birinci fıkrada yer alan istisnadan yararlanan kuruluşların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde buldukları süre içinde yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu maddede düzenlenen istisnalar dolayısıyla yüklenen 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 uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükümü yer almaktadır.

2.1. Kapsam

Ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye’de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının;

a) Resmi kullanımları için bunlara yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,

b) Sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları,

c) Bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası,

ç) Yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye’de görevde 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 istisnanın 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 ifaları ile bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin mal ve hizmet alımlarında istisna belgesini/kartını satıcılara ibraz ederek KDV uygulanmasını 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 (adı-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 kapsamında, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye’de faaliyet gösteren ve istisna kapsamında olan uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye’de görevde buldukları süre içinde yapılan ve bedeli KDV dâhil en az 50 TL olan kişisel mal ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı aranmaz.

Bu kapsamda istisnadan yararlanacak yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplar, Dışişleri Bakanlığı tarafından belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı, istisna için geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst 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 iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecek olup, bu kapsamda istisnadan faydalanacak yönetici kadrosundaki mensuplar, KDV’ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın alır. Fatura düzenlenme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satışlar için fatura düzenlenmesi zorunludur.

Bu kapsamda istisnadan faydalanacak yönetici kadrosundaki mensuplara satış yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri faturalarda istisnadan faydalanacak yönetici kadrosundaki kişinin adı-soyadı, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen kırmızı bantlı kimlik kartında yer alan yabancı kimlik numarasını yazmakla yükümlüdürler. Bu bilgilerin yer almadığı faturalara dayanılarak iade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde bu koşul aranmaz.

Ayrıca, mensupların akaryakıt, doğalgaz, motorlu taşıt ve taşınmaz alımlarında takrir yöntemi uygulanır.

2.3. Beyan

İstisna kapsamındaki kuruluşlara KDV hesaplanmadan yapılan teslim ve hizmetler satıcılar tarafından KDV beyanamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 321 kod numaralı satırında beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu işlem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

2.4. İade

2.4.1. 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) İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

c) İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

ç) İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

d) Satış faturaları listesi

e) Dışişleri Bakanlığında alınan İstisna Belgesi/Kartı örneği

f) İstisnadan yararlanan kuruluşlar tarafından onaylanan mal ve hizmet listesi

2.4.1.1. 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.

2.4.1.2. 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 çözülür.

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 ödedikleri KDV’nin iadesini talep edenler; içinde buldukları takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla gerçekleşen harcamalara ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri, Dışişleri Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda istisna kapsamındaki kuruluşun belirleyeceği süre içinde bu kuruluş verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL’yi geçmesi 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 taraflardan harcamalara ilişkin bildirim formları doldurulurken, birden fazla sayıdan 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 verilebilmesi yönelik gerekli tedbirleri alırlar.

Formların, vergi dairesine öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, değerlendirilmez ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır.

İçinde bulunan yılın üç aylık bir döneminde mal ve hizmet alımlarına ait KDV’nin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar ibrarı formlara dâhil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dâhil edilmesi mümkündür.

İstisna hakkı sahibinin yıl içinde görevde bulunduğu halde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılmak üzere olanlar, iade formlarını, ayrıldıkları tarih itibarıyla bu bölüme belirtilen dönem ve sürelerle bağlı olmaksızın vergi dairesine verebilirler, 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 dairelerinde, hak sahiplerinden yabancı kimlik numarası dışında ayrıca vergi kimlik numarası istenmez.

İadeye esas olmak üzere vergi dairelerine ibraz edilecek elektrik, su, haberleşme, uçak bileti, eğitim vb. harcamalara ait fatura asıllarını ülkelerine de vermek/göndermek zorunda olan istisna hakkı sahipleri, söz konusu belgelerin aslı ile birlikte fotokopilerini de ibraz edebilirler. Bu durumda ilgili vergi dairesince, belgeler üzerinde gerekli kontrol yapıldıktan ve fotokopi nüshasının aslına uygunluğu yazıldıktan sonra asıl belgeler ilgililere geri verirler.

Bildirimdeki ekli fatura ve benzeri belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu vergi inceleme raporu ile tespit edilmişse, bu belgelere gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilmeyecektir.

İadenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda vergi inceleme raporu bulunanlardan alınmışsa, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmeyecektir. Söz konusu belgelerin gerçek olup olmadığı üç ay içinde vergi dairesince tespit edilir ve olumlu sonuçlanması halinde iade yerine getirilir.

İstisna hakkı sahibi tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesince bu durum ivedi olarak gerekçeli bir yazı ile talep sahibine ve Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

3. 3996 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 Kanunla^[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 yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler ve 25/8/2011 tarihli ve 652 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin^[38] 23 üncü maddesine göre Bakanlık tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar; ihale edilmeye veya görevlendirilene veya projeyi üstlenene/alanlara proje kapsamında inşaata yönelik olarak yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler, KDV’den istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulanmasına 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 Kanun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler,

- 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 23 üncü maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığınca tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projeler,

yararlanır.

Bu projelerden 4/4/2012 tarihinden (652 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 23 uncu maddesi kapsamında Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına 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.) ayırımında sayılan projelere ilişkin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki işlemler ihale edilmez,

- Görevlendirilen veya projeyi üstlenene/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.

(Eklek paragraf RG-14/2/2020-31039) Ayrıca, 6428 sayılı Kanun kapsamında, Kamu Özel İş Birliği Modeli ile yaptırılan sağlık tesislerinin Sağlık Bakanlığınca kiralanması 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.) ayırımında belirtilen projeleri üstlenen ana yüklenicilere, doğrudan bu projelere yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler ile ihale işlemlerine uygulanır.

Ancak doğrudan proje ile ilgili olmayan mobilya, mutfak ve benzeri demirbaşlardan projenin bitimindeki parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmetler için tadil, bakım, onarım, istisna, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kartı, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

3.2. İstisnanın Uygulanması

Bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayırımında 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 mükellefin, bu projenin ana yüklenicisi konumunda bulunup bulunmadığına, projenin istisna kapsamına giren projelerden olup olmadığına, yatırım döneminin sona erdiği tarih ve benzeri hususlara yönelik olarak, projeyi ihale eden ilgili idareden bir yazı ile bilgi ister.

Projeyi ihale eden ilgili idarenin olumlu yazısına istinaden durum mükellefin bağı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık (EK:13)'te yer alan belgeyi düzenleyerek mükellefe verir.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalsı 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 gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alm/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

İstisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında projeye maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısım tek satır olarak girilebilir. 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 kısım tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'una aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışı anlaşırlar 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 doldurduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini Vergi Dairesi Başkanlığına veya Defterdarlığa ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayranındaki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

İstisna tek safhada uygulanacak olup, projeye üstlenen mükellef 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 yararlanması şartlarını kaybetmesi halinde, bu durum projeyi ihale eden ilgili idare tarafından, istisnadan yararlanması şartlarının kaybedildiği tarihte de yer vermek suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

3.3.Beyan

Projeyi üstlenen firmaların 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 Karşılığı Yapılan Projelere İlişkin Teslim ve Hizmetler" satırında beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alm ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

3.4. İade

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi Dairesi Başkanlığından veya Defterdarlıktan alınan istisna belgesi kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

3.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aramadan 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 aramadan 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 inza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütessesilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamında girildiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.

4. (Değişik:RG-4/10/2016-29847) Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun 6745 sayılı Kanunla değişik geçici 30 uncu maddesinde, "31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telifi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırım tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren geçirilecek faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezaların zaman aşımını, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılıbaşında başlar.

Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. (Değişik:RG-4/10/2016-29847) Kapsam

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telifi edilemeyen KDV'nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmesini öngörülmektedir.

Madde hükmü ile Bakanlar Kuruluna, uygulamadan yararlanacak asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirme veya iki katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.

4.2. İstisnanın Uygulanması

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki 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 edilmesini gerektiren şekilde 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.

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 öncelikli indirim yoluyla telifi edilemesi gerekmektedir. İlgilitakvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telifi edilemeyen KDV ise izleyen yıl talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılır.

4.3. İstisnanın Beyan

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 **(Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) Yatırım Teşvik Belgesinde Asgari Belirlenen Tutarada Sabit Yatırım Öngörülen Yatırımlar** satırında beyan edilir.

Yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren geçirilecek 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

(Değişik ibare:RG-4/10/2016-29847) Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağladığını teşvik eden belgenin onaylı örneği (Yatırım tamamlanmayca 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 aramadan 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 aramadan 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 **(Değişik ibare:RG-5/2/2021-31386) İstanbul Valiliğine** bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlarla karşılama şartıyla **(Değişik 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."

hükümü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

5.1. Kapsam

İstisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla İSMEP kapsamında **(Değişik ibare:RG-5/2/2021-31386) 31/12/2025 tarihine kadar (Değişik 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 tabiidir. Buna göre, İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin yiyecek, giyecek, temizlik, güvenlik, elektrik-su-telefon vb. giderler ile araç kiralama, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefuşat, kartasiye ve benzeri alımları proje çerçevesinde olmaması halinde istisna kapsamında değerlendirilmez.

5.2. İstisna Uygulanması

İstanbul Proje Koordinasyon Birimine, İSMEP kapsamında yapacağı alımları ilgili olarak yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak istisnadan yararlanabileceğine ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına bir istisna belgesi (EK:14) verilir. Alınan bu belgenin aklı ya danoter veya YMM onaylı örneği İstanbul Proje Koordinasyon Birimince gümrük idaresine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin İSMEP kapsamında, 25/2/2011 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 Beyan

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, **(Değişik 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 alm ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

5.4. İade

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

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

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca İstanbul Proje Koordinasyon Birimine verilen, istisnadan yararlanılabileceğine dair Belgenin onaylı örneği

5.4.1. Mahsuben İade

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

5.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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) Milletlerarası Anlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV'den İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna

6.1. İstisnanın 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 milletlerarası anlaşma 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 yüklenen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telif edilemeyen vergiler, 32 nci maddede hükümler uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Maliye Bakanlığının 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 tarihdinden önce usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir milletlerarası anlaşma olması,

-Bu anlaşmanın 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunması,

-Milletlerarası anlaşmada 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 Bakanlığının transit petrol boru hattı projesinin bu istisna kapsamında olduğuna ilişkin bir belge verir. Bu istisnadan Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının 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 işletilmesi ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımlarını istisna kapsamına dâhil etmemek üzere, istisna kapsamına dâhil edilmiş olan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

Yapılan işin bütünü içerisinde istisna kapsamına dâhil 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 kapsamına dâhil edilmez.

3065 sayılı Kanunun geçici 34 üncü maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bu Tebliğin (II/B-3.2.2), beyanı (II/B-3.3), iadesi (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 taşınmadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, işleri uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır.

6.3. 1/1/2014 Tarihinden İstisna Belgesinin Alındığı Tarihte Kadar KDV Ödenerek Yapılan Alımlar

3065 sayılı Kanunun geçici 34 üncü maddesi 7/4/2015 tarihinde yürürlüğe girmeye birlikte istisna hükmü 1/1/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetleri de kapsamaktadır.

Bu istisna kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telif 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 yüklenen ve 2017, 2018 ve 2019 yıllarının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telif 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 yüklenen ve 2017, 2018 ve 2019 yılları sonuna kadar indirim yoluyla telif edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde,

talep edilmesinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyat cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarla zamanı, verginin tarihine veya cezanın kesilmesini gerektiren duruma 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 yüklenen 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 Bakanlığının yetkilidir."

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 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 telif 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 telif 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 telif edilemeyen KDV'nin söz konusu yıl izleyen yıl içinde

talep edilmesinde iadesi öngörülmektedir.

Örnek 1: İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2019 yılının ilk altı aylık döneminde (1/1/2019-30/6/2019) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telif edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/7/2019-30/6/2020) talep edilmesinde iade edilmesinde 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 telif edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/1/2021-31/12/2021) talep edilmesinde iade edilmesinde 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 telif edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (1/1/2022-31/12/2022) talep edilmesinde iade edilmesinde 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. İstisnanın Uygulanması

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki 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 işleri ile ilgili olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarına kapsamaktadır.

Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırıma yapılan mal teslimi veya hizmet ifası yapanların bu kapsamda KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Yatırım yapan belge sahibi mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin bu şekilde yüklenen vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılır. Söz konusu mükelleflerin bu şekilde yüklenip indirim hesaplarına dahil ettikleri vergilerin öncelikle indirim yoluyla telif edilmesinde gerekmektedir. İlgili altı aylık veya yıllık dönemlerde yüklenen ve indirim yoluyla telif edilemeyen KDV'nin iadesi mümkündür. İadesi talep edilecek KDV tutarının altı aylık veya yıllık dönemlere ilişkin son dönem beyannamesindeki sonraki döneme devreden KDV tutarını aşamayacağı tabiidir.

7.3. İstisnanın Beyanı

(Değişik paragraf:RG-14/2/2020-31039) İade;

-Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde ilgili yılın ilk altı aylık döneminde yüklenen ve bu süre içinde indirim yoluyla telif edilemeyen KDV için erken ayın yılın Temmuz, en geç ilgili yılın Mayıs dönemine ait KDV beyannamesine,

-Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde ilgili yılın ikinci altı aylık döneminde yüklenen ve bu süre içinde indirim yoluyla telif edilemeyen KDV için erken ilgili yılın 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 yüklenen ve söz konusu yılın sonuna kadar indirim yoluyla telif edilemeyen KDV için erken bu yılın izleyen yılın Ocak, en geç Kasım dönemine ait KDV beyannamesine

dahil edilecek talep edilebilir. İadesi talep edilecek tutar, talebin yapılacağı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluçka kısmının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 442 kod numaralı "İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri" satırında beyan edilir.

Örnek 1: Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2019 yılının ilk altı aylık döneminde (1/1/2019-30/6/2019) yüklenen ve bu süre içinde indirim yoluyla telif edilemeyen KDV, en erken Temmuz/2019, en geç Mayıs/2020 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilecek 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) yüklenen ve bu süre içinde indirim yoluyla telif edilemeyen KDV, en erken Ocak/2021, en geç Kasım/2021 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilecek iade talep edilebilir.

Örnek 3: 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2021 yılında yüklenen ve 2021 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telif edilemeyen KDV, en erken Ocak/2022, en geç Kasım/2022 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilecek iade talep edilebilir.

Yatırım ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyat cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

7.4. İade

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenen KDV listesi

- Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği

7.4.1. Mahsuben İade

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

7.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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.

8. (Ek:RG-31/12/2017-30287)⁵⁹ Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi Kapsamında Millî Eğitim Bakanlığınca Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna

3065 sayılı Kanunun geçici 38 nci maddesinin birinci fıkrasında;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren düzenlenen sözleşmelere istinaden Millî Eğitim Bakanlığının tarafından FATİH Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarında uygulanacak üzere, proje bileşenlerine ilişkin olarak; Millî Eğitim Bakanlığınca yapılan ihaleler ile bu Bakanlığınca yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarını katma değer vergisinden müstesna olduğu,

-Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği,

-İndirim yoluyla telif 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 esaslar aşağıda belirlenmiştir.

8.1. Kapsam

Söz konusu istisnanın 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 yapılması gerekmektedir.

8.2. İstisnanın 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 Bakanlığına 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. İstisnanın 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" kulağına "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 329 kod numaralı satırda 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.

- 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.

- 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 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. (EK:RG-5/6/2018-30442)(7) İmalat Sanayinde 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 sanayinde 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 belirlenmiştir.

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 sanayindeki 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 sanayinde 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. İstisnanın Uygulanması

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen mükellefler, sanayi sicil belgelerini ibraz ederek alacakları makina ve teçhizatı imalat sanayinde kullanacaklarına dair beyanlarıyla birlikte KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Bu başvuruya birlikte istisna kapsamına alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilir.

İlgili vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlanıyorsa elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi (EK:28) verilir.

Verilen 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 GTIP 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 teçhizata ilişkin bölüm doldurduktan 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.

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 sanayii 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 zamanasımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

9.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağına, "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 kapatılmak zorundadır. Vergi dairesine istisna belgesinde yer alan makina ve teçhizat listesinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

9.5. İfade

Bu istisnadan 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

- 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 iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

9.6. Müteselesil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal tesliminde bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulaması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslimi yapan mükellefler ile birlikte teslim yapılan alıcı da müteselesil sorumludur.

Kendisine teslimi istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcının aranır. Satıcının 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 nci 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, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirileceği, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesi hükümlerine istisna kapsamında işlem yapan mükelleflin talebi üzerine iade edileceği,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının istisna ve iadenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

10.1. İstisnanın 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 uygulamasına 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 edilme suretiyle istisnanın uygulanması sağlanır.

UEFA, katılımcı futbol kulüpleri, organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde ise KDV hesaplanmaz.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

10.2. Müteselesil 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 müteselesil sorumludur.

İşlemin istisna için belirlenen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan 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. İstisnanın Beyanı

İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulağına, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 336 kod numaralı "UEFA Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetler" satırını 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. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Türkiye Futbol Federasyonundan alınan yazı örneği.

10.4.1. Mahsuben İade

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

10.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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, mükellefler iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

F. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR

Kısmi istisna, işlemlere ilişkin alış ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemeleridir. Bu kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenen vergiler, 3065 sayılı Kanunun (30/a) ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

3065 sayılı Kanunla, Kanunun 32 nci maddesi kapsamında sayılmayan, ancak KDV'den istisna olmakla birlikte, KDV indirimini de mümkün kılan bazı işlemler mevcuttur.

Buna göre, Kanunun (Değişik İbare:RG-15/2/2019-30687) (17/2-b), (17/2-c), (17/2-d), (17/4-e), (17/4-f), (17/4-g), (17/4-h), (17/4-ı), (17/4-j), (17/4-k), (17/4-l), (17/4-m), (17/4-n), (17/4-o), (17/4-p), (17/4-r) (kısmi olarak), geçici 12, geçici 23, geçici 24, geçici 32 nci maddeleri uyarınca, vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Ancak, bu kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmez.

İşlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanların mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek yoktur. İşlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanlardan arzı olarak vergiye tabi işlem yapanların, sadece bu işlemin gerçekleştiği dönem için ve sadece bu işlemi kapsayan beyannameyi vermesi yeterlidir.

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

3065 sayılı Kanunun (17/1-a) maddesinde, Kanunun (17/1) maddesinde sayılan;

- Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdareler,
- İl Özel İdareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köylerin Teşkil Ettikleri Birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner Sermayeli Kuruluşlar,
- Kanunla Kurulan Kamu Kurum ve Kuruluşları,
- Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları,
- Siyasi Partiler,
- Sendikalar,
- Kanunla Kurulan veya Tüzel Kişiliği Haiz Emekli ve Yardım Sandıkları,
- Kamu Menfaatine Yararlı Dernekler,
- Tarımsal Amaçlı Kooperatifler,
- Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar,

tarafından, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

3065 sayılı Kanunun (17/1-b) maddesinde ise aynı kurum ve kuruluşların tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerini işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Örnek:(A) Üniversitesine ait Döner Sermaye İşleme Müdürlüğüne bağlı Basım Evi Müdürlüğüne ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla münhasıran üniversite bünyesindeki fakülte ve yüksekokulda okuyan öğrencilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan kitap, dergi ve benzeri dokümanların basımı ve teslimi KDV'den istisnadır.

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

2.1. Belli Kurum ve Kuruluşların Kanunla Sayılan İşleri Yapmak veya Yönetmek Suretiyle İfa Ettikleri Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/1)nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (17/2-a) maddesinde sayılan;

- Hastane, nekahathane, klinik, dispensar, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajın laboratuvarları gibi kuruluşlar ile

- Öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri, işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Bu teslim ve hizmetlerin bedelli veya bedelsiz olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

Ayrıca bu kurum ve kuruluşlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

Diğer yandan, Kanunun (17/1)nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların, sadece Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri istisna olup, bu kurum ve kuruluşları;

- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılmayan kuruluşları işletmek ve/veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetleri ile
- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmekle birlikte kuruluş amaçlarına uygun olmayan teslim ve hizmetlerinin,

KDV'den istisna tutulması mümkün değildir.

2.2. Özel Okullar ve Üniversiteler Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Eğitim ve Öğretim Hizmetleri ile Öğrenci Yurtları Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Yurt Hizmetlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde;

-8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun^[39] hükümlerine tâbi özel okullarda bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

-24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun^[40] ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun^[41] hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

- Üniversite ve yüksekokullarda ise (% 50)'sini, geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

(Mülga:RG-15/2/2019-30687)

(Mülga:RG-15/2/2019-30687)

(Mülga:RG-15/2/2019-30687)

(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 edilmez.

2.3. Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler muhataba bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır.

(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 edilmez.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1:2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanununun ilgili hükümleri gereğince özel hastanelerde ücretsiz olarak verilen sağlık hizmetleri KDV'den istisnadır.

Örnek 2: 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 178 inci maddesi uyarınca, adli müzaheret bürolarınca yoksul ve aciz kişilerin işlerini takip görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri KDV'den istisnadır.

2.4. Belli Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde; Kanunun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'den istisna olup, teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmaksızın istisna uygulanır.

(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 edilmez.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Bir sanatoryumun bedeli karşılığında aldığı hizmet aracı KDV'ye tabidir. Ancak bu aracın vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslimi KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Kamu yararına çalışan derneklerden olduğu Bakanlar Kurulu Kararı ile onanan (G) Derneği tarafından yaptırılacak olan yükseköğrenim öğrenci yurdu inşaatı için, (H) Yapı Denetim Ltd. Şti. tarafından (G) Derneğine "bedelsiz" olarak verilen "yapı denetimi hizmeti", KDV'den istisnadır.

2.5. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Bazı Malların Tesliminde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu KDV istisnası uygulamasında aşağıdaki açıklamalara göre hareket edilir.

2.5.1. Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışlanan dernek veya vakfa yapılmış olması gerekir. İhtiyaçlı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımlarının yukarıda belirtilen madde kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzel kişiliğinde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardım yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, konuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

2.5.2. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağış Niteliği

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekir. Ayrıca yapılacak bağışlar şartlı (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılır.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinin taşınmayan veya şartlı olarak yapılmasına bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmez.

2.5.3. Bağış Yapanlara Düzenlenecek Belge

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedelli Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilir ve ayrıca taşınma işlevi serik ırsaliesi düzenlenir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içeren fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenir. Mal bedelli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılır.

Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

2.5.4. Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyip bağış yapanlara bir örneğini verirler.

Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar, dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilir.

2.5.5. Kayıt Düzeni ve Beyan

Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedelli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleşir.

KDV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kuluğundaki "Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda "229-Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan, Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddeleri" satırında beyan ederler.

(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 edilmez.

(Mülga:RG-15/2/2019-30687)

(Mülga:RG-15/2/2019-30687)

Örnek: Dernek kuruluş tüzel kişiliğinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardım yapabilmesine ilişkin hüküm bulunan (H) Yardımlaşma ve Dayanışma Derneğine, bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yukarıdaki usul ve esaslar çerçevesinde gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi KDV'den istisna olacaktır. Ayrıca söz konusu maddelerin ihtiyacı olanlara bedelsiz olarak teslim

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 olmadığının bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunacaktır.

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)⁹⁾ Ayrıca Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamda, Milli Eğitim Bakanlığının 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 paralar oluşturmaktadır; bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paralar da aynı verginin kapsamına girmektedir. Bu işlemler Kanunun (17/4-e) maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir.

Ayrıca, Türkiye'de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dışı kredi işlemlerinin mahiyet itibarıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıklar. Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinde de Kanunun (17/4-e) maddesi hükümlü yarıncı 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 ürün tüketicilerinin 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 veya bulunmayan sigorta acenteleri ile sigorta brokerlerinin sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri karşılığı aldığı komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, faaliyetleri Kanunun (17/4-e) maddesi yarıncı KDV'den istisna olan sigorta araçları (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 araçlarının 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 beyannamesi 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 yarıncı KDV'den istisnadır.

4.6. Darphanne ve Damga Matbaası Tarafından Yapılan İşlemler

3065 sayılı Kanunun (17/4-f) maddesi ile Darphanne ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

4.7. Değerli Madenler, Kıymetli Taşlar, Değerli Kâğıtlar, Para, Döviz, Menkul Kıymetler, Damga Pulu ile Hurda ve Atık Teslimleri

4.7.1. Değerli Maden, Değerli Kâğıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi ile külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, değerli kâğıtlar, 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 yarıncı, aynı mahiyette olan kâr ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı belgesi gibi faiz veya temettü getiren kıymetli evrak teslimleri de vergiden istisnadır.

Ancak, altın ve gümüş şekiller ile altından ve gümüşten mamul eşya teslimlerinde, Tebliğin (III/A-4.2.) bölümünde açıklandığı üzere, külçe miktarına isabet eden bedel düşüldükten sonraki tutar üzerinden KDV hesaplanır.

Ayrıca, madde ile 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununda^[44] düzenlenen değerli kâğıtlar istisna kapsamına almıştır. Buna göre 210 sayılı Kanuna ekli tabloda yer alan değerli kâğıtların 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 hizmetinin istisna kapsamına olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Buna göre, tahvil ihraçında tahvil teslimi ile birlikte tahvil satın alanlar tarafından verilen finansman hizmetinin karşılığı olan faiz/kupon ödemeleri de istisna kapsamındadır.

Örnek: Türkiye'de mükim (A) Şirketi yurt dışıya ihraç edilmek üzere 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 B 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, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarının Teslimi (Değişik başlık:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾

Hurda veya atık metal, plastik, kâğıt ve (Değişik ibare:RG-6/7/2018-30470)⁹⁾ cam ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimlerinde KDV uygulanmaz.

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşların teslimi de bu kapsamda vergiden müstesnadır.

Ancak hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithali istisna kapsamında değerlendirilmaz.

4.7.3. Kıymetli Taş Teslimleri

(Değişik bölüm:RG-16/10/2014-29147)⁴⁾

6552 sayılı Kanunun 26 ncı 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 ithal, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi KDV'den istisna tutulmuştur.

Söz konusu istisna, kıymetli taşların Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında işlem görmek üzere ithal, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi KDV'den istisna tutulmuştur.

Bu taşların, yukarıda belirtilenler dışında teslim, ithal ve el değiştirmeleri 11/9/2014 tarihinden itibaren KDV istisnası kapsamına girmediğinden genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

4.8. Ziraî Amaçlı Su Teslimleri ile Arazi Islahına Ait Hizmetler

Ziraî 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.

Ziraî amaçlı su teslimlerinde, istisnânın uygulanması açısından suyu teslim edenin statüsünün bir önemi yoktur.

Perakende içme suyu teslimlerinde ise istisnânın 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 istisnânın 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 (Başlığı 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 istisnânın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malın taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. 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) 11/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasının serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-i) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne taşımıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işi de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.'ne taşımıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV'den istisna iken, (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 Taşınmaları

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 (millsleşmemiş) 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 Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi

4743 sayılı Kanun^[45] hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsil amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayedede mahallinde satış dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçevesinde anlaşılabilir hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayedede 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 müzayedede satışla satış işleminde, bu mal ve hakların alacağı mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacağı mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı KDV'den istisna tutulacaktır.

Varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsil amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.12. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Mal ve Hakların Teslimi

Bankalar Kanunu yarıncı; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayedede mahallinde satış dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsil amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayedede mahallinde satış dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsil amacıyla (müzayedede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Bu istisna, işlem bedelinden Fona itinal 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 itinal eden tutarla sınırlı olmak üzere KDV'den istisna tutulur.

Öte yandan, söz konusu taşınmazların satış bedelinden TMSF'ye itinal eden kısmı düşüldükten 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 uygulaması adı geçen Genel Müdürlüğe verilen haber hizmetleri ile sınırlı olup, Genel Müdürlüğün diğer mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

4.14. Gümrüklü Alanlarda 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-g) maddesine göre ihalat ve ihraçat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri KDV'den müstesnadır.

Ancak, istisna kapsamındaki hizmetlerin ifasını gerçekleştirmek için (etiketleme, paketleme, istifleme, taşıtla yükleme vb.) üçüncü kişilerden alınan işçilik, iş makinesi kiralanması ve vinci hizmetleri ile iş makineleri ve taşıtlar için alınan akaryakıt vb. teslimleri, istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) maddesi hem de (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) (17/4-ö) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

Liman ve hava meydanlarında verilmekle beraber 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulur.

(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-g) maddesine göre, ihalat ve ihraçat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için 11/2019 tarihinden itibaren verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek İthalat işleminde konu bir malın gümrük antreposu içerisinde bir yerden bir yere taşınması hizmetleri, 3065 sayılı Kanunun (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) (17/4-ö) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Örnek 2: Gümrüklü sahada işleme belgesi bulunan antrepo işleticisinden yapılacak olan antrepo kiralama işlemi 3065 sayılı Kanunun (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) (17/4-o) ve (17/4-ö) maddeleri kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Örnek 3: Gümrük antrepolarında ihalat ve ihraçat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen yükleme, boşaltma hizmetleri ile ihalat ve ihraçat işlemlerine konu olması ya da transit rejim kapsamında işlem görmesi kaydıyla ödeme bakiyat ürünlerinin söz konusu yerlerde keçe ile istifi, kılınlarla yüklenmesi, manipülasyonu hizmetleri KDV'den istisnadır.

4.15. Hazinecin 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

Türkiye'deki müşterilere yansıtılması KDV'den istisna tutulmuştur.

Buna göre, 1/1/2018 tarihinden itibaren yurt dışındaki 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 sıfatıyla KDV beyanında bulunmayacaktır.

Ayrıca, bu hizmetlerin GSM operatörleri tarafından müşterilerine yansıtılması da KDV'den istisna olduğundan, GSM operatörleri tarafından müşterilerine düzenlenecek faturalarda yurt dışındaki kullanımlara ilişkin yansıtılan roaming bedelleri KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

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 istisna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm çerçevesinde, özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin Özelleştirme İdaresinin teslim ve kiralanması ile bunların aynı İdare tarafından teslim ve kiralanması işlemlerinde KDV uygulanmaz.

Diğer taraftan, kiralamalı işlemlerinin KDV'den istisna tutulabilmesi için kiraya verilecek taşınmazın özelleştirme kapsam ve programına alınması ve kiralamalı işlemlerinin 4046 sayılı Kanun hükümleri uygulanmak suretiyle gerçekleştirilmesi gerekir. 4046 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmeyen ve özel hukuk hükümlerine tabii şirket arasındaki sözleşmeye dayanılarak 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 kazançlarının gelir veya kurumlardan vergisinden istisna bulunduğu 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 hizmetlerin KDV'den istisna olduğu ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, itibarıyla uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme 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 yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükelleflere kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla 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 bayii tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışına 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 alımları, 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 üretilecek dahi (Mülga ibare:RG-15/2/2019-30687)(...), network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve arge çalışmalarında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

(Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yükümlenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmeyecektir.

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 yükümlenilen 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 firmanın, bu bölgede ürettiği "hastane 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 yararlanılması mümkün değildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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 üretilen 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 başlığı yapacak 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 yükümlenilen vergilerin vergiye tabii işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirileceği, indirilecek 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 başlığını yapacak olanlara teslim ve/veya ifasında

geçerlidir.

Bu kapsamda, bilgisayar donanımları (mouse, klavye, antivirüs programları, data kablosu-montaj kablosu gibi), internet ve network ürünleri (modem, switch, kablolu), tarayıcı gibi ürünler ile işletim sistemi ve güvenlik yazılımlarının Millî Eğitim Bakanlığında (okul aile birliği dahil) 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 (akülü tablet, bilgisayarlar bağlanarak kullanılan inkanm oksa 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 değerlendirilmeyeceğinden ve bunların tesliminde genel hükümlere göre KDV hesaplanır.

Bilgisayar ve donanımlarının doğrudan Millî Eğitim Bakanlığında bedelsiz tesliminde, Kanunun (17/2-b) maddesi hükmü 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, İl veya İlçe Millî Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklere başvururlar.

İl veya ilçe koordinatörlükleri bu başvuruyu üzerine bedelsiz olarak teslim ve/veya ifa edilmek istenen bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teknik açıdan uygun olup olmadığı hususunda gerekli değerlendirmeyi yapar ve uygun bulunması halinde, bedelsiz teslimde bulunacak kişi veya kuruluş adına örneği Tebliğ ekinde yer alan istisna belgesini (EK:17) düzenler. Düzenlenecek istisna belgesine bedelsiz teslim ve/veya ifa edilecek bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların nitelik ve adedini gösteren bir listede eklenir.

3.2.2. KDV Mükelleflerince Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya İfalarda İstisna Uygulanması

İl veya İlçe 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 olan istisna belgesi ve ekli listeyi satıcılara ibraz ederek istisna kapsamında işlem yapılmasını talep ederler. Bu şekilde talepte bulunulması durumunda ise Millî Eğitim Bakanlığında bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunacaklara yapılacak satışlarda istisna kapsamında işlem yapılması.

Satıcılar istisna kapsamında işlem yapılmasını talep edilmesi üzerine belge sahibi adına düzenleyecekleri faturada KDV hesaplamazlar. Düzenlenen bu faturaya "..... İl / İlçe Millî Eğitim Müdürlüğünün düzenlediği tarih ve sayılı belge uyarınca KDV uygulanmamıştır." ibaresi not olarak düşülür; ayrıca istisna belgesinin düzenleyen makama onaylı bir örneği eki ile birlikte gerektiğinde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere karşı taraftan alınır.

Yukarıda belirtilen şekillerde temin edilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları 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 belgesinin 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 İfalarda İstisna Uygulanması

İl veya İlçe 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 bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları 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 belgelerini ibraz ederek, kendilerine yapılacak teslim ve/veya ifalarda 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 (11/G-3.2.2.) bölümünde belirtilen notu düşmek suretiyle KDV hesaplamazlar. Ayrıca, istisna belgesinin düzenleyen makama onaylı bir örneği, eki ile birlikte gerektiğinde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere karşı taraftan alınır.

3.2.4. Nakdi Bağışlarla Alınacak Bilgisayarlar İstisna Uygulanması

Millî Eğitim Bakanlığında, bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların alımı şartı ile yapılan nakdi bağışların, Millî Eğitim Bakanlığı tarafından kullanımda da İl veya İlçe Millî Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklerin bağlı olduğu istisna belgesi düzenlemek suretiyle Tebliğin (11/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 donanımlar ile bunlara ilişkin yazılımları Millî Eğitim Bakanlığında bağlı okullara bedelsiz teslim eden mükellefler ile bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunacak bu kişi veya kuruluşlara istisna kapsamında satış yapan mükellefler, yükümlendikleri 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 yükümlenilen 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 istisna olacağı hükmüne 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 alınmış 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 teşkil eden bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlar, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dahil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınır.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

Geçici 28 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 işlemleri bulunmaması kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarla inşa edilecek konutların inşaat ruhsatı alınmaması kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesine gerek kalmaz.

3/7/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı alınmış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı alınmadıkları 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, vergiyi tabii işlemler bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannameyi verirler.

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 indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması, gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsis durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümlüde kooperatifin yapı sıra üst birliğin adına da veri verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimli oran uygulamasına kapsama 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 taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Buna göre;

- Tek başına hafriyat işi,
- Muhasebecilik,
- Plan-proje çizimi,
- Anayoldaki refüjlerin açıldırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,
- Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,
- Parselasyon,
- Aplikasyon (araziye uygulama),
- benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayedede 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 müzayedede mahallinde satılan bir arsayı satın alması işlemleri (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 indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

4.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığında İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması

(Değişik paragraf:RG-5/6/2018-30442)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 irtifaki kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

4.4.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 işlemlerle ilgili olarak yüklenmiş oldukları vergileri indirim konusu yapmaları Kanunun (30/a) maddesine göre mümkün değildir. Yüklenilen ancak indirimi mümkün olmayan bu vergiler, Kanunun (30/d) maddesi hükümü göz önünde tutulmak 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;

"28/3/2001 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 haz meslek kuruluşu veya sair ticaret şirketleri nezdinde 16/4/2012 tarihli itibarıyla mevcut bulunan emeklilik taahhüt planları kapsamındaki yurt içi ya da yurt dışındaki birikimler ve taahhütlere ilişkin tutarların (plan esaslarına göre aktarılan tarihin) kadar mutlak olarak ödemeler nedeniyle oluşan (dahil) kısmen veya tamamen bireysel emeklilik sistemine aktarılması amacıyla taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayedede 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 tutarlar oranlı olarak uygulanır.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükümü yer almaktadır.

İstisnanın kapsamını, bireysel emeklilik taahhüt planı esasları çerçevesinde aktarım tarihine kadar yapılan düzenli ödemelerin bu sisteme aktarılacak üzere müzayedede 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 yüklenmiş oldukları 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 eklenti veya bütünüyle parçalarını Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının belediye ve bunlara 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. İndirilecek giderilemeyen 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 Bakanlığının belediye ve bunlara 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 eklenti veya bütünüyle parçalarının devir ve teslimlerini kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlere ilişkin olarak yüklenmiş oldukları 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 üncü 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 (müzayedede mahallerinde 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 hükümü uygulanmaz. Maliye Bakanlığı, 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 (müzayedede 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 hükümü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve daha önce indirim hesaplarına dahil edilmiş olan KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesine gerek yoktur. Bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün değildir.

8. Belediye 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 ncı 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 geçmişte dönük herhangi bir tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan varsa açılmış davalardan feragat edilmiş kayıtlıya vazeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar devir ve iade edilmez.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının 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 ncı maddesi hükümünün uygulanması mümkün değildir.

Buna göre, belediye ve il özel idarelerinin 27/1/2017 tarihinden önce yapmış oldukları ve iktisadi işletme oluşturmamakla birlikte müzayedede mahallinde yapılması nedeniyle KDV hesaplanmasını gerektiren taşınmaz satışları üzerinden KDV hesaplanmaması ve beyan edilmiş olması durumunda, hesaplanmayan KDV, bu maddede kapsamında belediye ve il özel idarelerinden aranmayacaktır.

Diğer taraftan, belediye ve il özel idarelerinin 27/1/2017 tarihinden önceki iktisadi işletme oluşturmaları taşınmaz satışlarına ilişkin olarak vergi dairelerine geçmişte 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 açılmış olması halinde açılan davalardan feragat edilmiş yazılı tarhiyatlarında vazeçilerek tahakkuk eden tutarlar terkin edilecektir. Ancak, bu şekilde tahakkuk eden tutarların tahsil edilmesi halinde tahsil edilen tutarlar devir ve iade edilmeyecektir.

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 Bakanlığının 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 yüklenmiş oldukları vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür. Bununla birlikte, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ç. 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, belirttikleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçeyle belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

Kanun menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlık Kurulunca vergi muafiyeti tanınan 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 hükümü 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 hükümüne göre istisnadan vazgeçmek isteyenler, vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak 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 kapsamaması şarttır.

İstisnadan vazgeçme talebinde önce başlanmış işlerde bu hüküm uygulanmayacak, devam edilmekte olan bu işler sonuçlanıncaya kadar istisna kapsamında işlem görecektir.

Bu durum, daha önce istisnadan vazgeçmiş olan mükelleflerin devam etmekte olan işleri için de geçerli olup, istisnadan vazgeçme tarihinden sonra KDV'ye tabi olan işlemler sonuçlanmadıkça bu işlemler için istisna uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu işlemler sonuçlandıktan sonra, üç yıllık sürenin bitiminden önce başvurulması halinde, tekrar istisna uygulanmasını mümkün bulunmakta olup, istisna kapsamına alınmak için üç yıllık sürenin 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 vazgeçilmediği KDV hesaplanmaz. İstisnadan vazgeçen mükelleflerin ise, alımlarının KDV'ye tabi olup olmadığına bakılmaksızın, teslimleri KDV'ye tabi olacaktır.

İstisnadan vazgeçeceklerin mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren vergi dairesince tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar mükellefiyete giriş tarihinden itibaren üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkmak için talepte bulunmadıkları takdirde, mükellefiyet üç yıl daha uzayacak olup, bu süre dolmadan tekrar istisna kapsamında işlem yapılması mümkün değildir. Mükellefiyetten çıkmak için yapılacak başvuru üçüncü yılın son gününe kadar yapılabilir.

1.2. İstisnadan Vazgeçmenin Mümkün Olmadığı Durumlar

Kanunun 18 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre, *Kanun menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlık Kurulunca vergi muafiyeti tanınan 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 taşımalarına göre ayrı maddeler halinde düzenlenmiş, özel matrah şekilleri ise ayrıca belirtilmiştir.

satışı sırasında düzenlenen gelir makbuzalarının, faturada/sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "fatura ve benzeri belge" olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

Buna göre; 3065 sayılı Kanunun (29/1-a) ve 53 üncü maddeleri gereğince, gelir makbuzalarında yer alan toplam bedel üzerinden kaç yüzde yoluyla hesaplanan KDV, plaka ve baskı evrakı satın alan indirim hakkına sahip KDV mükellefleri tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yapılabılır.

4.8. (Başlığı 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 ihale, 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 kapsama girer 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 kapsama alınan kıymetli taşların ihata eden veya bu taşlardan yapılmış eşya teslimlerinde KDV matrahı, teslim bedelinden kıymetli taş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak tespit edilecektir. Kıymetli taş bedeli olarak Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında oluşan fiyat esas alınır.

Düzenlenecek faturada, eşyanın KDV hariç satış bedeli ile kıymetli taşın 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 taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.

KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.

Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz 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 etmekte birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelikte göre yetki belgesi alınması 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 etmekte birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelikte 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 belgesi alınması olanlar ile yetki belgesi almaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti ile işgal edenlerin ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanmaz.

İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, araç veya taşınmazın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir.

Örnek 1: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile 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 bakımı yaptırılmış ve otomobile çekik jant taktırılmıştır. Bu hizmetin karşılığı olarak (C) Servis A.Ş.'ye 5.000 TL+900 TL KDV ödenmiştir. Daha sonra söz konusu otomobil KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den satın alınan araca yıllık bakım yaptırılması ve çekik jant taktırılması, otomobilin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturduğundan, söz konusu aracın satışında özel matrah uygulanacak ve alış bedeli olan 32.000 TL düşülmek suretiyle 8.000 TL özel matrah üzerinden (8.000 x 0,18 =) 1.440 TL KDV hesaplanacaktır. Ayrıca taşıtın yıllık bakımı ile çekik jant takılmasına ilişkin (C) Servis A.Ş.'ye ödenen 900 TL KDV, (A) Otomotiv Ltd. Şti. tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu aracın, KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 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 değiştirilmesi 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 satım 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 oluşturduğundan (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) maddesinde, "ambalaj giderleri" matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmaktadır. Ancak geri verilmesi mutad olan boş kaplara ilişkin depozitolar teminat niteliği taşıdığından, boş kaplara ait depozitoların KDV matrahına dahil edilmeyeceği açıktır.

Gerçi verilmesi mutad 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 kazandığından 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, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabii olduğu KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyan edilmemesi 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 doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (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 lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenecek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirecektir.

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 olmadıkları hükme bağlanmıştır.

Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez. Bu durumda, iskintoların KDV matrahına dahil 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 bulunması 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 teamüllerin aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskintolar bu bent hükümünden 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 düzellebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayırca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşılığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskintolar esas itibarıyla, asıl işleme 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 hükmüne 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 paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi hükmüne göre tespit olunur.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı 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 bedeli katılmasın mecburi olduğu Kanunun 27 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesine ise genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilip verilmemesi hususu, mükelleflerin itibarına bırakılmıştır.

Ancak KDV uygulaması açısından mükellefler, imal ettikleri emtialarda emsal satış bedellerini, maliyet bedeli esasına (Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci sırasına) göre tayin ettikleri takdirde, genel idare giderlerinden mamule düşen hisseyi emsal satış bedeline dâhil edebilir.

Serbest emsal satış bedelleri 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 multitef 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 maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnameye;

- Eklilistelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiyi tabii işlemler için (% 18),

- Eklil (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 1),

- Eklil (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8),

olarak tespit edilmiştir.

1.1. Perakende Satışın Tamamı

2007/13033 sayılı Kararname'nin 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere

satılmaktadır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

Karamamenin 1 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, Kararname eki (I) sayılı listenin (2/a) sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise (% 8) KDV oranı uygulanır.

Bu düzenlemeye göre, (I) sayılı listenin (2/a) sırasında yer alan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışı 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 satışı 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 şahsi tüketim amacıyla kullanıldığını tespit edilmesi halinde, eksik alınan verginin vergi ziyat 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 tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.2.3. Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemin 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. İndirimi Orana Tabi Mallar ile Genel Orana Tabi Malların Birlikte Satılması Halinde Fatura Düzeni

İndirimi orana tabi olan işlemler genel orana tabi işlemlerin birlikte yapılması halinde, bu işlemlere tekabül eden bedel, toplam bedelden ayırt edilecek her işlem grubuna o gruba ait vergi oranı uygulanır. Böyle bir ayırımı yapılmaması halinde, KDV hesaplanmasında işlem grubu içerisindeki en yüksek KDV oranı esas alınır.

2. İndirimi 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 alan 150 m²'ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanunun 1 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-3/2/2017-29968) 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), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi **(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 ile 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 hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) Bin Türk Lirası ve üzerindeki 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, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğurucu olayın meydana geleceği hüküm 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 doğurucu 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 alarak 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 İndirimi 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 ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırasına uyarınca (% 1) oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimi 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 alan ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölgelerde de ihtiva eden inşaatlarda indirimi oranı 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 olmadığında 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;

-Konutluca 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, sigınak, kapıcı daireleri, müşteri hizmete ayrılan depo, çamaşlıklar,

-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 edilmez.

2.2. Finansal Kiralama İşlemleri

2007/13033 sayılı Kararname'nin 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararamameye 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 eki (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 hizmeti (% 1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralama konu olması halinde de (% 1) oranında KDV uygulanır.

2.3. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler

2007/13033 sayılı Kararname'nin eki (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 tabidir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösteren bazı mükellefler, kendi işletmelerine ait mallar ile toptancı hallerindeki diğer işletmelerden satın aldıkları malları toptancı halleri dışındaki ünitelerinde satışa sunabilmektedir.

Toptancı hallerinde faaliyet 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 teslimlerinde (% 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) bölümünün 24 üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, krahathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satılan 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 hizmetlere 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 15/07/2009 tarihinden itibaren genel oranda KDV uygulanmaktadır.

İndirimi oranı 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 içeceklerle ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içecekleri 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, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (% 18) oranında KDV'ye tabidir.

Yukarıda belirtilen yerlerin tanımı 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 mevzuat esas alınır.

Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığında veya ilgili belediyeye başvurularak, bu yerlerin mahiyetini belirten bir yazı alınır. Bakanlık veya belediye, söz konusu hizmet birimlerinin mahiyetini bu bölümün dördüncü paragrafında belirtilen mevzuat çerçevesinde tespit eder. Konaklama tesislerinin bünyesindeki hizmet birimlerinde sunulan hizmetlerde KDV oranı bu tespit esas alınarak uygulanır.

Öte yandan, turizm işletmesi dışında konaklama tesislerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığının tarafından verilen söz konusu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânlardan açıkça belirtilmesi göz önüne alınarak, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmaktadır. Buna göre, bu kapsamdaki konaklama tesislerine turizm dairesine turizm işletmesi belgesinin bir örneğinin ibraz edilmesi yeterlidir.

Turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükellefler ile kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazılı vergi dairesine ibraz ederler.

Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin, işletmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunludur.

Söz konusu yazının, bu tür hizmet birimlerinin işletmeye açılmadan önce, temin edilerek vergi dairesine 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 Kararname'nin eki (II) sayılı listenin B bölümünün 24 üncü sırasına göre otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin (üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler hariç) bünyesindeki;

- Lokanta, restaurant, restaurante,

- Alakart lokantası,

- Kahvaltı salonu,

- Açık yemek alanı,

- Yemek terası,

- Kafeterya, snack bar, vitamin bar,

- Pasta salonu,

- Lobi,

bulunamaz.

İndirimi orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimi orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplama yapılrken, indirimi orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülmür.

Diğer taraftan indirimi orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (% 1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (% 17)'sini, (% 8)'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (% 10)'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır. (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 yüklenilen 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-3/2017-29986) Yılı içinde iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsuben iadesinde, yıl içinde iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunulan tutardan yıl içinde yapılan iadeler düşülmür, 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 beyannamelerine iliştirilerek talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Buna göre;

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşmıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.

-İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır. (Değişik ibare:RG-10/10/2018-30561) ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

(Mühilga cümle:RG-15/2/2017-29980) (...) İndirimi 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 Yüklenilen KDV

3.1.3.1. Genel Olarak

İndirimi orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortisman tabii kıtsadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimi orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimi orana tabi işlemlerle ilgili bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

Örnek 1: Ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m²'nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, (Ek ibare:RG-15/2/2017-29980) perde, avize, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurularak kullanılacak (eklenli) 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 yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılabılır, ancak iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

(Ek paragraf:RG-15/2/2017-29980) Diğer taraftan 150 m²'nin altındaki konutun inşasında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşakabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyaların ilişkin yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilebilecektir.

Örnek 2: 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro matzemeleri, reklam, komisyon, temizlik matzemeleri ve benzeri) ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilebilecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkün değildir.

3.1.3.2. Stoklarda Yer Alan Mallar

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimi orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler, ancak söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir.

3.1.3.3. Amortisman Tabii Kıtsadi Kıymetler

Amortisman tabii kıtsadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu kıtsadi kıymetlerin indirimi orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu kıtsadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktifte alındığı ve indirimi orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

3.1.3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgele

İndirimi orana tabi işlemin gerçekleştirildiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemlerle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimi orana tabi işlem gerçekleştirildikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenemeyen belgenin işlemin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmiş halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemi iade hesabına dâhil edilmez. İadenin beyannamesi verilerek suretleri dâhil edilebilir.

Bu durumda iade, KDV İadesi YMM Tasadik 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 aşılması şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılını takip eden takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dâhil edilmesi mümkün değildir.

3.1.3.5. (Ek:RG-5/6/2018-30442) İndirimi Orana Tabi İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Alımlar ve İskontolar

İndirimi orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlem ile ilgili olarak garanti, reklam, royalti, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar üzerinden KDV ödenebilmektedir. Ayrıca indirimi orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı tarafından yapılan iskontolar nedeniyle, alıcılar tarafından iskontoya dair düzenlenen faturada KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu kapsamda, indirimi orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlemlerle ilgili olarak yapılan garanti, reklam, royalti, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar ve iskontolar nedeniyle satıcılar tarafından yüklenilen KDV'nin, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınması uygun görülmüştür.

3.2. Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

3.2.1. Genel Olarak

Mahsuben iade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimi orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi.

b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo.

c) Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırdıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin olarak indirilecek KDV listesi, indirimi orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümlerini gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

Kolektif şirketler ile ait 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 aranmaksızın yerine getirilir, talep belgelerin tamamlandığı tarihte itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerinde 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 tamamlandıktan teminatın verildiği tarihte 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 tarihte itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarihte itibarıyla geçerlik kazanır.

Tebliğin (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamda mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

Örnek: Mükellef (A) vergilendirme dönemleri itibarıyla, kümülatif iade tutarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Ocak 2011	5.600
Şubat 2011	6.900
Mart 2011	8.700
Nisan 2011	10.800
Mayıs 2011	13.200
Haziran 2011	15.800
Temmuz 2011	16.800
Ağustos 2011	18.200
Eylül 2011	24.800

Bu mükellefe ilgili yıl (2011) için belirlenen alt sınırı aştığı Haziran döneminde (15.800-14.300=) 1.500 TL mahsuben iade edilebilecektir. Mahsup talebi Haziran dönemi beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra bu bölümün (a) ve (b) alt ayırmadaki belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran dönemlerinin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL tutarındaki limitin aşılması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek bulunmamaktadır.

Haziran döneminden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde de iade tutarının kümülatif olarak hesaplanmasına devam edilecek, bu hesaplama sonucu bulunan tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutarlar çıkarılacak ve varsa kalan tutarın mahsuben iadesi talep edilecektir.

Bu mükellefe, vergilendirme dönemleri itibarıyla ilgili yılda geçerli olan 4.000 TL'yi aşmadığı için;

- Haziran dönemi iade tutarı olan (15.800-14.300=) 1.500 TL

- Temmuz dönemi iade tutarı olan [16.800-(14.300+1.500)] = 1.000 TL

- Ağustos dönemi iade tutarı olan [18.200-(14.300+1.500+1.000)] = 1.400 TL

vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir. Mahsuben iade talebi, bu bölümde sayılan mahsuben iade için gerekli belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükellef, Eylül dönemi iade tutarını [24.800-(14.300+1.500+1.000)]=6.600 TL olarak hesaplamıştır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse (6.600-4.000=) 2.600 TL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi, Eylül beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra Eylül ayına ilişkin olarak bu bölümde sayılan belgelerin tamamlanması şartıyla teminatın gösterildiği tarihte itibarıyla geçerlik kazanacaktır.

3.2.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar

(Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147) Mükellefler, indirimi orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının, Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler. Ayrıca mükelleflerin iade alacaklarının, (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve (Değişik ibare:RG-15/2/2017-29980) doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılmayı ve aedatlarına ilişkin borçlarına mahsubu da mümkündür.

(Değişik cümle:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ Faaliyetleri indirimi oranda KDV'ye tabi işlemlerden oluşan kolektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, söz konusu şirket ortaklarının yukarıda belirtilen borçlarına (elektrik ve doğalgaz borçları hariç) da mahsup edilebilecektir. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi dairesine iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettiren işletmelerin, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi ortaklarının vergi ve sigorta prim borçlarına bu uygulama kapsamında mahsup yapılması mümkün bulunmamaktadır.

İndirimi orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu ise aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir. Elektrik ve 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 bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatıracağı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

Satıcı kuruluşlar, (% 51) veya daha fazla hissesinin 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 işlemlerden doğan iade alacaklarını doğalgaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz/elektrik satıcısı işletmeden alınacak teyit sonrasında geçerlik kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde, mükellefler tarafından değişiklikler gecikmeden vergi dairesine bildirilecektir.

Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılır. Dilekçeye, bu Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümünde belirtilen belgelerin yanı sıra doğalgaz/elektrik faturasının iadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunluğu kaşe ve imza tabii edilmek suretiyle onaylanmış fotokopisi eklenir. Bu fatura yer alacak ceza, faiz ve benzeri unsurlar da mahsuba esas tutara dahildir.

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 aidatlarla ilişkin borçlarına mahsubu da yukarıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

3.2.3. İndirimi Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Tesliminde Mahsuben İade

İndirimi orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla mükellefler tarafından;

- Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine,
- Sektörel Dış 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 uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülür:

a) 3065 sayılı Kanuna göre tecil-terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dışındadır. Bu bölümdeki düzenleme, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan 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 kısmi teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir.

İade hakkı önceki bölümlerde de belirtildiği üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınıra aşıldığı dönemde doğmakta, bu dönemde alt sınırı aşan kısım mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.

Yılın başından sınıra aşıldığı döneme kadar (bu dönem dâhil) yapılan ve inceleme/teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı dönemdeki indirimi orana tabi bütün işlem bedelleri toplamına oranlanır, bu oran sınırı aşan iade tutarına uygulanarak inceleme/teminatsız mahsup edilebilir tutar hesaplanır.

Alt sınıra aşıldığı dönemden sonra ise sadece o dönemdeki işlemler için aynı oranlama yapılarak inceleme/teminatsız mahsup tutarı hesaplanır.

d) İade uygulaması bu Tebliğin (III/B-3.2.) bölümünde açıklanmış çerçevede yürütülür. Ancak iade talep dilekçesine yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra,

-İhracatı gerçekleştirilen mükelleflerin bu Tebliğin (II/A-8.13.) bölümüne göre alınan yazı,

-Yılın başından cari döneme kadar aylar itibarıyla ve kümülatif sütunlara da yer verilmiş suretiyle, inceleme/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) Ayrı ayrı yapılmaksızın indirimi orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı önceki bölümlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenir.

b) Tutarın 5.000 TL'yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla inceleme/teminatsız yerine getirilir.

c) İade tutarının 5.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde;

-İncelemesiz/teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, alınan teminat ihracatın gerçekleşip Tebliğin (III/B-

3.2.3.) bölümündeki belgelerin ibrazı üzerine iade edilir. -İncelemesiz/teminatsız mahsuba konu işlemler dışındaki mahsuben iade talepleri Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM Raporunun ibrazı üzerine iade edilir.

d) İade tutarının 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 tamamlandığı tarih itibarıyla,

- Diğer kısma ilişkin mahsup talepleri ise; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun

ibraz edildiği tarih itibarıyla,

geçerlik kazanır.

3.2.5. Yılı İçinde Nakden İade İşlemi (Başlığı 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 vergi 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 indirim yoluyla telif edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı (Mülga ibare:RG-30/12/2014-29221)(...) aşan kısmı "İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminin iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle "İade Edilecek KDV tutarı" belirlenir.

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 5.000 TL'yi aşmaması halinde nakden veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir, talep bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelere 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 kısım 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 tamamlandığı tarihte,

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 edilerek 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 çözümler. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2012 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2013 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2013 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler geçerli olacaktır.

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 Kanunu 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.

Mükellef'in 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 aktarılan 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 indirim yoluyla telif edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesinde gerekmektedir.

İadesi talep edilen tutarlar, iadenin talep edildiği dönemde "devreden vergi" tutarından çıkarılır. İndirimi orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iadesi talep edilen tutarların da iadenin talep edildiği vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde devreden vergi tutarından çıkarılıp mahsuben iadesi talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmeyen tutarlar, en erken izleyen vergilendirme dönemine; en geç izleyen yılın Ocak vergilendirme dönemine ait beyanname, "İndirimler" kulaklığı altında bu amaçla ihdas edilen 106 No.lu "İndirimi Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV" satırına yazılmak suretiyle yeniden devreden KDV tutarlarına dahil edilir ve daha sonraki iade taleplerinin hesaplanmasında dikkate alınır. Bu şekilde iadesi gerçekleşmeyen tutarların devreden KDV hesabına dâhil edilmesi, söz konusu tutarlar itibarıyla iade talebinde varzeçildiğini gösterir.

Örnek: Miteahhlik faaliyetinde bulunan (M) firması, 2011 yılının Haziran ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde 150 m²'nin altında konut teslimlerinde bulunmuştur. İndirimi orana tabi söz konusu teslimleri nedeniyle yüklenildiği ancak indirim yoluyla telifi edemediği tutarı, bu bölümdeki açıklamalara göre hesaplamış ve 2011 yılı için belirlenen alt sınır olan 14.300 TL'yi düştükten sonra kalan 190.000 TL'lik tutarın mahsuben iadesini Ağustos/2011 vergilendirme döneminde talep etmiştir. Bu tutarın 152.000 TL'lik kısmı, Eylül/2011 döneminde vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Dolayısıyla mükellefin yılı içinde mahsuben iadesini talep ettiği 190.000 TL, iadenin talep edildiği Ağustos/2011 vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılmıştır. Bu durumda mahsuben iadesi talep edilip devreden vergi tutarından çıkarılmakla beraber mahsuben iadesi gerçekleşmeyen 38.000 TL'lik tutar, en erken Eylül/2011 dönemine, en geç 2012 yılının Ocak vergilendirme dönemine ait beyannamenin "İndirimler" 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 sektörünün ticaretini yapan mükellef (Z)'nin, 2012 yılında yapmış olduğu indirimi orana tabi teslimleriyle ilgili bilgiler aşağıdadır:

1. Mükellefin Ocak/2012 vergilendirme döneminde devreden vergisi 50.000 TL'dir.
2. Şubat/2012 vergilendirme döneminde 2012 yılı için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL'lik tutar aşılmış ve mükellef, bu tutarı aşan 4.200 TL'nin iadesini talep etmiştir. Şubat/2012 vergilendirme döneminde iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden KDV tutarı 60.000 TL'dir. İadesi talep edilen 4.200 TL'nin tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef yukarıda belirtilen bilgiler çerçevesinde Şubat/2012 vergilendirme dönemi iade talebi için aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 1:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	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:

a) Mükellefin Ocak ayındaki indirimi orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 6.000 TL, bu teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 2.000 TL'dir. Bu tutar, Ocak vergilendirme dönemi sonu itibarıyla "İadeye Esas KDV Tutarı"dır. Ancak devreden vergi tutarı elverişli olmasına rağmen ilgili yıl için belirlenen alt sınır aşılmadığından bu tutarın iade olarak talep edilmesi söz konusu olmayıp, "İade Edilebilir KDV Tutarı" sütununa "0" yazılır.

b) Şubat ayında yüklenilen ve hesaplanan KDV farkı 18.000 TL'dir. Bu tutarın "Ocak Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı ile toplanması sonucu bulunan 20.000 TL, Şubat vergilendirme dönemi sonu itibarıyla "İadeye Esas KDV Tutarı"dır. Bu tutarın 2012 yılı için belirlenen alt sınırı aşan kısmı olan (20.000-15.800)= 4.200 TL Şubat dönemi devreden KDV tutarı (iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki tutar) ile karşılaştırılır. Şubat vergilendirme döneminde devreden KDV tutarı (60.000TL), 4.200 TL'nin üzerinde olduğundan, 4.200 TL'nin tamamı talebi doğrultusunda mükellefe mahsuben iade edilmiştir. İadesi talep edilen bu tutar tablonun mahsubu gerçekleşen KDV sütununa yazılır.

3. Mükellef, Mart ve Nisan/2012 vergilendirme dönemlerinde indirimi orana tabi herhangi bir teslimde bulunmamıştır. Dolayısıyla bu dönemlerde iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

4. Mükellefin Mayıs/2012 vergilendirme döneminde indirimi orana tabi 20.000 TL'lik teslimleri üzerinden hesapladığı KDV 1.600 TL, bu işlemleri nedeniyle yüklenildiği KDV 900 TL olup aradaki 700 TL'lik negatif fark, Mayıs vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarına (-) olarak yansıtılmış ve bu tutar 19.300 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar, ilgili yıl için belirlenen alt sınır (15.800 TL) ve Şubat/2012 döneminde mahsuben iadesi gerçekleşen (4.200 TL) tutar toplamının (20.000 TL) altında kaldığı için mükellefin iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

5. Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme döneminde 100.000 TL 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
NİSAN	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:

c) Mart ve Nisan vergilendirme dönemlerinde indirimi orana tabi işlemleri bulunmadığı için iade talebinde bulunulması 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.

d) Mayıs vergilendirme dönemindeki indirimi orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 20.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 900 TL, bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV 1.600 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 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 (60.000TL) 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 bulunulması mümkün değildir.

e) Mükellefin, Haziran vergilendirme dönemindeki indirimi orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 100.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 24.400 TL, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 8.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutar 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 tutarın Mayıs vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas KDV tutarı olan 19.300 TL ile toplamı 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 döneminde iadenin talep ettiği bu döneme kadar azami iade tutarı aşılmadığından iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine gerek bulunmamaktadır.

6. 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 hesaplamaya yeniden başlanacaktır. 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 yüklenim farkı 6.000 TL'dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı "0" olduğu için mükellefin 6.000 TL'nin iadesini talep etmesi söz konusu değildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 6.000 TL'lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir.

7. Mükellef, Ağustos vergilendirme döneminde 120.000 TL'lik indirimi orana tabi teslimde bulunmuş olup işlem bedeli üzerinden 9.600 TL KDV hesaplanmıştır. Mükellefin bu işlemle ilgili olarak yüklenildiği vergi ise 14.600 TL'dir. Dolayısıyla bu aya ait yüklenim farkı 5.000 TL olarak hesaplanmıştır. Önceki dönemden herhangi bir tutar aktarılmadığı için iadeye esas kümülatif tutar 5.000 TL'dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı "0" olduğu için mükellefin 5.000 TL'nin iadesini talep etmesi söz konusu değildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 5.000 TL'lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir.

Dolayısıyla mükellef tarafından bu dönemlerdeki işlemlerine yönelik olarak iade talebinde bulunulmayacaktır.

8. Eylül vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas tutar 12.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar ilgili yıl için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL'nin altında kaldığından, mükellefin bu dönemde iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

9. Mükellefin, Ekim vergilendirme döneminde KDV hariç 180.000 TL 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 belirlenen alt sınırın altında kalan 11.800 TL'nin iadesini talep etme hakkı vardır. Ancak mükellef bu dönemde iade talebinde bulunmamıştır.

10. Mükellefin Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL'lik satışı vardır. Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas kümülatif KDV tutarı 31.600 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan, daha önceki dönemde iade talep edildiği için yalnızca ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşüldükten sonra (31.600-15.800)=15.800 TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır. Ancak mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamıştır.

11. Mükellefin, Aralık/2012 vergilendirme döneminde KDV hariç 50.000 TL 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)

	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV	15/2017-29980					
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	2.000	0	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
NİSAN	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
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 sınır düşüldükten sonra (31.600-15.800)=15.800 TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır.

Ancak, mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamıştır.

h) Aralık vergilendirme 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 sınır düşülmek suretiyle iade tutarı, [41.000-15.800]= 25.200 TL olarak hesaplanacaktır. Temmuz ve Ağustos vergilendirme döneminde devreden KDV tutarı "0" olduğundan ve bu dönemlerden sonra iadeye esas KDV hesaplanmasında yeniden başlandıktan, 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 farkı vergi dairesine yatırır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiştir.

Örnek: KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifası ile 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 düzenlenen 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 altında 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 amortisman tabii kıstadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Öte yandan, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen amortisman tabii kıstadi kıymetlerin aktifte alınması veya kullanılmaya başlanması halinde, vergi hesaplanıp beyan edilmez. İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen amortisman tabii kıstadi 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 tarihidен itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikalardan kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların geliri veya kurumlar vergisi açısından dönemsel ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazançın tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilmemiş halinde indirim konusu yapılabılır.

(**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 fıkra 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 fıkra 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" kolucuklarında "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 yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış 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 hükümler, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (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 alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılabılır. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirttiğimiz şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabilir.

Ancak mükelleflerin işletme amacı 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 yapılacak, aynı işletmenin kiraya vermeyip işletme ihtiyaçları için kullandığı binek otomobillerinin vergisi ise indirilemeyecek, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınamaz.

3065 sayılı Kanunun (30/b) maddesi hükümlerine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili almında yüklenildikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, taksit işlemcisi, satıcı kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu (**Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687**) takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların indirilme faaliyette kullanılmaya başlanıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin, mükellef tarafından araç kiralama faaliyeti içinde kullanılan üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracı kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işleme 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 elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş.'nin test sürüşü aracı olarak aktifte bulunduğu binek otomobili (genel müdire tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiliye dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobiliye dönüştürülmesi nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılmayacaktır. Taşıtların almında 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**)⁵⁾ Ancak 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabii kıstadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin almında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması ilişkin herhangi bir düzenleme işlemi yapılmamıştır.

Ancak ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin almında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılmaya başlanmasıyla isabet eden kısmı için herhangi bir düzenleme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'in zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu

yaşılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayıf olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satrında beyan edilmiş suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 1/4/2015 tarihinde 150.000 TL bedelle satın aldığı aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 27.000 TL KDV ödemiştir.

Söz konusu minibüs 5/6/2018 tarihinde yanarak zayi olmuştur. Bu durumda, minibüsün alınmada 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 düzeltme 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 düzeltilmesi gerekmektedir.

ç) Kanunun (30/d) maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

(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 kısmının indiriminin kabul edilmeceğine yönelik düzenleme 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmemektedir. Doğrudan işletmenin faaliyetine ilgili olan bu giderler için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması, KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellefler üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.

(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 maddesinin indirimi kabul edilmeyen kısmı ilişkin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükümlerinin uygulanmasına uygun görülmüştür.

(Ek paragraflar: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 ithale 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 ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükmüne bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kabul edilmeceği; 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 yurtdışında temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödemiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödemiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mikerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mikerrer vergilendirmeye 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 ödemiş KDV'ler,

- İthalat işlemlerine ilişkin ödemiş 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 alınmada bulunan mükellefler tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabılır.

(Değişik ibare:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ Örnek 1: (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL'ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödemiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirilmiştir ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000 TL'ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV'nin indirilmesine karar verilmesine 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. Satışın yapıldığı döneme ilişkin olarak (B) A.Ş.'nin KDV beyannamesine göre ödenmesi gereken KDV tutarı 4.000 TL'dir. Daha sonra (A) A.Ş. nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucunda (B) A.Ş.'den alınan malların değerinin 100.000 TL olması gerektiği sonucuna ulaşılmış, 30.000 TL'nin ise transfer fiyatlandırması 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 ödenmediği anlaşılmıştır. Buna göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım kapsamında değerlendirilen 30.000 TL'ye isabet eden 5.400 TL KDV'nin (B) A.Ş. tarafından ödemiş 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, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mikerrer 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" kulağında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "Yük. 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilir.

2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında ekde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırpmı, döktümlü ile taleşlerin 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 daha, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet zıfıfı 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" satrında 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 kullanma süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktsabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin,3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükümü 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" satrında dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

2.5. (Ek:RG-28/3/2019-30728) İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İştigal Eden Mükelleflerin Binek Otomobil Alınlarında KDV İndirimi (62)

22/3/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlık 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 mükelleflerce;

- %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 Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mikerrerliğine 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 alım-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 alım-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 mükelleflerce 22/3/2019 tarihinden önce alım-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 otomobilleri daha önce maliyetine dahil edilen KDV tutarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi gerektiği tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerin alım-satma konularında satın aldıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenler, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, anılan Yönetmeliğe göre yetki belgesi almamış işi verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi almaksızın, 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, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmiş şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara talep olunacağı; Hazine ve Maliye Bakanlığının KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına da bu 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 beyannamelelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV tutumunu 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 Tasadik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle inceleme sevk edilir.

4. Kısmi Vergi İndirimi

3065 sayılı Kanunun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33 üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanuna göre indirim hakkı tanıyan işlemlerle indirim hakkı tanımayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanıyan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükmüne bağlanmıştır ve aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları belirleyen, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Madde hükümlerinin Bakanlığımızca 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 tanıyan ve tanımayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yüklenildikleri vergileri, herhangi bir ayırımı yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanımayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, **(Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾** KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satrında yazılır.

İndirim hakkı tanıyan ve tanımayan işleri birlikte yapan mükellefler, müşteri genel giderler ile amortisman tabii iktsadi kıymetler nedeniyle yüklenildikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılabilecek olanları, bu bölüme belirtilen esaslara göre ayırma tabii 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 vesikalarda ilgili gümrük makbuzası üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalarda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu **(Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687)** takvim yılı takip eden takvim yılı aşılacak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmemiş işlemler ile vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah şeklinde tabii işlemlere konu teslim ve hizmetlere bu mal ve hizmetleri satın alanlar, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanarak suretiyle KDV hesaplayacak ve bu tutarı yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indireceklerdir.

Öte yandan, yukarıda da belirtildiği üzere verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalarda sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğu dışında

işlemlerde kullanılmadıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelendirilmesinde kullanılmazlar. Bu nedenle perakende satış fişlerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmiş mümkün bulunmazdır. Ancak farklı vergi oranlarına tabi malları birlikte satanlar, vergili fiyat içindeki KDV'nin hesaplanabilmesi bakımından, perakende satış fişi üzerinde satılan malı tabii olduğu vergi oranını ayrıca belirtirler.

204 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kartıyasıye, bîro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini taşıyan Kanunî haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlıkça verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanarak kayıt yapılması gerekmektedir."

Ayrıca, 206 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliğinin (G) bölümünde; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapılmış alış vesikalarda ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanunî defterlere kaydedilmesi şartıyla, vergiyi tabii işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, ve belgelerin kanunî defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kartıyasıye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmiş mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde 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 ncı maddelerinde fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir.

Gerçek usulde vergi mükellefi olmayanlardan mal satın alanların, satın aldıkları mal veya yaptıkları işler karşılığında düzenleyecekleri gider pusulası ve müstahsil makbuzunda KDV hesaplanmaz ve gösterilmez. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların indirim hakları bulunmamaktadır. Ancak, nihai tüketicilere satılan malların iade edilmesinde halinde bu Tebliğin (I/B-11) bölümünde açıklandığı üzere, gider makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuzaya dayanarak indirim yapılması mümkün bulunmaktadır.

Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, bu belgenin düzenlendiği işlerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.

KDV mükellefleri, düzenleyecekleri bu vesikalarda KDV'yi hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir.

5.2. Liste ve Etiketlerde Fiyatların KDV Dahil 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 gösterilmesini gerek görülmeyle işlemlerde bu hükümlün uygulanmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (20/4) maddesine göre de belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir. Keza yoklu biletlerinde de KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (34/2) ve 57 nci maddelerine dayanılarak; perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden mükelleflerin KDV'nin liste, etiket ve belgelerde gösterilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür.

Gerçek usulde değerlendirilen KDV mükelleflerinden perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışlarına ve hizmetlere ait etiket ve listelerdeki fiyatlar, KDV dahil tek tutar olarak ifade edilir. Etiket ve listelere fiyatların hemen altına gelecek şekilde "FİYATLARIMIZA KDV DAHİLDİR." ibaresi yazılır. Bu ibare elle yazılabileceği gibi, kase kullanmak suretiyle de basılabilir veya önceden matbaada bastırılabilir.

Uygulama kapsamına, satış yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satılan, yani perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden KDV mükellefleri dahil bulunmaktadır.

5.3. Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilmesi Usulü

Yukarıdaki kapsama giren mükellefler işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV'yi ayrıca göstermeyebilir. Bu durumda bedel, vergi dahil tek tutar olarak ifade edilir, ancak belgede "KDV DAHİLDİR." ibareli bir şerh bulunur.

Öte yandan, farklı vergi oranına tabii işlemleri bulunan mükellefler tarafından düzenlenen belgelerde mal ve hizmetler vergi oranları itibarıyla ayrı toplamlar olarak ifade edilir, her toplamın yanına vergi oranı belirtilmek suretiyle "%... KDV DAHİLDİR." şerhi konur.

Toplant satış yapan veya imalat işi ile uğraşan mükellefler, bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde KDV'yi ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toplant satışları yanında perakende satışları da bulunan mükellefler, toplant 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 belgelerde mal ve hizmetlerin tabii olduğu vergi oranı belirtilmek suretiyle; yani genel vergi oranına tabii mallara ait toplam yanına "%18 KDV DAHİLDİR.", (% 8) indirimi orana tabii olanlara "%8 KDV DAHİLDİR.", (% 1) indirimi orana tabii olanlara ise "%1 KDV DAHİLDİR." şerhi verilecektir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışları ile hizmet ifalarını liste, etiket, fatura ve benzeri belgelerde fiyatları, KDV dahil olarak tespit etmeleri ve bedeli vergi dahil tek tutar olarak göstermeleri gerekmektedir. KDV bedele dahil olarak mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, vergi dahil tespit edilen fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi;

vergili bedel x vergi oranı / 100 + vergi oranı

formülü ile, vergi hariç fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi de

bedel x vergi oranı / 100

formülünü kullanarak hesaplayacaklardır.

Örnek 1: Vergi dahil fiyatı 11.800 TL olan ve (% 18) oranında KDV'ye tabii 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 tabii 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, tarife ve bilet bedelinin vergi dahil edilerek hesaplandığı hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmaz. Mükellefler bu neviden mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenicileri vergileri, ikyüzde yoluyla hesaplar ve indirim konusu yapabilirler.

5.6. İndirimin Zamanı

3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesi hükümlerine göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu (**Değişik ibare:RG-15/2019-30687**) **takvim yılına** takip eden **takvim yılı** aşılmamak şartıyla ilgili vesikalardan kanunî defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun KDV 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 on gündün fazla geciktirilmesi caiz değildir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1-6)ncü maddelerinde ise bu hükmüne istisna olarak muhasebenin intizam ve vuzuhuna bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalarda 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikalardan kanunî defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu (**Değişik ibare:RG-15/2019-30687**) **takvim yılına** takip eden **takvim yılı** içinde kullanılmasını gerekir.

Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından fiyatı kabul edilmiş 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 ihraçatın gerçekleştirilmesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilmemektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihraçat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan (**Değişik ibare:RG-15/2019-30687**) **takvim yılına** 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 edilmiş halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2018 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikalardan, kendi iradeleri dışındaki 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 kanunî sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanunî defterlere kayıt edildiği vergilendirme 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 edilmiş halinde Ekim/2018, 4 Kasım 2018 tarihinde deftere kayıt edilmiş halinde de Kasım/2018 vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir. Ancak her halükarda 2018 yılının içinde kesilen faturanın en geç o yılı izleyen yıl defterine kayıt edilip indirim konusu yapılması gerekmektedir olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2020 veya müteakip vergilendirme döneminde indirim söz konusu olmayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine uyulması 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 sonuçlandırıldığı yıl içinde alıcı tarafından kanunî defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

(EK paragraf:RG-15/2017-29980) Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığını veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanunî süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

(EK paragraf:RG-15/2017-29980) KDV'ye tabii işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyen, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarnama gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanunî defterlere kaydedilecek 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 faaliyeti ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların maraçaatı üzerine Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabii olan KDV mükelleflerinin yüklenicileri KDV'yi (**Değişik ibare:RG-15/2019-30687**) **özel hesap dönemini** takip eden **özel hesap dönemini** aşmamak kaydıyla belgelerin kanunî 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 beyannamede gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleştirilmesi, işlemin vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişikliği vuku bulduğu hallerde, vergiyi tabii işlemi yapmış olan mükellefler için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefler ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğün mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğün vuku bulduğu vergilendirme dönemi içinde 3065 sayılı Kanunun 35 nci maddesi hükmü gereğince düzeltirler.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matrahta değişikliğün vuku bulduğu tarihte işlemin tabii olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin 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 Hizmetlerde 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 hizmetin bedelinde çeşitli nedenlerle "azalmaya" şeklinde bir değişiklik vuku bulduğunda, bu değişikliklere ilişkin KDV'nin, Kanunun 35 nci 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 edilmiş halinde iade amaçlı bir belge (dekont vb.) düzenlenerek bu belge;

- Malın alış faturasının tarih ve numarası belirtilecek,

- İade edilen kısma ilişkin tutar KDV dahil olarak gösterilecek,

- Belgeye, "İşbu belge, Tebliğin (III-C-6.2.) bölümüne göre iade edilen mallara ilişkin olarak düzenlenmiştir. % ... KDV dahildir." açıklaması yazılacaktır.

Malın iadesine ilişkin bu belgeye toplam bedel içerisinde gösterilen KDV malı iade eden BSMV mükellefi tarafından KDV beyannameyi ile beyan edilmez, gelir/kurumlar vergisi bakımından belgede yer alan KDV dahil toplam bedel haslat olarak dikkate alınır. Malın iade edildiği firma ise mal bedeli içindeki KDV tutarını üç 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, işlemin 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 azalmaya şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda da KDV düzeltilmesi yukarıdaki açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilir.

IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSULALAR

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 tabii mükelleflerin iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümünde belirlenen esaslara göre sonuçlandırılır.

1. İadesi Talep Edilebilecek KDV

Kanunda ve bu Tebliğ'de aksi belirtilmedikçe süresine, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilmeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV'nin iadesinin öngörüldüğü

iaide taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabı yapılır.

1.1. Kapsam

İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

KDV'nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması şartı değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanmış KDV de bu tutara dahildir.

İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İndirime giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.

Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabılır KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın idadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

İadesi talep edilen yüklenilen KDV tutarı iade talep edilen dönemde toplam indirilecek ve devreden KDV tutarları içerisinde çıkarılır ve sonraki aya devreden KDV tutarının içerisinde yer almaz. Mükellefin iadeye ilişkin düzeltme fişi düzenlene kadar tercih yoluyla 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 işleme ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanı tabii iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işleme ilişkilendirilebilen alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen işleme isabet eden pay, aşağıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanır.

İade hakkı doğuran işleme ilgili talep edilecek KDV tutarı;

a) İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,

b) (Değişik ibare:RG-16/10/2014-29147)¹¹ İade hakkı doğuran işleme ilgili olan telefon, 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 işleme kullanılan ATİK'in alımı, nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı doğuran işleme ilişkin bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilmez.

1.3. Amortisman Tabii İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması

ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması gerekir. ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa 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 yapılabılır 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 ihraç kaydıyla mal alan ihraçtaçının ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. (Değişik cümle:RG-16/10/2014-29147)¹¹ Bu durumda ihraçtaçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklenildiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihraçat bedeli ile ihraç 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 İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV

(Mülgâ 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 ihraç kaydıyla teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç 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 sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.

Eşdeğer esya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasının 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 nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. (Değişik cümle:RG-16/10/2014-29147)¹¹ Bu durumda iade edilecek KDV tutarı, ihraçat 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 ihraç kaydıyla teslim etmiş, (C) de söz konusu gömlekleri süres içinde 210.000 TL bedel mukabil ihraç etmiştir.

-Kumaş ve gömlek teslimleri (% 8) oranında KDV'ye tabidir.

- Mükellef (A)'nın indirilecek KDV toplamı fazla olduğundan, 100.000 TL üzerinden hesapladığı 8.000 TL KDV'yi tecil edememiştir. Bu durumda Mükellef (A)'nın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c)ve geçici 17 maddeleri uyarınca iade alabileceği KDV tutarı 8.000 TL'dir. Mükellef (A)'nın söz konusu kumaş üretmek için yüklenildiği KDV'nin 18 TL olması durumunda, 8.000 TL'sini ihraç kaydıyla teslim nedeniyle, 4.000 TL'sini de indirimi orana tabi teslim nedeniyle, 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 ihraç kaydıyla tesliminde hesapladığı ancak tahsil etmediği 16.000 TL KDV'nin tamamının indirilecek KDV tutarının yüksek olması nedeniyle tecil edilemediğini varsayalım. Bu durumda (B)'nin 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca iade alabileceği KDV tutarı (16.000 TL – 8.000 TL)= 8.000 TL olacaktır. (B)'nin de söz konusu gömlekleri üretmek için yüklenildiği KDV tutarının 10.000 TL olduğunu varsayarsak, 8.000 TL KDV'yi ihraç kaydıyla teslim nedeniyle, 2.000 TL KDV'yi ise indirimi orana tabi teslim nedeniyle, 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 ihraçat nedeniyle yüklenildiği KDV'yi iade alabilecektir.

1.6. İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra İşleme İlgili Yüklenilen Kur Farkları (Ek:RG-6/7/2018-30470)

Tam istisna kapsamındaki bir işlemin gerçekleşmesinden sonra, söz konusu işleme ilişkin mal ve hizmet alımlarına ait kur farkları ortaya çıkabilenekte olup, söz konusu kur farkı üzerinden ödenen KDV'nin tam istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin yüklenilen KDV hesabına dahil edilerek idadesinin talep edilmiş mümkündür. Ancak, kur farkına ilişkin tutarın iade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra gelmesi halinde, işleme ilgili mal ve hizmet alımlarına ait kur farkı üzerinden ödenen ve yüklenilen KDV hesabına dahil edilmesi gereken KDV, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

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 adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
- İhtalât sırasında uygulanan vergilere,
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına, mahsuben iade edilebilir.

Mahsup talebi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun geldiği tarihte olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar itibarıyla yerine getirilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının mahsuben idadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabılır.

Mahsup talebinin yerine getirilmesinde, iade hakkı doğuran işlemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyannamesi, serbest bölge ibaresi, gümrük işlem formu, gümrükte 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 alacaklarını; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) aşağıda belirtilen borçlarına (Ek ibare:RG-4/10/2016-29847) (Mülgâ 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 oranı uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağı, 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 talebi, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanıldığı tarihi takip eden 10 gün içinde tamamlanır.

b) İhtalade Alınan Vergilere Mahsup

KDV iade alacağının ihtalade alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ihtalade alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılabılır gümrük muhasebe birimi ve hesap numarasını belirten bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren muhasebe işlem fişi talep tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrük muhasebe birimine gönderilir.

Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük muhasebe birimince düzenlenecek muhasebe işlem fişi 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 veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Artı kalan tutarın prim borçlusuna idadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK şubesinde bekletilmesi mümkün değildir.

SGK prim borçlarının tahsinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanmaktadır, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapılabılır tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunu mükelleflere göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan en erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelelerinin verildiği ayn 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 dayanılarak lehine mahsup talep edilenler için belirlenecek 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 verilmiş olması gerekir. Vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan, vergi dairesine olan borçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iade alacağının kesiniştiği (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 olmaksızın, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulmuş 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 yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihi 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 yapılabılır iade, mahsup yoluyla iade edilen kısım, bu Tebliğin (IV/A-3) bölümündeki sınırlar 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 temlik sözleşmesine dayanarak yapılır.

Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabılır dışındaki borçlarına mahsubundan talep edilmiş halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temlik 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 tamamlanıp, KDVRİA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da öze 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 bölümde yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.

b) İşlemin tevsiği için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleştirilmesinde nakden iade tutarları kısmen iadesi de mümkündür.

c) İade için belirlenen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

ç) İade için belirlenen limit, bir vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinin toplamına bir defa uygulanır.

4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler (Değişik başlık:RG-21/5/2016-29718)

4.1. Genel Olarak (Ek başlık:RG-20/2/2019-30692)⁽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 Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdik İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"^[53] uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV İadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolu beraberine eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe (Mülga ibare:RG-21/5/2016-29718) (...) iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi inceleme sevk edilmesinin yerine getirilir. Rapor ibraz edilmiş olduğunda teminatlar iade edilir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere 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 inceleme sevk edilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle 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 yer alması kaydıyla birden fazla dönemi kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür.

4.2. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması (Ek:RG-20/2/2019-30692)⁽⁶⁰⁾

Aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı 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 KDVRİA 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 en geç 30 gün içinde mükellefe iade edilir.

a) En az 24 dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi vermiş olması,

b) Daha önce en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,

c) Kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;

- Özel esaslara tabi olmaması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinde yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme teşpiti nedeniyle inceleme sevk edilmiş olması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinde iade taleplerinin riskli iade kapsamında inceleme sevk edilmiş olması,

ç) Tebliğin (IV/A-6.) bölümünün birinci paragrafının (iv) ayırımı ve üçüncü paragrafı kapsamında iade taleplerinin inceleme sevk edilmiş olması.

KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade yapılmasını müteakip, iade talebinin tamamına yönelik olarak KDVRİA 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 bir kontrol ve değerlendirmeler sonucuna göre yerine getirilir.

HİS ve İTUS sahibi mükelleflerin bu uygulamadan yararlanmaları 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 sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna bağlanan iadelerde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade öngörülmüşse, inceleme yapılmadan aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözülür.

a) Adı ortaklık ve iş ortaklıkları adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

b) Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuyla yapılacağı belirtilmediğinden inceleme sevk edilmesi, 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 tamamlanıp KDVRİA 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 iktisadi kıymetlerden biri veya bir kaç gösterilebilir. Şu kadar ki, banka teminat mektuplarının paraya çevirmeleri konusunda hiç bir sınırlayıcı şart olmayacak biçimde, Tebliğ ekinde yer alan kesin ve süresiz teminat mektubu örneğine (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 sınırı 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 yerinde; "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 niteliği haiz banka teminat mektuplarının teyidi işlemi öncelikle, Bankalar tarafından Maliye Bakanlığının veri ambarına 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 sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerinde, iade talep dilekçesi ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin (YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç) tamamlanması sonrasında, nakden iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için %60'ı oranında) banka teminat mektubu 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 inceleme sevk edilir.

İadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDVRİA, 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 giderilmesi halinde haksız iade edilen tutar, geri ödeme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften alınır.

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 miktarı 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,

hallerinde iade talepleri vergi inceleme 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 yapacağı kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmesi

Yukarıda ilk iki sıra kapsamında girilen taleplerde, inceleme başlanmadan önce inceleme yoluyla iade talebinin vazeçileceği YMM tasdik raporu ibraz ile iade talep edilmesinde de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözülür.

(EK paragraf:RG-15/2/2017-29980) Yukarıda dördüncü sıra kapsamında, iade talebinin inceleme sevkli Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. İnceleme sevk, ancak öncesinde vergi dairesince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirlenen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılması veya olumsuzluğun giderilmesi halinde mümkündür. Bu kapsamda inceleme sevk edilen talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmesinde veya ibraz edilmeyeceğinin belirlenmesi halinde, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

(EK paragraf:RG-22/6/2017-30104) Öte yandan, iade hakkı tanınan işlemlerden kaynaklanan KDV iade alacağının 4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlara (Değişik ibare:RG-5/12/2017-30261) mahsuben iadesi (Özel tüketim vergisine tabi olan malların indirimi oran uygulanmak 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 çözülür.

Vergi inceleme raporu ifadesi, vergi inceleme sevkli olanlara 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 gönderilen işlemler için uygun olarak gönderilir. (Mülga cümle:RG-21/5/2016-29718) (...) Vergi dairesinin muhasebe birimleri tarafından nakden veya mahsuben iade işlemlerinde kullanılan muhasebe işlemlerinin düzenlenmesi için gerekli belgelerin tamamının eklenmesi yerine bu işlemin 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 dairesince verilmeyecektir.

İade talebinde bulunulmaması halinde, aşağıda belirtilen ortak belgelerden indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV hesaplama tablosu ve yüklenilen KDV listesi aksi yönde bir düzenleme bulunmaması kaydıyla vergi dairesince verilmeyeceği Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında yapılan ihraç kaydıyla teslimler nedeniyle tecil edilen verginin terkinde 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 ibrazı için 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, öngörüldükleri şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. Elektronik ortamda gönderilen belgeler kağıt ortamında ayrıca vergi dairesince verilmeyeceği gibi, bu belgelerin YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına eklenme zorunluluğu da bulunmamaktadır. Ancak, iade talebinin vergi dairesine ibrazı gereken ve elektronik ortamda gönderilenler dışında kalan diğer belgeler (ashi veya noter, YMM, ilgili kamu kurumları 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 ayrı bu 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 indirim mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, indirilecek KDV listelerine dâhil edilir, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılmayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, 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 fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükümlüdür. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

7.3. İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yükümlenilen KDV Listesi

Yükümlenilen KDV listesi, esas itibarıyla, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunda yer alan hesaplamalara konu olan vergilii mal ve hizmet alışlarına ilişkin KDV'nin dayanak belgeler itibarıyla listelenmesinden ibarettir.

İşlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin listede, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi giridler 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 iadelerinde aranan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "Yükümlenilen 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 indirim mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, yükümlenilen KDV listesine dâhil edilebilir. Bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılmayacağından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

ç) İşlemin bünyesine doğrudan girilen 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 hesaplama tablosu, iade hakkı doğuran işleme ait yükümlenilen KDV listesinden hareketle iadesi talep edilen KDV tutarını gösteren özet tablodur. Tablo, doğrudan giridler nedeniyle yükümlenilen KDV, genel yönetim girilleri ve ATİK nedeniyle yükümlenilen KDV'den işleme verilen pay yer alır. (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-15/2/2019-30687)

2019 ve izleyen yılların vergilendirmede dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulur.

8.1. İndirimi Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanıca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimi orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimi orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirmede dönemlerine ilişkin verilen düzenleme beyannameleri dahil) bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (Y) Gıda A.Ş., 2019 yılında yaptığı indirimi orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15/11/2020 tarihinde iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebinin yükümlenilen KDV listesini 15/7/2021 tarihinde sisteme girmiştir.

Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebinin süresinde beyan etmekle birlikte, yükümlenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmedikten dolayı iade talebi reddedilecektir.

Örnek 2: (M) İnşaat Ltd. Şti. 2019 yılında teslim ettiği indirimi orana tabi konutlarla ilgili olarak vermiş olduğu 2020/Kasım beyannamesine ilişkin 439 kodlu satırda 500 bin TL "İadeye Konu Olan KDV" beyan etmiştir. (M) İnşaat Ltd. Şti., 27/12/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve diğer belgeleri ibraz ederek artırımın teminat vermiş suretiyle iade talebinde bulunmuştur.

Buna göre, (M) İnşaat Ltd. Şti., 2019 yılındaki indirimi orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesini 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 talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde 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 beyannamesi verilme suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilme suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilememe birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

Örnek 1: (T) Makine A.Ş., 2019/Şubat döneminde YTB sahibi firmaya sattığı makinelerle ilgili olarak KDV beyannamesinde "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kodlu satırda 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 işlemini 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 işlemini 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 (II/A-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 alanda beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde 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 beyannamesi verilme suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilme suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilememe 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) Mücbir sebep sayılan haller dışında nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından intina edilmemiş olması,

c) Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla 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 yılını 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 teçil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması.

Bu Tebliğin (IV/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 birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu YMM rapor bulunması halinde de bu bölüm bakımından bu şart gerçekleşmiş sayılır.

Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu raporların bir kısmının vergi inceleme elemanları bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlara yerine getiren mükelleflerin indirimi teminatın yararlanabilmesi için, iade talebinde bulunulduğu dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan dönemlere ilişkin iade taleplerinde ise Tebliğin ilgili bölümlerinde iadeye ilişkin yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimi teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimi 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 birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ilişkin olumlu rapor şartı aranmaz.

1.2. Özel Şartlar

Yukarıda (IV/B-1.1) bölümünde belirlenen genel şartlar ile birlikte, kendileri için öngörülen özel şartları taşıyan aşağıdaki mükellefler İTUS sertifikasına hak kazanırlar.

1.2.1. İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

1.2.1.1. İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

Genel şartlara ek olarak;

a) İlgili sicile kayıtlı olan,

b) Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşan,

c) Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,

ç) İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştırın (işçi sayısını 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 ortalama esas alınır.),

imalatçı-İhracatçılar ile İhracat kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurular 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 yıllık iki milyon ABD Doları ve üzerinde ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilir.

1.2.2. 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 beyannamelelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplama işleminin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.)

olanlara, yukarıda (IV/B-1.1.) bölümündeki genel şartları da taşımaları kaydıyla İTUS sertifikası verilebilir. Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "İTUS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. İTUS Sertifikası Uygulamasına 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 sınırlı aşan 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 çözülür. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat VİR sonucuna göre çözülür. İTUS sertifikasının iptalini gerektiren bir neden olmadığı sürece, sonraki iade taleplerinde indirilmi teminat uygulamasına devam edileceği 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. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine 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.) ayarındaki belirlenen koşullardan tutarlarla ilgili olanlar dışındaki şartları kaybeden mükellefler ile anılan bölümde belirlenen tutarlarda ve çalıştırılan işçi sayılarında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükelleflerin Tebliğin (IV/B-1.2.) ayarındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyanamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her bir muhtasar beyanamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne/mal müdürlüğüne tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu günü takip eden gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 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 (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yarğı kararına veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yarğı kararın İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "İTUS Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullandığı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirilmi teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yarğı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yarğı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için Tebliğin (IV/C-1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yarğı karardan önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek şartların ortaya çıkarmaması ve Tebliğin (IV/B-1) bölümünde belirtilen şartları taşımaya kaydıyla, 24 aylık sürenin sonunda mükellefe tekrar sertifika verilir. Sonradan (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yarğı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırım ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.

C. HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ (HİS)

1. HİS Uygulaması 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 beyanamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az;

- Aktif toplamının 200.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,

- Net satışlarının 250.000.000 TL,

olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanması yeterli değildir.)

c) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelelere 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 edilmemiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmaması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi bulunması veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz),

gerekmektedir.

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "HİS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri (henüz sonuçlandırılmamış olanlar dahil), aşağıdaki (IV/C-2) bölümdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. HİS Uygulamasına 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 işlemi 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 anılanmış öngörülen belgelerdir.

Bu mükelleflerin nakden iade taleplerinde, ibraz edilen belgelere ilişkin olarak KDV İRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş iş günü içinde iade edilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının idadesi 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 sekil 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 Başkanlığı/Defterdarlığa bildirilir. Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından gerekçeleri göz önünde tutularak eksikliklerin tamamlanması için mükellefe üç aylık ek süre verilebilir. Bu süre sonunda da eksikliklerin tamamlanmaması halinde belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV'nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV tutarı kadar nakdi teminat veya banka teminat mektubu verilmesi halinde HİS Sertifikası da iptal edilir.

Hakkında "olumsuz rapor" alınması şartıyla, mükellefe ilgili "olumsuz tespit" ortaya çıkması veya "olumsuz rapor" bulunandıktan mal ya da hizmet aklığının tespit edilmesine; mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu mal ve hizmet alımlarını (IV/E) bölümü kapsamında izah edemediği durumda KDV tutarlarının indirimi ve iade hesaplandırma çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmesi istenir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Mükellef tarafından söz konusu KDV tutarının indirimi ve iade hesaplandırma çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi mühtasara 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. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde indirilmi teminat uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/C-1-b) ayarındaki belirlenen tutarlarla ilgili şartları kaybeden mükellefler ile (IV/C-1-c) ayarındaki belirlenen sayılarında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükellefin, Tebliğin (IV/C/1) ayarındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyanamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her takvim yılında verilen muhtasar beyannamelelere dayanılarak Aralık ayı muhtasar beyanamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren yedi gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yarğı kararına veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yarğı kararın İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "İTUS Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullandığı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirilmi teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yarğı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar Sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919)(...) yarğı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için Tebliğin (IV/C/1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir. Yarğı karardan önce, mükellefin 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 çıkarmaması kaydıyla, mükellefe tekrar Sertifika verilir. Sonradan (Mülgâ ibare:RG-15/10/2019-30919) (...) yarğı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırım ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.

d) HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında, İdare tarafından belirlenen en az bir vergilendirme dönemi KDV iadeleri yönünden incelenir ve bu inceleme ivedi olarak sonuçlandırılır. Yapılan incelemede haksız/yersiz iade aldığı anlaşılan mükelleflerden; haksız/yersiz aldığı vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranı % 5'i geçen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Bu mükelleflere, raporun vergi dairesine intikal tarihinden itibaren beş yıl süreyle tekrar sertifika verilemez.

D. DİĞER HUSUSLAR

1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

İade hakkı doğuran işlemlerin bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklenedikleri vergileri Nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyanamesinin "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 istenilen hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir.

Ancak, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınp 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 alacağı indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi vermeleri gerekir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgeler de verilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki araç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarını, indirim yoluyla telifi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için idadesi gereken KDV tutarlarını (Ek ibare:RG-16/10/2014-29147)⁽¹⁾ en erken ihracatın gerçekleştiği dönem beyanamesinin "İndirimler" kuluçkağının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılabılır ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.

2. Defter ve Belgelerin Zayı Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade

213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde belirlenen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerin zayı olduğu Türkiye Ticaret Kanununun 82 nci maddesine uygun olarak işpat 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 ediliş döneminin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname 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 makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran vuku bulduğ (Değişik ibare:RG-15/2/2019-30687) takvim yılı takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayı olan mükellefler, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerektiren yüklenmişli defterlere kaydedip kaydedemedikleri, dolayısıyla indirimde hak kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyanmesinde dahil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilir.

3. Kamuya Ait Kuruluşlara İade

Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası 5018 sayılı Kanun eki cetvelde 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 olduğunu, ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsk etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir değişiklik olması halinde de, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

4. 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, vergiyü tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyü, bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyü değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme, saklama ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin olarak matrahın fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzelleştirilecekleri hükme bağlanmıştır.

İstisna kapsamındaki 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.

Diğer taraftan, istisna kapsamında teslim edilen malların iadesinde de KDV hesaplanmaz. Bu itibarla, istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmet dolayısıyla iade talep edilmiş olması halinde, yalnızca matrahta meydana gelen değişiklik doğrultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesi yeterlidir.

Öte yandan, istisna kapsamında yapılan bir işleme atı iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV idadesini ortaya çıkararak 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 mükelleflerin vergi dairesine yazılı olarak müraacaat edip, daha önce idadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergiyü zıya cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

- Mükelleflin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergiyü zıya 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 matrahının etkilediğinden, iade edilebilecek azami vergiyü tutarının hesabında dikkate alınmalıdır.

İstisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği lehine meydana gelen ödemeler, ortaya çıktıkları ilgili dönem beyannamesinde asıl işlemin beyan usulü doğrultusunda beyan edilir.

6. İade Taleplerinde, Sadece Listesi Gönderilen Belgelere İlişkin Saklama ve İbraz Yükümlülüğü

İade taleplerinde, belgenin aslı veya onaylı fotokopisinin ibrazı yerine muhteviyatı bilgileri listenin verilmesinin yeterli görüldüğü hallerde, söz konusu belgeler mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Gelir İdaresi Başkanlığı ve iade yapmaya yetkili birimleri tarafından, liste içeriği belgelerin aslı veya onaylı fotokopilerinin ibrazı istenebilir.

7. Yoklama ve Değerlendirme

İf defa iade talebinde bulunan mükellefler ile iade taleplerinde kayda değer bir artış olan mükelleflerin iade talepleri, gerekli belgelerin elektronik ortamda gönderilmesi ve/veya vergiyü dairesine verilmesinden sonra, vergiyü dairesince yapılacak yoklama ve değerlendirmede sonuna yerine getirilir. Yoklama ve değerlendirme işlemi vergiyü dairelerine 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 vergiyü daresi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından en az aşağıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutanağı düzenlenir ve bu tutanak, mükelleflin dosyasına konulur.

i) Mükelleflin adı, soyadı veya unvanı, faaliyeti konusu ile varsa ortakların adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa bağlı oldukları vergiyü daresi ve vergiyü 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) Mükelleflin 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 ibraz kaydıyla ibrazatçılara yaptıkları teslimler dolayısıyla vergiyü idadesi haklarının doğması halinde, bu mükellefler hakkında da (a) numaralı ayırma yer alan işlemler yapılır.

c) İmalatçı olmayan mükelleflerin iade işlemleri yapılmadan önce, ilgili Vergiyü Dairesi Müdür Yardımcısının Başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından en az aşağıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutanağı düzenlenir ve bu tutanak, mükelleflin dosyasına konulur.

i) Mükelleflin adı, soyadı veya unvanı ile varsa ortakların adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa bağlı oldukları vergiyü daresi ve vergiyü 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 firmaların olması halinde, diğer firmaların da yukarıdaki bilgileri içerecek şekilde tutanağa geçirilmesi,

vii) İstisna kapsamındaki teslimlerde, malların süreklilikle 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) İbrazatçılarda bir yıl önceki ibrazat miktarı.

Yapılan yoklama sonucunda düzenlenen tutanaklardaki bilgilerin vergiyü daresi müdürü tarafından değerlendirilmesinden sonra, mükelleflin işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında haklı nedenlerle izah edilemeyen bir uyumsuzluk tespit edilmesi halinde mükellefler incelenmeye sevk edilir ve iade taleplerinde Tebliğin (IV/E/3.3) bölümüne göre işlem yapılır.

Daha önce hakkında, KDV idadesi ile ilgili olumlu vergiyü inceleme raporu bulunan ve bu raporlara göre herhangi bir ceza uygulanmaksızın vergiyü 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 Düzeltme

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) Vergiyü konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergiyü, indirilebilir vergiyü miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanımayanlara göre mahiyeti ve ayrımlı ile hesaplanan indirilebilir vergiyü miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergiyü 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 yükümlenilen vergiyü 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 yükümlenilen ve indirim hesaplarına alınan vergilerden indirime tabi edilen ve edilemeyen, iade konusu yapılan vergiyü 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 olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye itinalik etmiş 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 yansıtın belgelere istinaden yükümlenilen ve indirim yoluyla edilemeyen 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 önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergiyü alma işlevini de bozduğu ve gerektiği vergilemesi gereken katma değeri vergiyü dışı bıraktığı da tabiidir.

(Etki paragraf:RG-5/6/2018-30442) 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinin ikinci fıkrasında Bakanlığımız; mükellefliyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergiyü 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 seviyelerine ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergiyü 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 **(Etki ibare:RG-5/6/2018-30442)** 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 vergiyü inceleme raporu hariç) iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Bu belgeler, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler ile iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi) iade için aranan diğer belgelerdir. Bunların haricindeki belgeler, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge olarak düzenlendiklerinde ve kullanıldıklarında yönelik belirlenmesi nedeniyle mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Kanun uyarınca düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında olması bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Örneğin, sipariş mektupları ve profoma 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 kullandığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılmaz. Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevki irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullandığı gerekçesi ile özel esaslar uygulanmaz.

KDV indirim imkânı tanınan durumlarda dışında, 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişi ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullandığı gerekçesi ile mükellefler özel esaslar kapsamında alınmaz.

1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğunu ilişkin delil ve kanıtları 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'nden ihattı tahakkuk veya ihattı haciz uygulanan mükellefler.

Taleplerinde "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamındaki 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 teslimine veya hizmet ifasında bulunması durumunda, 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 tevkiif 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 cetvelde 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

Sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyanname indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığını tespit edilmesi gerekir. Kullanıcının Ba bildirimine söz konusu belge yazılı tutarı dâhil etmiş olması, sahte belgeyi kullandığına karine olup tespit için tek başına yeterli değildir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge kullanıldığı hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi de bu kapsamdadır.

Kullanıldığı belgeye yönelik bir tespit veya rapor olmadıkça süreç, sadece hakkındaki sahte belge düzenleme rapor veya tespiti bulunan mükelleflerin mal veya hizmet alımına dayanarak alıcı mükellefin özel esaslara tabi tutulması mümkün değildir.

Ticari, ziraî veya mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği raporda belirtildiğinden işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilenlerden alın yaptıkları yönünde kayıtları bulunan ve belgelerde yer alan KDV tutarını indirilecek KDV olarak dikkate aklığı tespit edilen mükelleflerin de sahte belge kullama tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulması gerekir.

Haklarında sahte belge kullanımına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde işlemin gerçekleştiğini bu 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 tarihi itibarıyla özel esaslar kapsamına alınır.

4.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlı Belge Düzenleyen veya Kullananlar

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 yansıtan belgedir. Buna göre;

- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,
- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahriyat yapılmış olup olmadığı,
- 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.

Başka bir tespit bulunmama kaydıyla, haklarında sadece itibar 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 yapılan hakkında 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 düzenlediğinden diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırmaya ve incelemelere 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 elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen 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 değerlendirmeye 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 indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanımına 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 kullama tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullandığını diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırmaya ve incelemelere 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 yaptığını net olarak tespit edilmesi gerekir.

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanımına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir. Verilen süre içerisinde belgenin işleni mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığını 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 tarihi 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 delille 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 edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespite ilişkin yazınmı tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzetelebilecekleri düzenlenmiştir. Söz konusu hükümlün 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 uygulama kapsamında ön tespit ve izah değerlendirme komisyonlarına yapılması gereken işlemler 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, mezur uygulama kapsamına 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 bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. (Değişik cümle:RG-5/6/2018-30442)⁽⁵⁾ İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmaya yitirilen birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılır. Karşı deliller inceleme veya başlanması halinde inceleme elemanına, inceleme görevi başlanmamışsa ilgili komisyonca sunulur.

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 bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya başlanması halinde inceleme elemanına, inceleme görevi başlanmamışsa ilgili komisyonca sunulur.

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıtlı belge düzenleme yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3'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 yazı 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 beyanlarını düzeltimden mükellefler özel esaslara alınır. Ancak, mükellefin söz konusu belgeyi indirim hesaplarından çıkararak düzenlediği veya hiç indirim hesaplarına almadığını vergi dairesince tevkik etmesi ya da Tebliğin (IV/E/7.2.2) bölümünde yer alan şartlardan [birinci paragrafın (a) ayırımı hariç] birini sağlaması halinde, vergi incelemesi neticesi beldenmeksizin, genel esaslara dönüşü yapılır.

Sınırlarıncı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatla aşağıdaki deliller kullanılabilir:

- İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi.

Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemenin tevvis eden belge aslı veya noter onaylı örneği ile tevvis edilebilir.

Ödemenn 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vastasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun [55]785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevviski mümkündür.

Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıkları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenn tevvisinde 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 tevvis edilebilir. Ödemenn PTT yoluyla yapıldığı durumlarda, ödeme sırasında düzenlenecek belge, (satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tazel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemenin tevvis eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Taşınma, yükleme, boşaltma, depolama, ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevvisinde 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, iadeci mükellefin bağlı olduğu ilden farklı bir ilde bulunması ve/veya yapılan taşımacılık hizmetinin güzergâhı üzerinde bulunmaması gibi şüphe uyandıran bir durumunun bulunması halinde, vergi dairesince yapılan değerlendirme sonucunda ödeme belgesi işlemin gerçekliğinin tevvisi hususunda yeterli bulunmayarak yalnızca ödeme belgesine göre işlem tesis edilmeyecek ve mükelleften ilave açıklamalar istenebilecektir.

6. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme veya kullama 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 dairesince intikal ettiği tarihi 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 gösterilmemesi 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 raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme filine ilişkin hesaplanan raporlara dayanarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,

b) Mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme raporlarına dayanarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, düzenleme raporuna dayanarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri şartıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

ç) Özel esaslar kapsamında alınan dönemli takip eden değerlendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk bulunmayan kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge düzenleme filinde beş yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıtlı belge düzenleme filinde dört yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarihi 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 Yanıtlıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

6.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge kullanıma ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge kullanımında dört kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge kullanımında 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 çözümler.

6.2.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Haklarında sahte belge kullanımına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,

b) Kullanma raporları üzerine yapılan tarihyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,

c) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge kullanma raporlarında tarhı öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezamn ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi, ç) Özel esaslar kapsamına alınan önemli 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 yanıtlıcı belge kullanma fiilinde üç 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.

7. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Tespiti Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

7.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

7.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri;

-Sahte belge düzenleme tespitinde dört kat,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı 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 çözümler.

7.1.2. Genel Esaslara Dönüş

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge düzenleme tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a)Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge düzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,

b) Haklarında düzenleme tespiti bulunan 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 alınan önemli 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 yanıtlıcı belge düzenleme tespitlerinde üç 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.

7.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

7.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerle yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkaran veya bu kısma sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu işlemlere 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 yanıtlıcı belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı 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 (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri,

b) Olumsuz tespitinin ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının indirim ve iade talebinde bulunulması olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge kullanma tespitlerinde üç yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge kullanma tespitlerinde iki yıl geçmesi,

c) Tespitin veya tespit dayanakları tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,

d) Özel esaslar kapsamına alınan önemli 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 yanıtlıcı belge kullanma tespitlerinde iki 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.

8. İadeye Esas Diğer Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıtlıcı 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 yanıtlıcı olması durumunda da, ilgili haklarda özel esaslara uygulanır.

Söz konusu belgelerin sahte olması durumunda "sahte belge düzenleme", muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı olması durumunda ise "muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge düzenleme" fiillerine yönelik düzenlemeler kapsamında işlem yapılır.

9. Diğer Tespitler

9.1. Adresinde Bulunamama

Bilinen adresinde bulunmadığı yoklama ile tespit edilen mükellefler, 30 gün içinde yapılan ikinci yoklamada da adresinde bulunamamaları halinde ikinci yoklama tarihi itibarıyla özel esaslara alınır. İkinci yoklamanın en az iki personel tarafından yapılacak tutanağa bağlanması gerekir.

(EK paragrafRG-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 mükellefler vergi kaydının terkin işleminin birinci yoklama tarihinden de önce yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla özel esaslara alınır.

Vergiye müttaelik ödevleri yerine getirilmemiş birlikte, 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 çözümler.

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 İbrahim Etmeme

Vergi incelemesine yetkili olanlara veya takdir komisyonlarına 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 esaslar kapsamına 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, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır.

Örneğin, ödeme kaydedici cihaz kullanımı dışı kaldığı 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 etmeme olumsuz tespiti" kapsamında değerlendirilmez. Aynı şekilde ilgili dönemdeki KDV'ye tabi mal ve hizmet alışlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin dökmütünü gösteren "İndirilecek KDV Listesi"nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak değerlendirilmelidir.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlığında söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu yazının 213 sayılı Kanunun 93 ila 109 uncu maddeleri arasında düzenlenen "Tebliğ" hükümleri doğrultusunda tebliğinin sağlanması esastır.

Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerinin iptal edilerek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgeleri ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitini ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmelidir. 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 çözümler.

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 zaman aşımını öncesi dönemlere ilişkin olarak defter belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zaman aşımının dolduğu 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 zaman aşımını öncesi dönemlere ilişkin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zaman aşımının dolduğu 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 uygulanması 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 inceleme 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 alın 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 işlemlerdense, Tebliğin o işlemlere ilişkin düzenlemelerinde de dikkate alınacağı tabiidir.

10. Özel Esaslara Tabi Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortığı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak Tebliğin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı belge düzenleme raporu ve tespiti bölümlerinde yer alan düzenlemeler;

- Bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri,

- Kendileri ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler,

- Kendileri veya bunların kanuni temsilcisi oldukları mükellefler hakkında da uygulanır.

Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıtlıcı 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 yanıtlıcı 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 yanıtlıcı belge düzenlediği konusunda hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri ile ortakların, olumsuz rapor bulunan mükellef 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 ayrılmaları tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir. Ancak, kanuni temsilcilik sıfatının devam etmesi halinde, ortaklıktan ayrılmaya tek başına genel esaslara dönüşü sağlamaz.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan kooperatif veya sermaye şirketlerinin kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerdeki paylarının kontrolünün kamu kurum veya kuruluşları ile irca dairelerinde olması nedeniyle devredilmesinin imkansız olması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğundan da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade taleplerini 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 tespit 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 göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu ile çözülür.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmadığı halde doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflere 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı iade hesaplarından çıkararak mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan alınmaları bulunmakla birlikte, iadesi talep edilen KDV tutarları içerisinde bunlardan alınmaları yönelik belge bulunmayanların iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti dışında olumsuz tespit bulunanlardan almıyıp mükelleflerin, tespite ilişkin tarihten sonra herhangi bir belgeyi içermeyen iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir. İade hesabında olumsuz tespit bulunduğu döneme ilişkin alış bulunması durumunda, bu alış belgelerinin gerçekliğinin ve doğruluğunun ispatı veya iade hesabından çıkarılması veyahut iki kat teminat gösterilmesi suretiyle, diğer kısmın iadesi genel esaslara göre yapılır. Teminat vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunanların kanuni temsilcileri ve bunların kurdukları veya ortağı olduğu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit olmadıkça genel esaslara göre yerine getirilir.

İade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde, iade talebinden tenzil edilen tutarların, indirimde engel başka bir husus bulunmaması kaydıyla, ilgili dönem indirim hesaplarından da çıkarılması aranmaz.

Olumsuz rapor veya tespit kapsamında özel esaslara tabi mükelleflerin genel esaslara dönüşü, bunlardan almıyıp yapanların da genel esaslara dönüşünü sağlar.

12. Geçiş Hükümleri

Bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerden;

- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme raporu bulunmayanların durumu Tebliğin (IV/E-6.1.2),

- Haklarında SMİYB düzenleme tespiti bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-7.1.2.),

- Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunmayanların durumu Tebliğin (IV/E-6.2.2.),

- Haklarında SMİYB kullanma tespiti bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-7.2.2.),

- Haklarında SMİYB düzenleme raporu olanların ortakları veya bunların kurdukları ortak olduğu şirketlerin durumu Tebliğin (IV/E-10),

-Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmakla birlikte doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanların durumu Tebliğin (IV/E-11),

bölmelerindeki genel esaslara dönüş hükümleri çerçevesinde müracaatlarına gerek kalmaksızın, bağlı buldukları vergi dairesi tarafından değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde genel esaslara dönüş şartlarını taşıyan mükelleflerin genel esaslara dönüşü sağlanır.

Bu çerçevede, öncelikle mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmalarını gerektiren filleri için Tebliğde belirlenmiş olan genel esaslara dönüş için gerekli sürelerin geçip geçmediğine bakılır. Söz konusu süreleri geçiren mükellefler, diğer genel esaslara dönüş şartları aranmaksızın genel esaslara döndürülür.

Süre şartı ile genel esaslara dönemeyen mükellefler için diğer genel esaslara dönüş şartlarının varlığına bakılır.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan raporu veya kullanma tespiti bulunan mükellefler ile kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden, Tebliğde belirlenen süre ve diğer genel esaslara dönüş hükümlerine göre de özel esaslar kapsamından çıkarılmayanlara, durumları bağlı buldukları vergi dairesince bildirilerek özel esaslar kapsamına alınmalarına neden olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri, bildirimden itibaren 30 gün içerisinde indirim hesaplarından çıkarmaları ve beyanlarını düzeltmeleri veya belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmeleri istenir.

Düzelme işlemi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunda olumsuz rapor ya da olumsuz tespit bulunan belgenin indirim konusu yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde yapılır. Ancak, düzeltme beyannamesinin verildiği dönemden en son vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine kadar, bu düzeltme neticesinde aradaki vergilendirme dönemlerinde ödenecek bir vergi çıkmaması kaydıyla, her bir dönem için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu tür durumlarda düzeltmenin yapıldığı vergilendirme dönemi ile en son vergilendirme dönemine ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesi yeterlidir. Bu düzeltme neticesinde ödenecek bir vergi çıkmaması halinde ise bu vergi, vergi ziyatı cesası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Kendilerine verilen süre içerisinde gerekli düzeltmeleri yapan ve ödenecek vergi çıkmaması durumunda bu vergiyi, uygulanan müeyyideleriyle birlikte ödeyen mükellefler, düzeltmeleri ya da ödemeyi yaptıkları tarih itibarıyla genel esaslara dönerler. Bu durum vergi dairesince Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ilgili birimlerine bir yazı ile bildirilir.

Bu Tebliğin yayımlandığı tarih itibarıyla;

- Adreslerinde bulunamama olumsuz tespiti nedeniyle özel esaslar kapsamına giren mükellefler, geçerli bir adres bildirmeleri,

- Defter ve belgelerini ibraz etmediği için özel esaslara giren mükellefler, defter ve belgelerini ilgili mevzuata uygun bir şekilde ibraz etmeleri,

- Beyanname vermediği gerekçeyle özel esaslar kapsamında bulunan mükellefler, verilmeyen beyannamelerini vermeleri kaydıyla genel esaslara dönerler.

İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında nispetlilik (tutarlılık) bulunduğu gerekçeyle özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerin durumu ise Tebliğin (IV/E-7.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde değerlendirilir.

Kendisi hakkında bir olumsuzluk bulunmakla birlikte doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri saftandan önceki saftalarındaki mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit olmayan, müracaatlarına ve ilave bir işleme gerek olmaksızın Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bağlı buldukları vergi dairesi tarafından genel esaslara dönüşü sağlanır.

Haklarında ihtiyatı tahakkuk veya ihtiyatı haciz uygulandığı için özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerin durumu Tebliğin (IV/E-9.4.) bölümündeki açıklamalara göre değerlendirilir.

Aralık/2009 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan, beyanname vermemeye, defter ve belge ibraz etmemeye olumsuz tespitler bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6111 sayılı Kanunun 7 ve 9 uncu maddeleri kapsamında KDV artırımında bulunanlardan, artırım tutarlarının tamamını ödeyenler ya da 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin (X/6) numaralı bölümünde açıklandığı şekilde teminat gösterenler (teminat gösterdikleri tarihten itibaren) genel esaslara dönerler.

Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması birlikte almıyıp yaptıkları mükellefler hakkında özel esaslar uygulandığı için iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükellefler, almıyıp yaptıkları dönemleri içeren takvim yılı itibarıyla KDV artırımında bulunmaları halinde genel esaslara dönerler. Bu kapsamda olanlarda da genel esaslara dönüş tarihi olarak artırımda bulunan tutarın tamamını ödendiği veya yukarıda belirtilen şekilde teminat gösterdiği tarih dikkate alınır.

Haklarında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti, sahte belge kullanma raporu veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu bulunduğu için özel esaslar kapsamına alınmayan KDV artırımında bulunabilecekleri ise artırımda bulunmaları genel esaslara dönüşlerini sağlar.

Haklarındaki olumsuz raporlarla ilgili olarak 4811 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı bulunmayanların, Kanunun ilgili hükümlerine göre hesaplanacak tutarların tamamını ödemiş olmaları veya ödemeleri halinde sözü edilen bölümlerdeki "ödeme" şartı yerine gelmiş sayılacak ve iade talepleri hakkında buna göre işlem yapılacaktır.

Bu durumdaki mükelleflerin söz konusu Kanundaki hükümlere göre hesaplanan tutarları taksitler halinde ödemek istemeleri halinde, "ödeme" şartının yerine gelmiş sayılabilmesi için;

- Hesaplanan tutarın tamamı ile bir taksite ait tutarın (% 10)'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşınmaması gerekmektedir), devlet tahvil veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri,

- Taksitlerin aksatılması halinde diğer taksitlerin muaccel hale geleceğini ve kalan borcun tamamını teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edileceğini kabul etmeleri ve bu hususa ilişkin olarak noter vasıtasıyla düzenlenecek bir taahhütnameyi vergi dairesine vermeleri, gerekmektedir.

13. 3/8/2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu (Ek bölüm:RG-4/10/2016-29847)

Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma,

- Beyanname vermemeye,

- Adresinde bulunamama,

- Defter ve belge ibraz etmemeye

olumsuz tespitleri

bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmiş halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunmaları gerekir.), artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşınmaması gerekmektedir), devlet tahvil veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamını ödemesi beklenmesizden genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksit aksatmaları halinde, ödenememiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamını teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadıkları halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda bulunan yıllarda almıyıp yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alınmaları bulunduğu teminatlere, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

14. 11/5/2018 Tarihli ve 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu (Ek:RG-6/9/2018-30527)

Aralık/2017 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma,

- Beyanname vermemeye,

- Adresinde bulunamama,

- Defter ve belge ibraz etmemeye,

olumsuz tespitleri

bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7143 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmiş halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunmaları gerekir.), artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşınmaması gerekmektedir), devlet tahvil veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamını ödemesi beklenmesizden genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksit aksatmaları halinde, ödenememiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamını teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

6736 sayılı Kanun kapsamında 2013, 2014 ve 2015 yılları için (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için) artırımdan yararlanmış olanların genel esaslara dönüşünde, yararlanma koşullarının ihlal edilmemesi koşuluyla bu yıllar için yeniden artırımda bulunmaları şartı aranmaz.

2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7143 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadıkları halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda bulunan yıllarda almıyıp yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Ancak, bu mükellefler hakkında, artırımda bulunan yıllar için sahte belge kullanma olumsuz tespiti yapılmaması halinde, Tebliğin (IV/E-5) bölümünde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin düzeltme işlemi neticesinde artırımda bulunmayan bir yılda tarhiyat yapılması gerekçesiyle mükellefler özel esaslara alınmasa dahi düzeltme işlemi yapılacaktır.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

7143 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alınmaları bulunduğu teminatlere, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

7143 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında yer alan mükelleflerden, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahilelerini yok ederek yerine başka yapıp拉克 koyma veya hiç yapıp拉克 koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fillirinden hareketle yapılan vergi incelemesinin tamamlanması sonucu bu fillerin varlığı tespit edilemeyenler

(10.000-5.500=) 4.500 TL KDV'yi beyan ederek 26 Ağustos 2013 tarihi akşamına kadar öder.

Örnek 3: İş makinaları üretimi ile uğraşan bir firma; Ekim 2012 dönemi faaliyeti ile ilgili olarak 10.000.000 TL tutarında mal ve hizmet almıştır. Bu alımı sırasında 1.800.000 TL KDV ödemıştır. Ayrıca, mükellef 1.000.000 TL tutarındaki su ve elektrik sarfiyatı nedeniyle 180.000 TL, yine bu dönemde ilgili olarak yapılan 2.500.000 TL tutarındaki diğer giderlerle ilgili alış belgelerinde görülen 450.000 TL KDV ödemıştır.

Firma bu vergilendirme döneminde teslim ettiği 5.000.000 TL tutarındaki iş makinesi ile ilgili olarak, düzenlediği faturada 900.000 TL KDV hesaplanmıştır. Mükellefin bir önceki dönemden, indirilmeyip devreden KDV'si yoktur.

Mükellefin, bu dönemle ilgili olarak 24 Kasım 2012 tarihine kadar vereceği KDV beyanamesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Hesaplanan KDV	900.000
İndirilecek KDV	2.430.000
- Mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV	1.800.000
- Su ve elektrik giderleri ile ilgili ödenen KDV	180.000
- İşletme giderleri ile ilgili ödenen KDV	±
	450.000
TOPLAM:	2.430.000
Ödenecek KDV	—
Devreden KDV	1.530.000
	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 Bakanlığına mükelleflerin gayri safi haslatlarına göre üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığına verilen bu yetki çerçevesinde, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinin birer aylık vergilendirme dönemine tabi olması uygun görülmüştür.

Aylık vergilendirme döneminin taşdığı 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 dairelerince bildirmeleri gerekir.

a) Gerçek usulde vergilendirilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden,

- Münhasıran uluslararası yük ve yolu taşımacılığı,
- Münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı,
- Münhasıran uluslararası yük ve yolu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işini birlikte,
- Münhasıran şehirçi yük taşımacılığı,

yapan mükellefler için vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir.

Şehirçi veya şehirlerarası yolu taşımacılığı yapan mükelleflerin vergilendirme dönemi ise takvim yılının birer aylık dönemleridir.

Üçer aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerin, bu faaliyetlerinin yanı sıra bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan diğer faaliyetlerinin de bulunması halinde, bu mükelleflerin vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir.

b) Konut yapı kooperatiflerinin vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir. 3065 sayılı Kanunun 40/3 üncü maddesi gereğince konut yapı kooperatifleri faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde de KDV beyanamesi verirler.

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 usule 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 brakanması, ölümü veya memleketi terk etmesi halinde, bu olayın vuku bulunduğu 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 beyanamesi 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 toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

2. Beyan 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 beyanamesindeki beyan üzerine tarh olunur. Gümrük beyanamesinde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranı açıkça gösterilir.

Gümrük beyanamesi verilmeyen haller ve ikametgâhu, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolu taşımacılıyla transit taşımalarda KDV, bu işleri yapan mükelleflerin verecekleri özel beyan üzerine tarh olunur.

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolu taşımacılıyla 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 sözü edilen şirketler işyerlerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine KDV mükellefiyetlerini tesis ettirir. Bunlara ait beyannameler ortaklık veya şirket adına düzenlenir ve adi ortaklıklarda ortaklardan biri, diğer şirketlerde ise şirket yetkilileri tarafından imzalanarak verilir.

Adi ortaklığın işyerinin bulunmaması halinde, KDV mükellefiyeti ortaklardan herhangi birinin bağlı bulunduğu vergi dairesine tesis ettirilir.

2.3. 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 işlemleri bulunmayan sigorta araçları bu istisna kapsamındaki işlemleri nedeniyle KDV beyanamesi vermez.

Öte yandan, sigorta araçları tarafından işletmelerine ait taşıma ve taşımacılıkların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV'ye tabidir. Bu nedenle, sözü 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 beyanamesi ile beyan edilir.

3. Beyanname Verme Zamanı

KDV mükellefleriyle; Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen, KDV kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, KDV beyannamelemlerini 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 Beyanamesi 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 özellikler arz eden durumlar;

a) İşli brakan mükellefler KDV beyanamesini işli braktıkları tarihi izleyen ayın 24 üncü günü akşamına kadar verirler.

Örnek: 10 Temmuz 2013 tarihinde işli brakan gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefi, KDV beyanamesini en geç 24 Ağustos 2013 tarihine kadar verir.

b) KDV beyanının gümrük giriş beyanamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannamele ilgili mükellefiyetin başladığı anda yani gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıktığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

c) Mükellefin ölümü halinde, KDV beyanamesinin 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 beyanamesi, 1 Temmuz ile 24 Ekim 2013 tarihleri arasında verilir. Beyanname verme süresinin son günü 24 Ekim 2013 tarihidir.

ç) Memleketi terk halinde, KDV beyanamesi, 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 beyanamesini 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 verilme üzere
- Vergi sorumluları tarafından verilme üzere
- (Ek:RG-31/1/2018-30318)⁽³⁾ Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükelleflerince verilme üzere
- (Ek:RG-23/3/2019-30723) Haslat Esaslı Vergilendirme Usulüne Tabi Mükelleflerce verilme üzere
- İcra daireleri, mahkeme satış memurlukları ve gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından müzayedede mahallinde yapılan satışlarda verilme üzere

KDV beyannamelemleri 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 Şirketin KDV beyanamesini İstanbul'da kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine verir ve bu vergi dairesi tarafından KDV tarh olunur.

İthalat edilen KDV, ithal edilen malın yurda girildiği yer gümrük idaresince tarh olunur.

İkametgâhu, 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 merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi;
- Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi;
- Türkiye'de birden fazla daimi temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci;
- Tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi;
- Daimi temsilci mevcut değilse, işlemleri mükellef adına yapanlar;

tarhiyata muhatap tutulur.

3. Tarh Zamanı

KDV, beyanamenin verildiği günde tarh olunur. Beyanname posta ile gönderilmişse, beyanamenin 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 beyanamesini 2013 Nisan ayının 1'inden 24'ü aşkama kadar verir ve 26 ncı günü aşkama 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 aşkama kadar beyan etmek ve 26 ncı günü aşkama kadar ödemek zorundadırlar.

İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

Gümrük vergisine tabi olmayan ithalatta ve ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

Bu durumda özel beyanname verilme süresi gümrük hattından geçiş 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 Kanununun 54 üncü maddesi hükümine göre, KDV mükellefleri, tutmak zorunda oldukları defter kayıtlarını KDV'nin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenler.

Bu maksatla tutulacak defter kayıtlarında vergiyi tabi işlemler, vergisiz tutarları ile gösterir. Mükellefin vergiyi tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergi ve güdilleri üzerindeki indirilebilir vergi miktarı ayrı hesaplarda izlenir.

Vergiden istisna edilen işlemlerin mevcut olması halinde, bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanımayanlara göre 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.

Malları adı edilmemiş, işlemin gerçekleştirilmesi veya sair sebeplerle matrah ve indirim miktarlarında vuku bulan değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen KDV kayıtlarda açıkça gösterilir.

Emtia üzerine iş yapılanlar, emtia envanterlerinde ve envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı, KDV'ye tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayrı ayrı gösterir.

B. ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

1. Verginin Gider Kaydedilemeyeceği

Mükelleflerin vergiyi 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 tabiidir.

2. Mütessesil 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 getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hismlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar mütessesil 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 mütessesil sorumludurlar.

2.1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmedeğinin tespit edilmesinde, mal 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 mütessesil sorumludur.

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,

- Ödememin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,

- Ödememin 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,

- Ödememin 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 mütessesil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaaleler sorumluluğu kaldırır. 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 tevşik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığına 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 edilmesinde ödeme yukarıdaki şekilde tevşik edilmiş olsa bile mütessesil sorumluluk kalkmaz.

Öte yandan 3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarmsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde mütessesil sorumluluk uygulanmaz. Buna göre;

- Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,

- Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,

Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle mütessesil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

2.1.2. İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle mütessesil 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 raporlarla açıkça belirlenmiş olması zorunludur.

2.2. Uygulama

Mütessesil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk edilir ve öncelikle mükelleften aranır.

b) Mütessesil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

c) Mükellef dışındaki kişilerden (mütessesil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanır.

ç) Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliği edilememiş olması veya

- Kendisine ödeme emri tebliği edilen mükellefin mal beyanında bulunmaması, vergi dairesinde de mal tespit olunamaması veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların anme alacağını karşılamayacağına anlaşılması, hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki mütessesil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanır.

d) 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 mütessesil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınır.

C. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN TEBLİĞLER

1 İla 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 tamamı için (İTUS sertifikası sahibi mükellefler de dahil) teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

2. 518 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 Cumhuriyetinin Vuhan kentinde ortaya çıkan ve birçok ülkeye yayılan Koronavirüs (COVID-19) salgından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen ve mezkur Tebliği ile belirlenen mükelleflerin mücbir sebep halinde olduğunun kabul edilmesine uygun bulunmuş ve mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerin ilgili dönemlere ilişkin KDV beyannamelerinin verilme süresi ileri tarihe uzatılmıştır.

Diğer taraftan, mücbir sebep kapsamında olun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiyi ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir.

Bu bakımdan, mücbir sebep döneminde de mükellefler ancak KDV beyanamesi 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 iadeler 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 edilmesine uygun görülmiştir.

a) Mahsuben iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından mahsuben iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyanamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın mahsuben iadesi;

- HIS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %12,5'i oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %25'i oranında,

- HIS 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; HIS ve İTUS sertifikası bulunmayan (A) Ltd. Şti., Nisan/2020 dönemindeki ihracat teslimleri nedeniyle 26/5/2020 tarihinde verdiği KDV beyanamesinde 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 beyanamesini vermemiş olmasından kaynaklı olup, 30.000 TL'lik kısmı ise mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkindir.

Bu durumda, (A) Ltd. Şti.'nin Nisan/2020 dönemindeki ihracat teslimlerine ilişkin mahsuben iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen 120.000 TL'lik kısmının genel hükümler çerçevesinde; olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 50.000 TL teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 30.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 25.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

(A) Ltd. Şti.'nin HIS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 12.500 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki mahsuben iade talebi yerine getirilir.

b) Nakden iade talepleri;

1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından nakden iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir.

2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyanamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın nakden iadesi;

- HIS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %30'u oranında,

- İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %60'ı oranında,

- HIS 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 genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir. (B) A.Ş.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara ilişkin.

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 alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmının ise 120.000 TL tutarında teminat verilmesi halinde yerine getirilmesi mümkündür. Olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunmayan mükelleflerden (veya mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden mücbir sebep kapsamında olmayan dönemlerde) yapılan alımlara isabet eden 50.000 TL'lik kısmı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

(B) A.Ş.'nin İTUS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 60.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarındaki nakden iade talebi yerine getirilir.

(B) A.Ş.'nin HİS sertifikası sahibi olması halinde, olumsuzluk tespit edilen kısmın mücbir sebep kapsamında bulunan mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden 100.000 TL'lik kısmı için 30.000 TL teminat verilmesi halinde, 100.000 TL tutarında nakden iade talebi yerine getirilir.

Diğer taraftan, 518 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayın) verilme tarihinin dolmasını müteakip bu bölümden yer alan düzenlemelerden yararlanan iade taleplerine ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yeniden sorgulama yapılarak rapor üretilir ve mükelleflerin mücbir sebep kapsamındaki dönemlere ilişkin nakden ve mahsuben iade talepleri bu raporlar dikkate alınarak vergi dairelerince genel hükümler çerçevesinde sonuçlandırılır.

D. YÜRÜRLÜK

Bu Tebliğ, yayım tarihini izleyen aybaşından itibaren yürürlüğe girer.

Tebliğ olumur.

- 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 Tebliğin (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 yayımını izleyen ay başında yürürlüğe girer.
- 18/ Bu değişiklik 1/1/2021 tarihinde yürürlüğe girer.
- 19/ Bu değişiklik yayımını izleyen ay başında 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	
16.	20/8/2021	31574	

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 Filen 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/e) BENDİNDE DÜZENLENEN PETROL ARAMA FAALİYETLERİ İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER
EK 7A: PETROL ARAMA ŞİRKETİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ
EK 7B: PETROL ARAMA ŞİRKETİNİN 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 FAALİYETLERİNDE İLİŞKİN ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞINCA VERİLECEK YAZI ÖRNEĞİ
EK 8B: ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNDE 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/f) 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: LİSANSLI DEPO İŞLETİCİLERİ İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLÂT BELGESİ
EK 17: MİLLÎ 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	Vergileendirme 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.)

M Ü K E L L E F İ N	1	Unvanı	
	2	Vergi Dairesi	
	3	Vergi Numarası	
A L I C İ N İ N	4	Adı, Soyadı, (Unvanı)	
	5	Adresi	
A T I L A N M A L I N	6	Cinsi	
	7	Bedeli	
	8	KDV Oranı (%....)	
	9	Hesaplanan KDV (<input type="text" value="7"/> x <input type="text" value="8"/>)	
	10	İhale Tutanağının Tarih ve Sayısı	
	11	Bedelin Tahsil Edildiği Tarih	
12	ÖDENMESİ GEREKEN KATMA DEĞER VERGİSİ (9. Satırdaki tutar yazılacaktır.)		
13	DAMGA VERGİSİ		

EK 2:İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT BİLDİRİM

İCRA DAİRELERİNCE YAPILAN SATIŞLARA AİT VERİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMELERİNE İLİŞKİN BİLDİRİM									
..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE									
İcra Dairesi									
Vergi Kimlik Numarası									
Dönemi (Aylık)									
Sıra No	ALICININ			SATILAN MALIN		Satış İşlemine İlişkin			
	Adı Soyadı/ Ünvanı	Adresi	Varsa VKN'si	Cinsi	Bedeli	Ödenen KDV	Beyanname Tarihi	Vergi Dairesi Alındısının Tarihi Sayısı	

EK3:TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT İZİN BELGESİ ÖRNEĞİ

**TÜRKİYEDE İKAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI
KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARA AİT
İZİN BELGESİ**

Tarih :
Sıra No :

İSTİSNA İZİN BELGESİ VERİLEN SATICININ

ADI SOYADI (UNVANI) :
ADRESİ :
VERGİ DAİRESİ :
VERGİ KİMLİK NUMARASI :
FAALİYET KONUSU :

Yukarıda kimlik bilgileri yer alan satıcının, tarihli başvurusu üzerine yapılan inceleme sonucu, 3065 Sayılı Kanunun uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak, / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmî 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 artırılabilir. 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):	
8	Ödeme Şekli :	
	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)

.....

İlgili: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/ışletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracı ithal etmek/..... adresinde bulunan mükellef'den satın almak istediğiniz belirtilerek, gümrük idaresine/bu aracı satan firmaya ibraz edilmek üzere, söz konusu aracın ithalinin/tesliminin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız işinden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/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 uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanızca 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 (isimli/plakalı/kayıtlı) deniz/hava/ demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımının adresinde bulunan mükellef e yaptırılacağı belirtilerek, bu hizmeti verecek firmaya ibraz edilmek üzere, söz konusu tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız şinden 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 işlemde kullanılacak yedek parça ve malzemeleri iç piyasadan satın almaları veya ithal etmeleri, genel hükümlere göre KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen tadil, onarım ve bakım projesi kapsamındaki hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımını yapacak firmaya(.....) - (.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

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	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 6C: ARAÇLARIN İMALİ VEYA İNŞASINDA KULLANILACAK İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLİŞKİN İMAL/İNŞA EDENİ İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (Bizzat İmal ve İnşa Edenler ile Sipariş Üzerine Fiyilen İmal ve İnşa Edenler)

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/işletmek/sipariş üzerine fiyilen deniz/hava/demiryolu taşıma aracı imal ettiğiniz belirtilerek, satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu aracı imal/İNŞA'da kullanılacak mal ve hizmetlerin alımını/ithalini KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız şinden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/işletmek/sipariş üzerine deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imal/İNŞA'da kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanızca 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/İNŞA projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/İNŞA'da kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/İthal 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 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

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

.....
.....

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/ışletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracını imal/ınşa ettirdiğiniz belirtilerek, imal/ınşa eden firmaya ibraz edilmek üzere bu aracın imal/ınşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız işinden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/ışletmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracını imal/ınşasını yapan firma tarafından firmanıza 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 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 imal/ınşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/ınşasında kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ıthal 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 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)

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 firmanız 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 uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen imal/inşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olmak kaydıyla firmanızca deniz taşıma araçları/yüzer tesis ve araçların imal/inşa projesinde yer alan mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.....) - (.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK:Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarna İlişkin Liste

Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa 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			İmza/Kaşe-Onay				
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura Tarihi	No	Tutarı	Miktarı	Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 6FAALİYETLERİ 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 firmanız 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 uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, aşağıda yer verilen imal/inşa projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olmak kaydıyla firmanızca deniz taşıma araçları/yüzer tesis ve araçların imal/inşa projesinde yer alan mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.....) - (.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

EK: Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarna İlişkin Liste

Araçların Onaylanmış İmal veya İnşa 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				İmza/Kaşe-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

EK 7: 3065 SAYILI KANUNUN (13/c) BENDİNDE DÜZENLENEN PETROL ARAMA FAALİYETLERİ İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER
EK 7A: PETROL ARAMA ŞİRKETİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
Petrol İşleri Genel Müdürlüğü

Bu belge 3065 sayılı KDV Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan KDV Genel Tebliği esaslarına göre ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının olurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. :
İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:
Unvanı :
Vergi Kimlik No.su :
Adresi :
İşgal Ettiği İş Konusu:

Belge Tarihi:.. / .. / 20..

Yukarıda bilgileri belirtilmiş olan kuruluş, yalnızca ve münhasıran Petrol Arama Faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet almalarında, 3065 sayılı KDV Kanununun (13/c) maddesi kapsamında KDV istisnasından yararlanması uygun görülmüştür.
Bu belge .. / .. / 20.. tarihine kadar ve her kullandığında bir fatura için geçerlidir.

Petrol İşleri Genel Müdürü

EK 7B: PETROL ŞİRKETİ MÜTEAHHİTLERİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
Petrol İşleri Genel Müdürlüğü

Bu belge 3065 sayılı KDV Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan KDV Genel Tebliği esaslarına göre ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının olurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. :
İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:
Unvanı :
Vergi Kimlik No.su :
Adresi :
İşgal Ettiği İş Konusu:

Belge Tarihi:.. / .. / 20..

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 yararlanması uygun görülmüştür.

Bu belge .. / .. / 20.. tarihine kadar ve her kullandığında 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 BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla taşımacılık yaptığımız 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 firmanız işinden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Boru hattıyla taşımacılık yapan belge sahibi firmanız 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 boruhattiprojesi 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	Mahn/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 7E: BORU HATTIYLA TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar İçin)

T.C.
VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla taşımacılık yaptığımız 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 firmanız 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 boruhattiprojesi 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 Başkanı/Defterdar
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 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 Resmî 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.

EK 8B: ALTIN, GÜMÜŞ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)
.....
.....

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, altın/gümüş/platin ile ilgili arama/işletme/zenginleştirme/rafinaj faaliyetinde bulunduğunuz belirtilerek bu faaliyetlerinize ilişkin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmiş üzere bu faaliyetlerinizde kullanılacak mal ve hizmetlerin alınması/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimliği/unvanı ve adresi belirtilen firmanız işinden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Altın/gümüş/platin ile ilgili arama/ işletme/zenginleştirme/rafinaj faaliyetinde bulunan 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 firmanız 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 İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

İlgi :.....tarhli dilekçeniz.

Dairemizdevergi kimlik numarası ile KDV mükellefietiniz bulunmaktadır.

.....tarh 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 olduğu 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 İSTİSNA BİLDİRİM FORMU

YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ
İSTİSNA BİLDİRİM FORMU

İlginin	Adı Soyadı (Unvan):	
	Vergi Dairesi :	
	Vergi Kimlik No :	

Sıra No	ALICININ			MAL VE HİZMETİN			SATIŞ FATURASININ		YATIRIM TEŞVİK BELGESİNİN	
	Adı Soyadı (Unvanı)	Vergi Dairesi	Vergi Kimlik No	Cinsi	Miktarı	Tutarı (TL)	Tarihi	Sayısı	Tarihi	Sayısı
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
...										

İmza ve Kaşe

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:
Konu:

.....
.....

İLGİ: tarihli dilekçeniz.

Yukarıda sicil bilgileri belirtilen mükellef 'da bulunan liman/hava meydanı inşası/yenilenmesi/genişletilmesi işini yapmakta/yaptırmakta olup; bu işe ilişkin, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde belirtilen ve proje kapsamında malları ve inşaat taahhüt hizmetini tarihine kadar 3065 sayılı KDV Kanununun (13/e) maddesi gereğince vergiden istisna olarak alabilmesi için bu belge düzenlenmiş ve verilmiştir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve inşaat taahhüt hizmetleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü

EK: 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 İfalarına 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 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 Müdürü
Tarih İmza

EK 11: 3065 SAYILI KANUNUN (13/İ) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 11A: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ASIL YÜKLENİCİYE VERİLEN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
MİLLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI
Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :
Konu :

.....
.....
.....

Şirketinizce / firmanızca / kuruluşunuzca .. / .. / 20.. tarihli ve sayılı fatura ile Bakanlığımızca / Komutanlığımızca / Müsteşarlığımızca / Genel Müdürlüğümüzde teslim edilen mallar/ifa edilen hizmetler 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (f) bendi kapsamında KDV'den müstesnadır.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarih ve sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir. Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK 11B: ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞLARINA KDV KANUNUNUN (13/İ) MADDESİ KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMET LİSTE ÖRNEĞİ

TARİH:	
SAYI:	

SÖZLEŞME YAPILAN ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞUNUN		YÜKLENİCİ FİRMANIN	
ADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	ADI / UNVANI	VERGİ KİMLİK NO

İŞİN ADI	İSTİSNA BELGESİNİN	
	TARİHİ	SAYISI

YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERİN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK MAL VE HİZMETLER			
LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI

EK 11C:YÜKLENİCİLERİN TESLİM VE İFALARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
MİLLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI
Savunma Sanayi Müsteşarlığı

Sayı :
Konu:

.....
.....
.....

İlgi : .. / .. /20.. tarihli dilekçeniz.

Bakanlığımız/Müsteşarlığımız/Komutanlığımız/Genel Müdürlüğümüz tarafından şirketinize ihale edilen ve .. / .. /20.. tarihinde sözleşmesi imzalanan projeye ilişkin olarak şirketiniz tarafından hazırlanan ekli listede sayılan teslim ve hizmetlerin, Bakanlığımız/Müsteşarlığımız/ Komutanlığımız/Genel Müdürlüğümüzde teslim edilecek mallar ile ifa edilecek hizmetlerin üretimine ilişkin olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle, söz konusu listedeki mal ve hizmetlerin firmanızca temini 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (f) bendi kapsamında KDV'den müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarih ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere dayanılarak ve .../.../20.. tarihine kadar geçerli olmak üzere tanzim olmuştur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK 11D: YÜKLENİCİ FİRMALARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE AİT LİSTE

SIRA NO	ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN VERİLEN İSTİSNA BELGESİNİN		ULUSAL GÜVENLİK KURULUŞU TARAFINDAN ONAYLANAN LİSTENİN		ALICI FİRMANIN			MALIN / HİZMETİN			FATURA		
	TARİHİ	SAYISI	TARİHİ	SAYISI	ADI/UNVANI	VERGİ KİMLİK NUMARASI	LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI	TARİHİ	NO	BEDELİ

EK 12:

AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNE VEYA ONUN NAMINA ORTAK SAVUNMA AMACIYLA YAPILACAK MAL VE HİZMET ALIMLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI UYGULANMASI İÇİN TALEP BELGESİ

Tarih:

Sayı:

Harcamayı Yapan Kuruluş :

Adresi :

Harcamanın Niteliği :

Harcamanın Miktarı :

Harcamanın Toplam Tutarı :

Faturanın Tarih ve Numarası :

Yukarıda tarih ve numarası belirtilen fatura muhteviyatının Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan, 30/6/1954 tarih ve 6426 sayılı Kanunla onaylanan Vergi Muafiyetleri Anlaşması çerçevesinde, ortak savunma amaçlı mal ve hizmetler arasında yer aldığını ve abının Amerika Birleşik Devletleri namına hareket eden yetkili makam veya müteahhit olduğunu onayları.

Bu satınalma, 21/5/1992 tarih ve 21234 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22/4/1992 tarih ve 1992/2958 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan .. / .. / 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

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 yararlanmanızda 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 Yapılan 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 Yapılan 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 ÖZEL İDARESİ
İstanbul Proje Koordinasyon Birimi

İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında aşağıdaki projede belirtilen mal teslimleri ve hizmet ifaları 6111 sayılı Kanunun Geçici 16'ncı maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve sayılı 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 İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü
Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü

Sayı :
Konu:

İLGİ: 3065 sayılı KDV Kanununun 17/2-d maddesi kapsamında rölöve, restorasyon veya restitüsyon projesi gerçekleştirilecek tescilli taşınmaz kültür varlığı ile ilgili olarak tarafınıza verilecek olan ve Kurulumuzun .. / .. / tarih 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 .../.../... tarihi 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 Senedini Satanın	
Adı-Soyadı (veya Unvanı)	:
Adresi	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Ürünü Depodan Çekenin	
Adı-Soyadı (veya Unvanı)	:
Adresi	:
Vergi Dairesi	:
Vergi Kimlik Numarası	:
Ürün Senedinin	
Tarihi	:
Numarası	:
Alın Bedeli	:
En Son Borsa İşlem Tarihi	:
En Son Borsa İşlem Değeri (KDV Matrahi)	:
KDV Tutarı*	:
Ürün Senedinin Temsil Ettiği Ürünün	
Cinsi	:
Miktarı	:
* KDV Tutarı İşletmemiz Tarafından Yasal Süreleri İçerisinde Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilip Ödenecektir. Belgeyi Basan Matbaa İşletmecisinin: Adı-Soyadı Unvanı, Adresi, Vergi Dairesi, Vergi Kimlik No, Basım Yılı, Anlaşma Tarihi	

EK 17:

T.C.
MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI
... İL/İLÇE MİLLÎ EĞİTİM MÜDÜRLÜĞÜ

**Millî Eğitim Bakanlığına Bedelsiz Teslim ve/veya İfa Edilmek Üzere Yapılacak
Bilgisayar ve Donanımları ile Bunlara İlişkin Yazılım Alımlarına Yönelik
KDV İstisna Belgesi**

İstisnadan Yararlanacak Kişi/Kurumun
Adı Soyadı (Unvanı) :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyet Konusu :
Adresi :

Yukarıda kimlik ve faaliyet bilgileri gösterilen tarafından "Eğitime %100 Destek Projesi" kapsamında Müdürlüğümüzde 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 MÜDÜRLÜĞÜ'NE

3065 sayılı KDV Kanunu hükümleri gereğince KDV iadesinden yararlanacak olan; adresinde yerleşik firmasına ödenecek, / 20.. dönemine ait KDV iadesine teminat oluşturan, bu teminat mektubu ile TL (..... Türk Lirası) ödeme konusunda, Bankamız borçlu ile birlikte müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kefil ve sorumlu olduğumu, tarafınızdan Bankamıza yazılı olarak bildirildiği takdirde, Bankamıza veya mükellefçe hiçbir yasal yola gidilmeksizin protesto çekilmesine, hüküm alınmasına gerek kalmaksızın, yukarıda belirtilen meblağı ilk yazılı isteminiz üzerine, hemen ve geciktirilmeksizin, kayıtsız ve şartsız vergi dairenize veya vergi daireniz emrine nakden ve tamamen, istem anından ödeme anına kadar geçecek günler için gecikme zammı ile birlikte ödeyeceğimizi ve hakkımızda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını Bankamızın inza yetkilisi ve sorumlu 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 olduğunuz başvurunun değerlendirilmesi sonucunda gerekli şartları taşıdığınız anlaşıldığından, KDV iadelerinde işlemlerinizde 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 hızlandırılması sağlayacak sertifikanın tarafınıza verilmesi Başkanlığımızca uygun bulunmuştur.

Vergi Dairesi Başkanı

EK: Gübre Üreticilerine Yapılan Hammadde Teslimlerine İlişkin Liste

Gübre Üreticilerine Yapılan Hammadde Teslimlerine İlişkin Liste

Hammadde Listesinin Kapsadığı Dönem :

Lisans Belgesinin Numarası :

Mükellefin Adı/Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Sıra No	Hammaddenin			Satıcı Firma				İmza/Kaşe-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı/Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura Tarihi	No	Tutarı	Miktarı	Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
1											
2											
3											
4											
5											
6											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

*İstisna belgesinin, geçerli olduğu altı aylık üretim dönemi ile birlikte bu altı aydan önceki iki aylık tedarik sürecini kapsayacak şekilde düzenlenmesi mümkündür.

(Ek:RG-5/5/2017-30057) (57)

EK 24: 3065 SAYILI KANUNUN 13/İ MADDESİNDEKİ İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILAN TESLİMLERE İLİŞKİN BİLDİRİM FORMU

Sıra No	ALICININ					TAŞINMAZIN							SATIŞ FATURASININ		
	Adı Soyadı (Unvanı)	Vergi Kimlik No (TC Kimlik No)	Uyruğu	Çalışma veya Oturma İzininin Bulunduğu Ülke	Kanuni Merkezi/İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	İli	İlçesi	Nitelığı	Ada	Parsel	Ulusal Adres Veri Tabanı Numarası	Zemin Sistem No	Tarihi	Sayı	Tutarı

(Ek:RG-31/12/2017-30287)(Bu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girer.)

EK 25: FATİH PROJESİ KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMET ALIMLARINA İLİŞKİN MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI TARAFINDAN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

**T.C.
MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI**

Sayı :

Konu:

.....
.....
.....

Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesine ilişkin Bakanlığımız ile Şirketiniz arasında düzenlenen ... tarihli sözleşme çerçevesinde, FATİH projesi kapsamında olduğu tespit edilen ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin Bakanlığımıza teslim ve ifası 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 38 inci maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (11/E-8) bölümünde yapılan düzenlemelere dayanılarak ve ... /.../20... tarihine kadar geçerli olmak üzere tanzim olunmuştur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza/Kaşe

EK 29: 3065 SAYILI KANUNUN (13/k) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ (Ek:RG-6/7/2018-30470)(Bu değişiklik 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.)

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:

Konu:

.....
.....

İLGİ:/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendindeki istisna kapsamında bulunan ve ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde eli 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 KDV'den istisnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 15 inci bölümü uyarınca proje süresinin bitiş tarihi olan .././20.. tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin (İstisnanın KDV ödeyerek mal ve hizmet alın şeklinde uygulanmasını terçih edenler hariç) satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

EK: Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanmak Üzere Yapılan Tesislerin İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişki Liste

Projenin Adı :
İşin Niteliği :
Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi :
Bağışı Yapılan Adı /Unvanı :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası:
Faaliyetin Niteliği :
Toplam Proje Maliyeti :
Toplam Proje Maliyetinin % 5'i:
%10'u:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma		Fatura				İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Tarihi	No	Tutarı	Miktarı	Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
...											
...											
...											
...											

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar
Tarih İmza

[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 yayımını izleyen ay başında yürürlüğe girer.
- (64) Bu değişiklik yayımı tarihini takip eden ay başında yürürlüğe girer.
- (65) Bu değişiklik yayımını izleyen ay başında yürürlüğe girer.