

İstanbul, 05.05.2014

1-123 Seri Numaralı KDV Tebliğlerini (123 Adet) Yürürlükten Kaldırarak Tek Bir Tebliğde Toplayan KDV Uygulama Genel Tebliği 1/5/2014 Tarihi İtibariyle Yürürlüğe Girmiştir.

DUYURU NO:2014/36

26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KDV Uygulama Genel Tebliğiyle, yayımlanmış 123 adet KDV Genel Tebliği tek bir Tebliğde toplanmış olmaktadır. Tebliğde genel olarak KDV iadelerinin yerine getirilmesi ile ilgili usul ve esaslarda değişiklik yapıldığı anlaşılmaktadır. Tebliğde yapılan önemli değişiklikler başlıklar halinde aşağıda paylaşılmış olup, söz konusu başlıklar ile ilgili özet açıklamalara duyurumuzda yer verilmektedir.

KDV Uygulama Genel Tebliği ile;

- 1) Tecil-terkin uygulamasından yararlanacak “imalatçı”ların kapsamı, tarımsal üretim yapanları kapsayacak şekilde genişletilmektedir.

Tebliğin 8.3 bölümünde KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi gereğince tecil terkin uygulamasından imalatçı vasfını haiz satıcıların yararlanabileceği belirtilmiş ve tarımsal üretim yapanlar açısından Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olunması, imalatçı vasfına haiz olma yönünden gerekli görülmüştür.

- 2) Hızlandırılmış İade Sisteminden (HİS) yararlanma koşulları hafifletilmiştir, bu çerçevede HİS sertifikası alınabilmesi için mükelleflerin bilanço büyüklükleri (Aktif Toplamı, MDV Toplamı, Öz Sermaye, Net Satış Tutarı) ile ilgili 4 kriterden herhangi 3'ünü sağlamış olması yeterli sayılmaktadır. Ayrıca çalıştırılması gereken kişi sayısı 250'ye düşürülmüştür.

Tebliğin 4/C-1 Bölümünde sayılan aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflere “HİS” sertifikası verilmektedir ve HİS sertifikası sahibi mükelleflerin KDV iade talepleri Tebliğin 4/C-2 bölümünde belirtilen esaslara göre mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilmektedir.

a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan 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 sağlanmış olması yeterlidir.)

b) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması,

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,
- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış 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),

3) Daha önce sadece imalat veya ihracat yapan mükelleflerin yararlanabildiği İndirimli Teminat Uygulaması Sisteminden (İTUS), **KDV iadesi alan tüm mükellefleri** gerekli şartları sağlamaları kaydıyla yararlanabileceklerdir. İTUS uygulaması ile gerekli koşulları sağlayan mükellefler KDV iadelerini düşük oranlı teminat göstererek alabileceklerdir.

Tebliğin IV/B-1.1 ve IV/B-1.2 bölümlerinde sayılan genel ve özel şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından **İTUS sertifikası** verilecektir. İTUS sertifikasına sahip mükellefler tarafından iadenin teminat karşılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının (% 8)'i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü) için teminat verilmektedir.

4) Mal teslimlerine yönelik tevkifat uygulamalarından kaynaklanan mahsuben iade taleplerinde incelemesiz ve teminatsız iade alınabilmesine imkan sağlanmaktadır.

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

- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,

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

- 5) Sahte belgeye dayalı KDV iadelerinin önlenmesi amacıyla Özel Esaslar uygulaması yeni baştan belirlenerek, mevcut sistemde mükelleflerin mağduriyetine yol açan uygulamalar değiştirilmektedir. Özel esaslar kapsamında çıkış için daha net belirlemeler yapılmaktadır.

Tebliğin IV/E-12. maddesi gereğince tebliğin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerden özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla,

- Sahte belge düzenleme raporu olanlar 5 yıl,
- Sahte belge düzenleme tespiti olanlar 4 yıl,
- Sahte belge kullanma raporu olanlar 4 yıl,
- Sahte belge kullanma tespiti olanlar 3 yıl,

geçtikten sonra müracaatlarına gerek kalmaksızın tebliğin genel esaslara dönüş hükümleri çerçevesinde kapsamdan çıkabilecektir.

Bilginize sunulur.

Arkan & Ergin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Member of JPA International

Maliye Bakanlı ından:

KATMA DE ER VERG S GENEL UYGULAMA TEBL

Bu Tebli in konusunu, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma De er 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 Bakanlı na verdi i yetkiler çerçevesinde bu ve di er Kanunlarda yapılan düzenlemeler ile 3065 sayılı Kanunun uygulanmasına ili kin açıklamalar olu turmaktadır.

I- MÜKELLEF YET

A. VERG N N KONUSU

1. Verginin Konusunu Te kil Eden lemler

KDV'nin konusuna giren i lemler, 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde sayılmı olup, mal teslimi veya hizmet ifalarının verginin konusuna girebilmesi için, Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmı olmaları veya aynı maddede belirtildi i üzere, "di er" faaliyetler kapsamında yapılmaları gerekir. thalatta ise prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir.

Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında;

- Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdi i gerek üzerine yapılmasının,
- Bunları yapanların hukuki statü ve ki iliklerinin,
- Türk tabiyetinde bulunup bulunmamlarının,
- kametgâhı veya i yerlerinin yahut kanuni merkez veya i merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının,

i lemlerin mahiyetini de i tirmeyece i ve vergilendirmeye mani te kil etmeyece i hükme ba lanmı tır.

Bu hükme göre dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımı yapılmaksızın, i lemin Türkiye'de yapılması artıyla, söz konusu i lemleri kim yaparsa yapsın vergilendirilir. Ayrıca di er vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu Kanuna göre geçerli de ildir.

Örne in; kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir ki i veya kurulu , KDV'ye tabi bir i lem yapmı sa, i lemin 3065 sayılı Kanuna göre istisna edilmemi olması artıyla vergilendirilir.

3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre vergiye tabi tutulacak mal teslimleri ile hizmet ifalarının kapsam, mahiyet ve özellikleri a a ıda açıklanmı tır.

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

3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise bu faaliyetlerin devamlılı ı, kapsam ve niteli i Gelir Vergisi Kanunu^[4] hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadı ı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve di er ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilece i hükme ba lanmı tır.

Buna göre;

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

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

1.2. thalat

3065 sayılı Kanunun (1/2)nci maddesi uyarınca, her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir. 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin son fıkrası uyarınca ise ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel ki i tarafından yapılması veya herhangi bir ekil ve surette gerçekleşmesi, özellik ta ıması vergilendirmeye tesir etmez.

1.3. Di er Faaliyetlerden Do an Teslim ve Hizmetler

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

a) 3065 sayılı Kanunun (1/3-a) maddesine göre, PTT ile di er posta ve haberle me kurulu ları tarafından yapılan; posta, telefon, telgraf, teleks ve buna benzer haberle me hizmetleri ile gazete, dergi, kitap, paket, koli ta ıma ve da ıtım hizmetleri, havale i lemleri ile bunlara benzer di er i lemler vergiye tabi tutulur.

Aynı ekilde TRT ile di er kurulu lar tarafından yapılan radyo ve televizyon hizmetleri de vergiye tabidir.

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

b) Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dâhil), at yarışları ve bunlara benzer di er mü terek 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 i lemlerde matrah, oyuna ve piyangoya katılma bedeli (Spor-Toto'da doldurulan kolon ba ına alınan ücret ve kupon bedeli); mükellef ise 3065 sayılı Kanunun 8 inci maddesine göre oyunları tertip edenlerdir.

Buna göre, Spor-Toto oyununda mükellef Spor-Toto Te kilat Ba kanlı ı, Milli Piyangoda Milli Piyango Genel Müdürlü üdür. Bu nedenle Spor-Toto ve Milli Piyango bayileri bu i leri nedeniyle mükellef sayılmazlar.

c) Profesyonel sanatçıların yer aldı ı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldı ı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi KDV'ye tabidir.

Madde hükmünden anla ılaca ı üzere amatör nitelikli faaliyetler vergi dı ında tutulmu tur. Amatör ve profesyonel ayırımının, sanatçı veya sporcunun bu faaliyetleri kar ılı ında gelir elde edip etmemesine göre yapılması gerekir.

Profesyonel terimi, bir ki inin mesle ini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla de il de kazanç sa lamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını; konser kavramı ise, genel veya özel bir toplantıda herhangi bir müzik türünde ve herhangi bir çalgıyla veya sesle veya her ikisi ile birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder.

E er sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Bu faaliyetini belli bir menfaat kar ılı ında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör ve profesyonel ayırımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri, konser, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya ba lı bulundu u kurum, kurulu , organizasyon, kulüp veya benzeri te ebbüsler aracılı ı ile belli bir gelir elde edip etmedi ine bakılmalıdır.

Ayrıca ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sa layıcı nitelikte oldu undan, 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 edilmi olup olmaması durumu de i tirmez. 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 taınması da vergi kapsamına alınmıştır. Bu tür taınma inde mükellef, petrol boru hatlarını i letenler, matrah ise taınma 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 i lemleri 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 tekil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kurulu lara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya i letilen müesseseler ile döner sermayeli kurulu ların veya bunlara ait veya tabi di er müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri vergiye tabi tutulur.

h) Rekabet e itsizli ini gidermek maksadıyla, iste e ba lı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler de 3065 sayılı Kanunun (1/3-h) maddesinde vergiye tabi i lemler arasında sayılmıştır.

Bu bent, verginin konusuna girmeyen bazı i lemleri yapan ki ilerin de diledikleri takdirde ihtiyari olarak mükellef olabilmelerine imkân tanımak amacıyla düzenlenmiştir.

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

2. Teslim

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

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin ba latılması veya nakliyeciyen sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildi i yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdiinin alıcıya ulaşması art de ildir. Alıcının bilgisi dında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir ki iye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeciyen sürücüye tevdi halinde de teslim gerçeikle mi sayılır.

3065 sayılı Kanunun (2/2)ncimaddesine göre, bir malın birden fazla ki i arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el de i tirmeksizin do rudan 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, so utma ve benzeri ekillerdeki da ıtımlar da mal teslimidir.

3065 sayılı Kanunun (2/4) üncü maddesine göre kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat oldu u veya bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi hallerinde teslim, bunlar dında kalan eyler itibarıyla yapılmı sayılır.

Örnek: Çiftçilerin eker fabrikalarına teslim ettikleri eker pancarı kar ılı nda fabrika, pancar bedeli dında çiftçiye ayrıca bedelsiz küspe de veriyorsa, küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılmaz. Ancak teslim alınan eker pancarı kar ılı ı verilmeyen (yani verilmesi mutat olmayan), di er bir deyi le çiftçiye istihkakı dında bir bedel kar ılı ı satılan küспенin, çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilir. Aynı ekinde küspe ve di er tali maddelerin çiftçi dındakilere teslimi de vergiye tabi olacaktır.

3065 sayılı Kanunun (2/5) inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir malın kar ılı ını di er bir mal tekil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli de ildir. Trampada malların mülkiyeti kar ılıklı olarak el de i tirdi inden her iki taraf için de teslim gerçeikle mi sayılır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olur. Kısmi trampada yani trampa edilen mala kar ılıklı bir malla birlikte ba ka eyler de alınması halinde, bunlar da vergiye tabi tutulur.

Malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığında devredilmesi artıdır. 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 hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (3/a)maddesine göre;

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışında ki 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 dayanaklı 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 devrelerin 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 sarfı da teslim sayılır.

3065 sayılı Kanunun (3/c)maddesinde, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda, zilyetli in devri de teslim sayılmıştır. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda alıcıya teslim edilen taşınır malın mülkiyeti satıcının üzerinde bırakılır. Malın zilyetli inin devredildiği, ancak mülkiyet naklinin daha sonra gerçekleştiği bu tür satışlarda vergileme için genel teslim tanımındaki esaslara göre mülkiyetin devrini beklemek, verginin uzun süre alınmaması gibi bir sonuç doğurur. Bu nedenle mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda zilyetli in 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 ekillerde gerçekleşebilir.

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

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

5. Hizmet Sayılan Haller

3065 sayılı Kanunun 5 inci maddesine göre, vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karlıksız 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 yapılmış olması ve

- İlemlerin, 3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesindeki şartları taşıyan mal teslimleri ve hizmet ifaları olması,
gerekir.

İthalat ise başka bir art aranmaksızın verginin konusuna girer.

3065 sayılı Kanununun 6 ve 7 nci maddelerinde, hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmı sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre;

- Mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması,

- Hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması,

hallerinde işlemler Türkiye'de yapılmı sayılır.

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

6.1. Mal Teslimlerinin Türkiye'de Yapılması

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

Mal teslimlerinde, mal teslim eden şahsın uyruğuna bakılmaksızın, teslim Türkiye sınırları içinde yapılmı sa 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 işlemin Türkiye'de yapılmı sayılması için, 3065 sayılı Kanununun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir.

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

6.3. Uluslararası Ticaret İşlemleri

3065 sayılı Kanununun 7 nci maddesine göre, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan ticaret için transit ticaret işlemlerinde, hizmetin (ticaret işleminin) iç piyasaya isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmı sayılır.

Bu hüküm ile Kanununun 1 inci maddesindeki Türkiye'de yapılan işlemlerin vergiye tabi olacağı hükmü birlikte değerlendirildiğinde, uluslararası ticaret işlemlerinin sadece iç piyasaya isabet eden kısmı vergilendirilir. Uluslararası ticaret işlemlerinin iç piyasaya isabet eden kısmı ise verginin konusuna girmez. İç piyasa, Türkiye'nin siyasi sınırları içindeki alandır.

B. VERGİ NİN KONUSU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

1. Kap ve Ambalaj Maddelerinin Vergilendirilmesi

3065 sayılı Kanununun (2/4) üncü maddesine göre, kap ve ambalajların geri verilmelerinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan eşyalar itibarıyla yapılmı sayılır.

Buna göre, geri verilmesi mutad 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 elde ettirmesinde, geri verilmeleri mutad olmakla birlikte kap ve ambalajlar teslim edilmiş yani mülkiyeti devredilmiş sayılmaz, kap ve ambalajlara ait tutarlar teslim bedeline dahil edilmez. Ancak kap ve ambalajların boş olarak veya içlerine konulan madde ile birlikte geri dönmeyecek şekilde teslimleri vergiye tabidir. Geri dönmek üzere teslim edildiği halde geri dönmeyecek kesinlik kazanan kap ve ambalajlar için de geri dönmeyecek kesinlik kazandı tarihi itibarıyla KDV uygulanması gerekir.

Ambalajlanarak satılması mutata 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 tabii olduğu artılara göre vergilendirilir. Diğer bir anlatımla, asıl madde indirimli oranda vergiye tabii ise bu teslimin tamamı için indirimli oran uygulanır.

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

Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutata olduğu hallerde, satıcı bu maddeleri aktifle tirerek amortismanına tabii tutar.

Örneğin; tüpgaz satışlarında boş tüpün geri verilmesi mutata bir olaydır. Çünkü boş tüpü, satıcı firma aktifle tirerek amortismanına tabii tutmaktadır.

2. Kamu Kurum ve Kurulları, Dernek ve Vakıflar ile Mesleki Kurulların Vergilendirilmesi

2.1. Genel Olarak

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

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

Öte yandan yukarıda sayılan kurullara ait veya tabii olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kurullar, iktisadi faaliyet olarak mütalaa edilir. Bunların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabii tutulur. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezbaha, sosyal hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kurullar, istisna kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabii olurlar.

2.2. Genel Bütçeli idareler

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

Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerine dair harcamaları genel bütçeden karşılanan idarelerin, vergiye tabii faaliyetlerine ait KDV mükellefiyetlerinin aynısıdaki şekilde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

3065 sayılı Kanunun (46/5) inci maddesinin Bakanlıkımıza verdiği yetkiye istinaden, Bakanlıkımıza başvurarak izin alan genel bütçeli idarelerin vergiye tabii işletmeleri sebebiyle KDV mükellefiyetleri tesis edilmez, bu işletmeleri ilgili KDV ve zenne alındılarında ayrıca gösterilmek kaydıyla muhasebe birimlerince tahsil edilir.

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

2.3. Kamu Kurullarınca Personel ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan kurum ve kurulların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabiidir. Ancak, askeri kıtalardaki kantinler ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, emeklilik ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşıyanları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kurullar mensuplarına hitap etmeleri artıyla vergiye tabii tutulmaz.

Öte yandan bu kurullara 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 alım satımı olmaması bu durumu değiştirmez. Ancak özel hizmetlerde kullanılan binek otomobilleri ile basit usulde vergilendirilen veyavergiden muaf olanlar tarafından yapılan nakil vasıta teslimleri, vergiye tabi tutulmaz.

4. Avukatlık Ücretleri

Mahkemelerce hükümlenen avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmelerde ücret karşılığında çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında 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" ekinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDVdahlil oldu u kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplananKDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir.

5. Personele Sağlanan Menfaatler

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

- a) Personele iş yerinde veya müteminatında yemek verilmesi,
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- c) Personelin toplu olarak iş yerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- ç) Personele demirbaş olarak verilengiymine yası.

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

6. Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar

6.1. Genel Olarak

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

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

Bu satışlarda giderler dolayısıyla ödenen vergiler, malların kesin satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden indirilemez, ancak müzayedeyi 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 kurulu lar (icra daireleri hariç) tarafından bu ekillerde tahsil edilen KDV, yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairelerine en geç 7 (yedi) gün içinde ödenir. Ancak tahsilât tutarının 50.000TL'yi aşması halinde, bu süre beklenilmeksizin ertesi gün mesai bitimine kadar ödenmesi zorunludur.

Müzayede suretiyle yapılan satışlarda esas olan organizasyonun düzenlenmesi olup, müzayedeye katılan sayısının birden fazla olması, işletmenin mahiyetini değiştirmez.

6.2. İcra Dairelerinde Yapılan Satılar

3065 sayılı Kanununun 40 ıncı maddesi ile Kanununun (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 Bakanlıkımıza yetki verilmiştir.

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

6.2.1. Verginin Mükellefi

İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, 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 gerçekleştilmez.

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

6.2.3. Aylık Bildirim

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

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

6.3. İlemin Gerçekleşmemesi

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

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

7. Adi Ortaklıklarda Vergileme

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

Adi ortaklıklarda, ortaklı ın sona ermesi sonucunu do urmayan hisse devri i lemleri KDV'ye tabi de ildir. Ortaklı ın sona ermesi sonucunu do uran devir i lemlerinde ise vergi uygulanır.

Buna göre bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini di er ortaklara veya üçüncü ahıslara devretmesi, bu ekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklı a yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki de i iklik dı nda aynen devam ediyorsa, bu hisse devri i lemlerinde vergi uygulanmaz.

Hisse devri i lemleri adi ortaklı ın sona ermesi sonucunu do uruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir i lemlerine vergi uygulanması gerekir. Vergi uygulaması a a ıdaki ekilde yapılır.

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

KDV yönünden i letme bazında de erlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk ta imaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve ba lı buldukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde de i iklik olması halinde bu de i ikli de vergi dairesine bildirilir.

8. Arsa Kar ılı ı n aat i leri

Arsa kar ılı ı n aat i inde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya kar ılı k olarak arsa sahibine verilen konut veya i yeri teslimidir. Kar ılı klı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV kar ısındaki durumu a a ıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi i letmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya i yeri kar ılı ı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek ekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya i yeri kar ılı ı nda müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya i yeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın kar ılı ı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.

9. Yurt Dı ına Düzenlenen Turlar

Türkiye'de yerle ik seyahat acentelerince organize edilerek yurt dı ına düzenlenen turlara katılanlara, yurt dı ında verilen yeme-içme, konaklama, ula tırma, rehberlik, gezi, sa lık vb. hizmetler yurt dı ında verildi inden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dı ında yararlandı ndan, bu hizmetler Türkiye'de ayrıca KDV'ye tabi tutulmaz. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen hizmetlerKDV'ye tabidir.

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

Seyahat acentesi tarafından mü terilere kesilecek faturada hizmet kar ılı ını te kil eden tüm bedel gösterilir. Ancak, KDV yurt dı ında verilen hizmet bedelleri dü üldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır.

Di er taraftan, yurt dı ına yapılan yolcu ta imacılı ına ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada ta imacılık kar ılı ını te kil eden bedelin ayrıca gösterilmi olması halinde, bu bedel3065 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca KDV'denistisnadır.

Örnek:(A) seyahat acentesinin Nisan/2013 döneminde düzenlediği tur faaliyetleri nedeniyle elde ettiği bedellerin toplamı 50.000 TL'dir. Firmanın bu seyahat sırasında mü terileri 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, ta imacılığa ait bilet bedelleri toplamı ise 20.000 TL'dir. Bu durumda,

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

$50.000 - 35.000 = 15.000$ TL üzerinden ise KDV hesaplanır.

Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için firmanın mü terilerine keseceği faturalarda; yurt dışından yapılan masraf tutarını ve ta imacılık bedelini ayrı ayrı göstermesi, kalan bedel üzerinden vergi hesaplaması gerekir.

10. Promosyon Ürünleri, Numune ve E antiyonlar

10.1. Promosyon Ürünleri

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça kullanılan 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 satılan mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.

Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak mü terilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğindedir. Bu malların alım bedelleri gider olarak kaydedilebilir.

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

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 firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

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

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

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

- Satılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenen KDV'den, satılan 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 ithal edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenen vergi, öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alınır.

Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya in ası ile her hangi bir bedel alınmaksızın mü terilere verilmesi i leminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak KDV açısından bir önem ta ımaz.

Promosyon ürününün tabi oldu u KDV oranının, satı ı yapılan malın tabi oldu u orandan yüksek oldu u hallerde ise;

- Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya in ası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin mü terilere verilmesi i leminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde, bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alınmı olan KDV'den, satı ı yapılan malın tabi oldu u orana isabet eden kısmın dı indaki tutar, "indirilecek KDV" hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilir.

- Promosyon ürününün satın alındı ı ya da i letmede imal veya in a edildi i dönemde de il de daha sonraki dönemlerde mü terilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındı ı, imal veya in a edildi i dönem beyannamesinde "indirilecek KDV" olarak beyan edilen tutardan, satı ı yapılan malın tabi oldu u orana isabet eden kısmın dü ülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildi i dönem beyannamesinin "lave Edilecek KDV" satırına dahil edilerek beyan edilir ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınır.

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

$$\text{Promosyon ürünü için yüklenilen vergitutarı} \times \frac{\text{Satı ı yapılan malın tabi oldu u oran}}{\text{Promosyon ürününün tabi oldu u oran}}$$

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

Öte yandan, promosyon ürünü olarak verilen malların alı ı sırasında yapılan di er giderlere ili kin yüklenilen KDV genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Örnek 1:(A) gazetecilik firması, periyodik dönemler halinde veya her gün gazetenin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetenin satı ını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bu dergi, i letmede yaratılan katma de erin bir unsuru niteli inde oldu undan tesliminde ayrıca KDV hesaplanmaz. Gazete ve derginin teslimi aynı oranda KDV'ye tabi oldu undan, dergi için yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılır.

Örnek 2:Bir deterjan firması, imal ederek satı ını yaptı ı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg deterjan alan mü terisine, ayrıca bir bedel almaksızın 1 kg daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemi tir. Deterjanların toplam bedeli 20 TL'dir. Bu i lemde satı ı yapılan mal 4 kg de il 5 kg deterjandır. Dolayısıyla, satı ı yapılan malın teslim bedeli olan 20 TL üzerinden KDV hesaplanması, yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması gerekir.

Örnek 3:(A) gazetecilik i letmesi, okurlarına 30 kupon kar ılı nda kitap verece ini taahhüt etmi ve Eylül/2013 döneminde (B) firmasından 80.000 adet kitap satın almı tir. Bu alı i lemi sırasında 800.000TL mal bedeli ve 64.000TLKDVödemi tir.

Gazete i letmesinin okurlarına verece i kitapların bedelleri gelir ve kurumlar vergisi açısından pazarlama gideri olarak kabul edilir ve ayrıca bir bedel alınmaması ko uluyla, bu ürünlerin tesliminde KDV hesaplanmaz.

Bu i lemde satı ı yapılan mal gazete olup teslimi (% 1), promosyon ürünü olarak verilen kitap ise (% 8) oranında KDV'ye tabidir. Gazete i letmesi, promosyon mallarının alımı için yüklendi i KDV'nin tamamını öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alır. Promosyon mallarının tümünün aynı dönemde mü terilere verilmesi halinde, i letmenin kitaplar için yüklendi i KDV'den, sadece ana malın tabi oldu u orana (% 1) isabet eden kısmı indirim hesaplarında kalır, artan kısım gider hesaplarına alınır. Yukarıdaki formül çerçevesinde indirim konusu yapılacak KDV;

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

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

10.2. E antiyon veya Numune Mallar Verilmesi

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılba larında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri e ya

da ıtmaları geleneksel hale gelmi tir. Ticari hayatta e antiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar i letmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteli inde oldu undan, bu ürünlerin mü terilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Di er taraftan, firmalar halen satı nı yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sa lamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini ta ımakla birlikte, satı a konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri ta ıyan bu mallar da i letmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelli ini ta ıdı ndan, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de e antiyonlarda oldu u gibi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

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

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
 - Ayrıca bir satı a konu olmayacak ekilde verilmesi,
- hallerinde KDV hesaplanmaz.

Bu artılara ilaveten, numune malların, firmanın unvanı ve para ile satılmayaca nı belirten bir erhi ta ıması gerekir.

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

Örnek 1: *ampuan imalatı ile u ra an (A) firması, satı nı yaptı ı ampuanları bir kere kullanmaya mahsus miktarlarda po etleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle da ıtmı tir.*

Ayrı bir satı a konu olmayacak ekilde tüketiciye yönelik ve reklâm mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune oldu u belirtilen bu ampuanlar için KDV hesaplanmaz, bu ürünlere ili kin yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılır.

Örnek 2: *Bir ilaç firması, piyasaya yeni çıkaraca ı bir ilacın tanıtımını sa lamak amacıyla doktorlara, üzerinde "Numunedir. Satılmaz." ibaresi bulunan ilaçları numune olarak vermektedir. laç firması bu ilaçlar için KDV hesaplamaz, yüklendi iKDV ise indirim konusu yapılır.*

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile i letme açısından aynı pazarlama gideri niteli inde olan e antiyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin mü terilere verilmesi i lemi KDV'ye tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan ki i ve kurulu ların, söz konusu malları gerçek usulde KDV mükellefi olarak ticari bir i leme konu etmeleri halinde, bu teslim i lemiKDV'ye tabi olup malın ait oldu u oran üzerinden vergi hesaplanması gerekir.

11. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamındaki Satı lar

11.1. Satılan Malın ade Edilmesi, Ba ka Bir Mal ile De i tirilmesi, Ödenen Bedelin ade Edilmesi, De er Kaybının Bedelden ndirilmesi

3065 sayılı Kanunun(8/2)nci maddesinin Bakanlı ımıza verdi i yetkiye dayanılarak, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun^[5] kapsamında, ödenen KDV'nin iadesi konusunda a a ıdaki ekilde i lem yapılır.

Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendi i durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilir. Satıcılar i lemlerinin 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 satı bedelinden ayrı gösterilir ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle i lem düzeltilir.

ade edilen mala ait fatura veya benzeri belgenin fiili imkânsızlıklar nedeniyle ibraz edilemedi i durumlarda, aynı ekilde üzerine alı belgesinin ibraz edilemedi i açıkça belirtilmek suretiyle gider makbuzu düzenlenmesi mümkündür.

ade edilen malın yerine aynı veya ba ka bir malın verildi i durumlarda ise, satıcı tarafından yukarıda sözü edilen i lemlerin yanı sıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenlenece i tabiidir. Dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların de erleri dikkate alınarak belge düzenlenece inden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında de er farkının olup olmaması düzeltme i lemini etkilemez.

11.2. Taksitli Satı lar

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çe itli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sa lanan her türlü menfaat, hizmet ve de erlerin KDV matrahına dahil oldu u hükme ba lanmı tır.

Buna göre, taksitli olarak yapılan satı larda vade farkı ve faiz dahil toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin malın teslimi anında beyan edilip ödenmesi gerekir.

Ancak, tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirimde gidilmesi halinde, indirilen faiz ve bu faize ait KDV satıcı tarafından alıcıya iade edilir ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde i lem yapılır.

11.3. Kapıdan Satı lar

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanunun 8 inci maddesinde i yeri, fuar, panayır gibi satı mekânları dı nda yapılan satı lar kapıdan satı olarak tanımlanmı tır. Bu tür satı larda; tüketiciye, teslim aldı ı tarihten itibaren yedi gün içinde malı kabul etme veya hiçbir gerekçe göstermeden ve hiçbir yükümlülük altına girmeden reddetme hakkı tanınmı tır.

3065 sayılı Kanunun 2nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi ekinde tanımlanmı tır. Kanunun 10/a maddesinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi do uran olayın, malın teslimi veya hizmetin ifası anında meydana gelece i hükme ba lanmı tır.

Buna göre, kapıdan yapılan satı larda mallar üzerindeki tasarruf hakkı deneme ve muayene sonucu devredilece inden, bu kapsamdaki satı lara ait KDV'nin, deneme ve muayene sonucu tesliminin yapıldı ı vergilendirme döneminde beyan edilip ödenmesi gerekir.

12. Profesyonel Futbol Faaliyetleri

12.1. Spor Kulüpleri

Profesyonel futbol faaliyetleri, 5253 sayılı Dernekler Kanununa^[6] göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kurulu lar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliylegerçekle tirilmektedir. 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanunun^[7], Türkiye Futbol Federasyonu Statüsüne ili kin (76/5) inci maddesine göre futbolla u ra an bir kulüp, futbol ubesini ilgili kanun ve yönetmelikler do rultusunda kurulmu bir anonim irkete devredebilir. Bunun sonucu olarak, profesyonel futbol faaliyetleri anonim irket statüsündeki kurulu larca da yapılabilir.

3065 sayılı Kanunun (1/1)inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi oldu u hükme ba lanmı tır. Aynı Kanunun (1/3-g) maddesinde ise, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların te kil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kurulu lara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya i letilen müesseseler ile döner sermayeli kurulu ların veya bunlara ait veya tabi di er müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi oldu u belirtilmi tir.

Bu maddelerde hükme ba landı ı üzere dernekler ile kamu idare ve müesseselerinin faaliyetleri do rudan KDV'nin konusuna alınmamı , bu kurulu lara ait veya tabi olan müesseselerin yukarıda belirtilen nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi oldu u belirlenmi tir. Bu belirleme gere i 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 i letmeleri nedeni ile mükelleftirler.

Spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çe itli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi i letme niteli inde olan profesyonel futbol ubeleri ile sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sa lık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi i letmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde KDV'nin konusuna girmektedir.

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesine göre, profesyonel futbol ubelerinin KDV kapsamına giren teslim ve hizmetleri a a ıda sayılmı tır:

- Maç hasılatları,

- Spor toto-loto ve iddaa isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik e ya satı 1,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Di er gelirler.

Faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralama ları kar ılı 1 kulüplerce elde edilen bedeller,3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi kapsamında sayılamayaca ndan verginin konusuna girmemektedir.Ancak, anonim irket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kurulu ların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesi gere ince vergiye tabi oldu u ise açıktır.

Söz konusu faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak uygulamada tereddüde dü üldü ü anla ılan konular a a ıda açıklanmı tır.

Profesyonel sporcuların katıldı ı futbol faaliyetlerine ili kin 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 do uran olayın, bu belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldi i hükme ba lanmı tır.

Kanunun (20/1) inci maddesinde ise teslim ve hizmet i lerinde KDV'nin matrahının, bu i lemlerin kar ılı ını te kil eden bedel oldu u belirtilmi tır.

Buna göre, profesyonel futbol ubelerinin teberrulu, sezonluk bilet ve giri kartlarının toplam satı bedeli KDV dahil olarak belirlenmeli ve bunların satı nın yapıldı ı vergilendirme döneminde beyan edilmelidir.

Profesyonel futbol ubelerinin yukarıda sayılan spor malzemesi ve hediyelik e ya satı 1, spor toto-loto, iddaa, yayın hakkı, reklam ve benzeri gelirleri ile spor kulüplerinin spor okul ve kurs, lokal, sosyal tesis, otopark, spor sahaları, sa lık, plaj tesisleri i letmek gibi ticari faaliyetleri kapsamında yapacakları teslim ve hizmetlere KDV uygulanır.

Aynı Kanunun (17/2-b) maddesinde ise, kanunların gösterdi i gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kurulu lara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'ye tabi olmadı ı hükme ba lanmı tır.

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

Di er taraftan, bu Tebli in (I/C-2.1.2.4) bölümünde, reklâm alanların gerçek usulde KDV mükellefiyetinin olmaması durumlarında, reklâmı verenlere sorumluluk uygulaması öngörölmü tür.

12.2. Türkiye Futbol Federasyonu

5/5/2009 tarih ve 5894 sayılı Kanunla her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, te kilatlandırmak, geli tirmek ve Türkiye'yi futbol konusunda yurt içinde ve yurt dı nda temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel ki ili e sahip, özerk Türkiye Futbol Federasyonu kurulmu tur.

Türkiye Futbol Federasyonu, profesyonel futbol faaliyetlerini düzenleme hizmeti kar ılı nda maç hâsılatlarından, futbol mü terek ve sabit ihtimalli bahis oyunlarından, spor toto-loto, iddaa gelirlerinden pay almakta, ayrıca mal varlı ı de erlerinin devir, temlik, satı ve kiralanması ve milli maç hâsılatları ile yayın ve reklâm gelirleri elde etmektedir.

Söz konusu faaliyetler iktisadi i letme kapsamına girdi inden, bu faaliyetler için KDV hesaplanacak ve futbol federasyonu tarafından beyan edilip ödenecektir. Federasyon aldı ı paylar için ilgili kurulu lara (maç hâsılatları için kulüplere, spor toto-loto, iddaa payı için Te kilat Müdürlüklerine vb.) fatura ve benzeri belge düzenleyecek, milli maç hâsılatlarını ise giri biletleri ile belirleyecektir.

12.3. Spor Genel Müdürlü ü

Profesyonel futbol maçları genellikle mülkiyeti Spor Genel Müdürlü üne ait olan statlarda oynanmaktadır. Kanun gere i kulüplere tahsis edilen veya kiraya verilen statlar için Spor

Genel Müdürlüğe ödenen kira veya tahsis bedelleri KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak statlardaki büfe ve benzeri yerlerin kiraya verilmesi veya işletilmesi ile ilgili ticari organizasyonun yapılması nedeniyle KDV'ye tabi olduğu açıktır.

12.4. Defter Tutma ve Belge Düzenleme

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

12.5. İndirim

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

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

Ancak, vergiye tabi olan veya olmayan işlemlerin birlikte yapılması ve ayrı tutulmasının 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 yükledikleri KDV'yi de indirebileceklerdir.

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

13. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin KDV Karısındaki Durumu

3065 sayılı Kanununun (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 alımlarında ise genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacağı tabiidir.

14. Uç Hava Yolu Taahhütleri

Otobüslerle yapılan uç hava yolu taahhütlerinde, otobüs şirketleri, taahhüt 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 başkasız otobüs sahipleri, otobüs şirketine yaptıkları taahhüt hizmetinin bedelini tahsil ederken, tahsilât tutarı üzerinden KDV hesaplar ve düzenleyip şirkete verdikleri faturalarda KDV'yi ayrıca gösterirler. Bu şekilde hesaplanan vergi, otobüs şirketleri tarafından, yolculardan tahsil edilen KDV'den genel hükümler çerçevesinde indirilir.

15. İlaç Bedelleri

İlaç bedelleri, KDV dahil tutar ekinde 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 kurulları ile sosyal güvenlik kurumlarının tedavi yardımıyla yararlananların ilaç giderleri, yararlananlarla mezkûr kamu kurum ve kurulları arasında paylaşılmaktadır. Bu ilaçların bedellerine ait KDV de aynı oranlara göre paylaşılır. Eczaneler, kamu kurum ve kurulları ile yararlanıcının paylarını vergi bedeli üzerinden ayrı ayrı hesaplayıp tahsil eder.

C. MÜKELLEFLER VE VERGİ SORUMLUSU

1. Mükellef

KDV'nin mükellefi esas itibarıyla vergiye tabi i lemleri yapanlardır. Ancak Kanunun 8 inci maddesinde özellik arz eden bazı i lemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre mükellef sayılanlar Kanundaki sıralamasına göre a a da açıklanmıştır:

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

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

c) Transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçi i lemine muhatap olanlar mükelleftir. Buradaki taşımadan ikametgâhı, i yeri, kanuni merkezi ve i merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar tarafından yapılan taşımanın anlaşılması gerekir. kametgâhı, i yeri, kanuni merkezi veya i merkezi Türkiye'de olan şahıslar tarafından yapılan bu nevi taşımalarda ise mükellef genel hükümlere göre taşıyanı yapanlardır.

Gümrük veya geçi i lemine muhatap olanlar, taşıyanın temsilcisi olabileceği gibi aracın oförü de olabilir.

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

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

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

At yarışı ve diğer mürek bahis ve talih oyunlarında mükellef bunları tertipleyenler olup, bu oyunların bayileri bu i lemleri 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 i lemlerinde, bu mal ve hakları kiraya verenler mükelleftir.

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

1.1.Fazla veya Yersiz Uygulanan Vergi

1.1.1.Fazla veya Yersiz Vergi Uygulayanlar

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

Örneğin;Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olanlar, mal ve hizmet satışları dolayısıyla KDVhesaplamazlar. Kanun hükmüne rağmen satış bedellerinde vergi gösterip mürekteriden 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 satı için 8.000 TL vergi hesaplaması gerekirken, 18.000TL hesaplayıp mü teriden tahsil edenler, fazla tahsil ettikleri bu vergiyi ilgili vergi dairesine beyan edip ödemek zorundadırlar.

1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin iadesi

3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesi kapsamında fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi a a ıdaki esaslara göre gerçekleştirilir.

Kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde i lemin 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 ödedi ini gösterir bir belge ile vergi dairesine ba vurması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödedi ini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptı ının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa^[8]ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kurulu lar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kurulu lar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından yukarıdaki açıklamalar do rultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde söz konusu tutarın tahsil edildi i ve gelir hesaplarına aktarıldı ı, di er idare, kurum ve kurulu larda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendi ini tevsik etmesi gerekir.

Satıcının, fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergiyi alıcıya ödedi ini gösterir belge ve indirim hakkı bulunan alıcıların düzeltmeyi yaptı ını 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 ödendi i iddia edilen KDV'nin, satıcı tarafından iade olarak talep edilebilmesi için, KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi ve beyana konu edildi i dönem ile iade talep edilen dönem arasında asgari söz konusu KDV tutarı kadar ödenecek KDV çıkması gerekmektedir.

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

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda ise, sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.

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

thalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine ba lı oldu u vergi dairesince gerçekleştirilir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile ba vurarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil etti i vergi tutarını mükellefin vergi dairesine do rudan gönderece i bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır.

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 listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatta kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmı tır.

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklıla tırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, ÖTV Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Maliye Bakanlığı na verilen yetkiye istinaden uygun görülmü olup, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebli inde^[11]belirlenmi tir.

Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslim konu mallar için ba lı oldukları vergi dairelerine ödenmi olan ÖTV, KDV matrahına dâhil oldu undan, bu ÖTV'nin 25 Seri No.lu Özel Tüketim

Vergisi Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde imalatçılara iade edilen kısmı üzerinden hesaplanan KDV de fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşmektedir. Bu şekilde fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşen vergi, bu bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda iade edilir.

2. Vergi Sorumlusu

2.1. KDV’de Tevkifat Uygulaması

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

Vergi alacalarını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar için öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir.

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

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığı’nca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı’nca tevkifat kapsamına alınmamış 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” işlemler bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; “kısmi tevkifat” ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığı’nca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işleme (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

2.1.1.1. Beyan

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

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

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

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

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

2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar), tevkifata tabi tutulan KDV’nin beyanında 1015B Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini, gerçek usulde KDV

mükellefiyeti bulunmayanlar (Genel bütçeli idareler dı ındaki kamu kurum ve kurulu ları 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 do rudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kurulu ların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dı ındaki bir kaynaktan kar ılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kurulu lar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

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

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

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan ubeler itibarıyla, ubelerin ba lı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.

Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlü ün ba lı oldu u vergi dairesine yazılı ekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirime ait yazının bir örne i, genel müdürlük tarafından ubelere gönderilir, ubeler tarafından da kendi ba lı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyan, ubeler tarafından yapılmaya ba lanır.

2.1.1.2. ndirim

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

Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladı ı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan i lemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldı ı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimin dayana ı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi i lemlerde, i lem bedeli üzerinden hesaplanan KDV;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı a ılmamak artıyla i leme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildi i döneme ili kin olarak verilmesi gereken,

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

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.

Örnek: Satıcı (B), alıcı (A)'ya 12 Mayıs'ta 1.000 TL kar ılı ında bakır tel teslim etmi , genel oranda KDV'ye tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenledi i faturada hesaplanan KDV, tevkif edilecek KDV ve tahsil edilecek KDV tutarlarını, Tebli in (I/C-2.1.3.4.2.) bölümündeki açıklamalara uygun olarak, sırayla 180 TL, 126 TL ve 54 TL olarak göstermi tir.

(A), bu alı la ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini 24 Haziran'a kadar vermek zorundadır. Bu ödevini yerine getirmi se, söz konusu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edece i 126 lirayı, 24 Haziran'a kadar vermesi gereken Mayıs dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. 2 No.lu KDV Beyannamesi yanlı lıkla süresinden sonra, mesela, 24 A ustos'ta verilirse 126 TL tutar da 24 A ustos'a kadar verilmesi gereken Temmuz dönemi 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

Mükellef (A)'nın satıcıya ödedi i/borçlandı ı 54 TL tutar ise yıl geçmemek artıyla alı faturasının defterlere kaydedildi i dönemde indirim konusu yapılabilir.

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonradüzenleyip (A)'ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel de ildir. 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 do ran olayın gerçekleşti i takvim yılı geçmemek artıyla faturanın defterlere kaydedildi i dönem için verilecek 1 No.lu Beyanname de indirim konusu yapılabilir.

2.1.2. Tam Tevkifat Uygulaması

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

Tam tevkifat uygulanacak i lemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dı ındaki i lemlerde i leme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında i lem yapılmayacaktır.

2.1.2.1. ikametgâhı, yeri, Kanuni Merkezi ve Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan i lemler

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 faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmi sayılaca ı hükme ba lanmı tır.

Buna göre, ikametgâhı, i yeri, kanuni merkezi ve i merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptı ı hizmetler ile bunların yurt dı ında yaptı ı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

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

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

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

Yurt dı ından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ili kin olarak a a ıdaki örnekler verilebilir:

- Türkiye'de ikametgâhı, i yeri, kanuni merkezi ve i merkezi bulunmayan firmalar tarafından;
- Türkiye'de in a edilecek bir alı -veri merkezi için yurt dı ında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti,
- Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin i letilmesine ili kin olarak yurt dı ından verilen danı manlık hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dı ından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kurulu una konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki geli meler hakkında yurt dı ından bilgi gönderilmesi hizmeti.

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

ikametgâhı, i yeri, kanuni merkezi ve i merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında i lem tesis edilir.

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

2.1.2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

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

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen ki i, kurum ve kurulu lara yapanların hesaplayaca ı KDV'nin, bu ki i veya kurulu lar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren i lemlerden ibaret olması ve i lemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan ki i, kurum ve kurulu lara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında i lem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren i lemleri yapan ki ilerinin, bu ekilde i lem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

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

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan ki i, kurum ve kurulu lar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren ki ilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil i lem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

Örnek: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür ba na 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdi i (A) dergi i letmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını a a idaki ekilde 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 i letmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilece i açıktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan ki i, kurum ve kurulu lar yanında bu maddede yer almayanlara da yaparlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan ki i, kurum ve kurulu lar ile bunlar dı ndakilere yaptıkları i lemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebli in (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan ki i, kurum ve kurulu ların, Tebli in (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu i lemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan ki i, kurum ve kurulu lar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazıda i lemi yaparlar;

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadı nı veya

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

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi oldu unu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilece ini,

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

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

2.1.2.3. Kiralama lemleri

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

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

Bu kiralama i lemleri ile ilgili KDV;

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

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

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

Ayrıca, kiracının;

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

- Banka ve sigorta irketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan i letmeler,

- Sadece KDV'ye tabi i lemlerinin bulundu u dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

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

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

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

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

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

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

Örne in;Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması i lemleri, bir iktisadi i letmeye dahil olmamaları artıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Dolayısıyla, bir iktisadi i letmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması i lemlerinde KDV ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kurulu ların Tebli in bu bölümü kapsamındaki kiralama i lemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmaına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kurulu lar kiraya verme i lemleri dı nda KDV'ye tabi i lemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama i leminin gerçekleşti i dönemler için verirler. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı konusunda, Tebli in (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

2.1.2.4. Reklâm Verme i lemleri

KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel ki iler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil de ildir), KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,

- ahıslara veya kurulu lara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerle tirilmek,

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

suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

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

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre 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 görülenler,

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

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

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

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

2.1.3. Kısmi Tevkifat Uygulaması

2.1.3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

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

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

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler arasında 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 kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

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

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

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

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

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

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

- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşebbüsleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi do rudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kurulu lara ait olan (tek ba ma ya da birlikte) kurum, kurulu ve i letmeler,

- Payları Borsa stanbul (B ST)A. .nde i lem gören irketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sa lık Bakanlı ma ba lı aile hekimli i kurumları,Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında de erlendirilmez.

Belirlenmi alıcıların birbirlerine kar ı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (irketle enler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kurulu ların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dı ndaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel de ildir.

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

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

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

2.1.3.2. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

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

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

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

***Örnek:**Bir banka ubesi bahçe duvarının in ası i ini, malzeme bankaya, i çilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL + 720 TL KDV kar ılı nda ihale etmi tir. Banka ubesi, kum, demir, çimento, tu la, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 TL + 1.080 TL KDV'ye temin etmi tir. Banka ubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapaca ı 4.000 TLtutarındaki hizmete ili kin 720 TL KDV üzerinden ise Tebli in (I/C-2.1.3.2.1) bölümü gere ince tevkifat uygulanacaktır.*

Banka ubesinin, bahçe duvarı yapım i ini malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000 TL kar ılı nda ihale etmesi halinde, müteahhidin faturasında malzeme ve i çilik tutarları 6.000 TL ve 4.000 TL olarak ayrı ayrı gösterilse bile, 10.000 TL tutarındaki toplam bedel üzerinden hesaplanacak 1.800 TL KDV'ye, yapım i leri için geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.

2.1.3.2.1. Yapım leri ile Bu lerle Birlikte fa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

2.1.3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Ahcılar ve Tevkifat Oranı

Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara kar ı ifa edilen yapım i leri ile bu i lerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.1.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına a a ıdaki hizmetler girmektedir:

- Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberle me ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali,

rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, ta kın koruma ve benzerlerine ili kin her türlü in aat i leri.

- Yukarıda sayılan yapılar ve in aat i leri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-so utma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ı ık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri i ler. Bu i ler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte in aat i inden sonra veya in aat i inden ba ımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

- Yapım i leri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım i lerinden ayrı ve ba ımsız olarak verildi i takdirde Tebli in (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında de erlendirilir.

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (ta eronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım i lerinde, i i devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır.

Örnek 1: (A) Bakanlı ı tarafından yapılan enerji nakil hattı i i ihalesini (B) n aat A. . kazanmı tır. (B) bu i e ait nakliye i lerini (C) firmasına devretmi tir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

Örnek 2: DS tarafından yaptırılan bir baraj in asında kullanılacak hazır betonun, i in asıl yüklenicisi (A) n . Taah. A. . tarafından (B) Hazır Beton A. . nden temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması i inin belirli bir yapım i inin bölümlerini te kil eden i lerden olması ve bu nedenle in aat taahhüt i i olarak kabul edilmesi nedeniyle, (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamındaki i in bir kısmının alt yüklenicilere (ta eronlara) devredilmesi halinde, devir i lemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önem arz etmemektedir.

Alıcının, Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin Tebli in (I/C-2.1.3.1/b)ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk a amada tevkifat kapsamına girmeyen bu i in kısmen veya tamamen devredildi i alt yüklenicilerden tevkifat yapılır.

Örnek 3: Tebli in (I/C-2.1.3.1/b)ayrımı kapsamına girmeyen (A) Ltd. ti., yaptıraca ı hizmet binası in aatını (B) A. . ne ihale etmi tir. (B), hisse senetleri B ST'te i lem gören bir irkettir. (B), bu in aatın su basmanı i ini (C) firmasına yaptırmaktadır.

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

Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu de ildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım i ini Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

Tevkifata tabi olan i lerin, 3065 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, i lem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayaca ı için herhangi bir tevkifat da yapılmaz. Ancak, vergiden istisna olan i lerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptı ı i lemin KDV'den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekle tirdikleri i lemler üzerinden hesaplanan KDV, bu Tebli de belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulur.

Örnek 4:Hisse senetleri B ST'de i lem gören (X) A. . ne, i letti i limanın geni letilmesi i i ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun (13/e) maddesi kapsamında verilen in aat taahhüt i lerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri in aat taahhüt (yapım) i lerinde, Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanır.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri i lerin ilk yüklenici tarafından yapım i inin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda

tevkifat uygulanır. Yapım i lerinden ayrı ve ba ımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri i lerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında i lem tesis edilmez. Devredilen söz konusu i ler için i i devreden durumuna göre Tebli in (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanır.

Tebli in bu bölümünde belirtilen i lerin, yap-i let-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen i ler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde i lem tesis edilir.

Tebli in bu bölümü kapsamındaki i lerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmı i lere ili kin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmaz. (“ihale” ibaresi, yapım i lerinin yazılı bir sözleşmeyle dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım i lerini de kapsamaktadır.)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım i lerinin 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 sözleşme imzalanan yapım i i 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, Danı manlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

2.1.3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara kar ı ifa edilen etüt, plan-proje, danı manlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.2.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-ara tırma,
- Ekspertiz,
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danı manlık, mü avirlik, denetim ve benzeri hizmetler girmektedir.

Yapım i lerinden ba ımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler bu bölüm kapsamında de erlendirilir.

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteli inde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla e itim hizmetleri danı manlık hizmeti kapsamında de erlendirilir.

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 girmemektedir. Avukatların verdikleri danı manlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

Avukatlarla yapılan sözleşme avukatlık ve danı manlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmedi i takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır.

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

Ancak, yazılı ve görsel medya takip hizmetleri ile ilan, reklâm ve benzeri hizmetler danı manlık ve denetim hizmetleri kapsamında de erlendirilmez.

2.1.3.2.3. Makine, Teçhizat, Demirba ve Ta itlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

2.1.3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara kar ı ifa edilen makine, teçhizat, demirba ve ta itlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.3.2. Kapsam

Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirba ve ta ıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Örnek 1: *Hisse senetleri B ST'te i lem gören (A) A. . tarafından satın alınan kamyon asisi üzerinde kasa, depo ve benzeri ilaveler yaptırmak suretiyle tadilat uygulanması halinde, tadilat bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır.*

Örnek 2: *(A) kamu kurumu otomasyon sisteminin olu turulması amacıyla (X) Yazılım ve Otomasyon irketi ile anla mı tır.*

Sözle me kapsamında otomasyon sistemlerine ili kin yazılım temini, satı sonrası güncelleme, bakım vb. hizmetler de verilmektedir.

Otomasyon sisteminin ve bilgisayarların kullanımında gerekli olan i letim sistemi yazılımlarına ili kin olarak verilen de i iklik, sorun giderme, yenileme, bakım, güncelleme ve benzeri hizmetlere ili kin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin 5/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

Makine, teçhizat, demirba ve ta ıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen i levleri sa lamak için belli aralıklarla veya gerekti i zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan e yanın belli aksam ve parçalarının de i tirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır.

Makine, teçhizat, demirba ve ta ıtların onarımı ise bozulmu , eskimi araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmetinde oldu u gibi onarım hizmetinde de onarılan eye ait bazı parçaların de i tirilmesi i in tabii bir sonucudur.

Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirba ve ta ıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca i çilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetlerin gere i olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu i leri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, Tebli in (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 Ahcılar ve Tevkifat Oranı

Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara kar ı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde ahcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.4.2. Kapsam

Yemek servis hizmetleri; Tebli in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kurulu ların personel, ö renci, hasta, mü teri, misafir, yolcu sıfatı ta ıyan ki ilerinin yemek ihtiyaçlarını kar ılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Örnek: *Milli E itim Bakanlı ı'nın (il veya ilçe milli e itim müdürlüklerinin) ta ımalı e itim kapsamında ö rencilere verilen ö le yeme i (kumanya) alımlarında, yeme i hazırlayan ve/veya da ıtımını yapan yüklenicilere yapılacak ödemelerden KDV tevkifatı yapılacaktır.*

Bedelin kendi bütçe ödenekleri di nda bir kaynaktan kar ılanması, mesela Sosyal Yardımla ma Vakfı tarafından kar ılanması halinde de yemek (kumanya) alımıyla ilgili olarak tevkifat yapılacaktır.

Yeme in, tevkifat yapmakla sorumlu idare, kurum veya kurulu lara ait bir yerde hazırlanması (pi irilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel de ildir.

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

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kurulular 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 kuruluların kendi personeli marifetiyle hazırladıkları yemekler için piyasadaki yiyecek maddeleri ve hazırlanan yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir.

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

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapıldığı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden aldıkları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir. Bu durum, organizasyonu yapan firmaların, hizmet verdikleri idare, kurum ve kurulular 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 hafta içinde gerçekleştirilecek ve iki gün sürecektir. (A), bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dahil bir otelle anlaşmıştır.

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

2.1.3.2.5. Gücü 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 gücünün sağlanması ekinde verilen hizmetlerde (gücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.5.2. Kapsam

Gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları gücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işletmenlerden 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 alanın ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.

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

Dolayısıyla gücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların gücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi kriterler göz önünde

bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmısa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik artnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir.

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

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

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

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

- Tesis, alan, alı-veri merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, iş yeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,

- Arama ve kurtarma, özel eğitim oför,

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

- Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,

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

- Kazan ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler iş gücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması, bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğ in (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde açıklanan yapımlarının 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

Tebliğ in (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 firmalarınınca verilen yapı denetim hizmetleri olmaktadır. Su yapıları denetim hizmeti ve benzeri hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

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

Arsa karlılığının faaliyetlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilir. Ruhsat sahibinin Tebliğ in (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 Yapıtılan 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

Tebliğ in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğ in (I/C-2.1.3.2.7.3) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.7.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına;

- Deriden mamul giyim e yalarına ili kin fason i ler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon i leri (perde, halı, mobilya kuma ı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kuma ı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kuma a verilen fason hizmetler dahil),

- Fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim i leri (söz konusu malların dikimi dı nda tadil ve onarım ekinde ortaya çıkan hizmetler hariç)

- Bu i lerle ilgili aracılık hizmetleri girmektedir.

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

Fason imalatın artı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde ba ta olmak üzere hammaddelerin fason i yaptırılınca temin edilmesidir.

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlamalı lerinde, boya ve kimyevi maddelerin i i yaptırılınca tarafından temin edilip, bu i leri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu i leri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Ütüleme, çözü, ha ıl, dikim, kesim, kapitone, tıra lama, zımpara, ardon, yakma, ram, nakı ve benzeri bütün i ler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu i ler boya, baskı, apre ve kasarlamalı lerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu i ler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlamalı hizmetleri gibi i lem görecektir.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma i lerinde de yardımcı malzemelerin i i yaptırılınca tarafından temin edilip bu i leri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Presleme i nin yıkama ve kurutma i lerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak birlikte yapılması ve aynı faturada gösterilmesi halinde tevkifat uygulanırken, presleme i nin yıkama ve kurutma i inden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone i lerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafı birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildi i hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason i yaptırılınca tarafından temin edilip fason i yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason i yaptırılınca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason i lerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebilece i gibi, üretim a amaları itibarıyla kısmi olarak fason i yaptırılması da mümkündür.

Örnek 1: Bir konfeksiyon firmasının pazarlayaca ı gömleklerin kuma ını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmı i , tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason i yapanların, ba kalarına fason i yaptırılmaları, her iki fason i bakımından tevkifat uygulamasına engel de ildir.

Örnek 2: mal edip pazarladı ı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdı ı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptı ı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

Fason olarak yapılan i lerde, fason i i yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, dü me, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahildir. Fason i için kullanılan bu madde ve malzemelerin, ayrı fatura edilmesi söz konusu de ildir.

2.1.3.2.7.3. Fason i lerle ilgili Aracılık Hizmetleri

Fason i lerle ilgili aracılık hizmetleri a a ıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason i yaptıracak olanlara, fason i yapacak i letmeleri,
- Fason i yapacak i letmelere, fason i yaptıracak olanları,

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

Fason yapılmak üzere alınan i in tamamen ba ka firmalara fason olarak yaptırılması halinde de her iki a amada tevkifat uygulanacaktır.

2.1.3.2.8. Turistik Ma azalara Verilen Mü teri Bulma / Götürme Hizmetleri

2.1.3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.8.2. Kapsam

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alı veri etmeleri için belirli dükkânlara/ma azalara götürmeleri kar ılı nda bu i letmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir.

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

2.1.3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve sim Hakkı Gelirlerine Konu lemleri

2.1.3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Profesyonel spor kulüplerince (irketle enler dahil) yapılan, bu Tebli in (I/C-2.1.3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki i lemlerde, Tebli in (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 (irketle enler dahil);

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

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

- Toplumsal ans oyunları ve di er faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı,

geliri elde etmektedirler.

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

Örnek 1: (A) Hazır Giyim A. ., irketin reklamının futbolcuların formalarında yapılması amacıyla hem Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) spor kulübü hem de faaliyet gösterdi i ilin mahalli liginde mücadele eden (Y) spor kulübü ile anla mı tır.

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdi i reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklâm hizmetine ili kin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebli in (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 ili kin yayın hakkını yapılanihale sonucunda (Y) Medya A. . ye vermi tir.

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

Örnek 3: 2012/2013 futbol sezonunda Spor-Toto Te kilat Ba kanlıınca futbol müsabakaları üzerine tertip edilen "iddaa" oyununda/mü terek bahsinde, müsabakalarının söz konusu oyun biletlerinde yer verilmesine ili kin isim hakkı kullanımı nedeniyle Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) Spor Kulübüne Spor-Toto Te kilat Ba kanlıınca Eylül/2012 dönemi ile ilgili olarak aktarılacak bedele ili kin söz konusu i lem genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

(Z) tarafından Spor-Toto Te kilat Ba kanlı ı adına düzenlenecek faturada hesaplanacak KDV'nin (9/10)'u adı geçen Ba kanlıkça tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 4: (A) Spor Ürünleri A. ., 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000TL kar ılı nda 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 anlaşma madan 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 $[(100.000 \times 0,18) \times 0,90 =] 16.200$ TL'lik kısmı, (B)'ye düzenlenen faturada yer alan KDV'nin ise $[(20.000 \times 0,18) \times 0,90 =] 3.240$ 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

Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.10.2. Kapsam

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,
- Sokak temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,
- Harekete mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

ve benzeri hizmetlerden oluşmakta olup, bu hizmetler tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

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

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

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

2.1.3.2.11. Servis Taahhütlü Hizmeti

2.1.3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki taahhütlü hizmet alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.11.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına, personel, örneği, müteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taahhütlü amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taahhütlü hizmet alımları girmektedir.

Söz konusu hizmetin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

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

2.1.3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

2.1.3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.12.2. Kapsam

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

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

Ayrıca, söz konusu işlemler hizmet niteliğindedir ve baskısı yapılmış ve piyasada satılabilir hazırlanmış ürünlerin doğrudan alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Bu kapsamda, hizmetin veya faaliyetin gerektirdiği kırtasiye, basılı karta, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek: Milli Eğitim Bakanlığı'nın 2011-2012 eğitim-öğretim yılında ilköğretim okullarında okutulacak ve içeriğini kendisinin belirlediği ders kitaplarının baskı ihalesini (A) Matbaacılık A.Ş. kazanmış ve bu ihale sözleşmesi imzalanmıştır.

Söz konusu ihale, esas itibarıyla baskı hizmeti alımıdır ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.

Öte yandan, (Y) Yayın Evi tarafından basımı yapılarak piyasada satılabilir hazırlanmış olan bir kitabı, Milli Eğitim Bakanlığı'nın aynı eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadaki veya yayınevinden satın alması halinde bu işlem esas itibarıyla mal alımı olması nedeniyle "teslim" niteliğindedir ve tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.1.3.2.13. Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

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 Oranı

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

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçı ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki eldevi tirmelerde 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 üretildi inden tevkifat uygulanmamı tır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın i lem yapar.

2.1.3.3.1.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallere elde edilen külçeler ile hurda metallere elde edilenler dı ndaki bakır, çinko, alüminyum ve kur un külçelerinin teslimi girmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak de erlendirilir.

Yukarıda belirtilen metallere, alı larında tevkifat uygulanıp uygulanmadı ına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmi ekilde satı ında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kur un Ürünlerinin Teslimi

2.1.3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Bakır ve ala ımlarından, çinko ve ala ımlarından, alüminyum ve ala ımlarından, kur un ve ala ımlarından mamul, Tebli in (I/C-2.1.3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebli in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

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

thalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal do rudan ithalat yoluyla temin edildi inden tevkifat uygulanmamı tır.” açıklamasına ve ithalata ili kin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildi inden tevkifat uygulanmamı tır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın i lem yapar.

2.1.3.3.2.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına bakır ve ala ımlarından, çinko ve ala ımlarından, alüminyum ve ala ımlarından, kur un ve ala ımlarından mamul; anot, katot, granül, filma in, profil, levha, tabaka, rulo, erit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri, çinko oksit ile kur un ve ala ımlarından mamul, tu la, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kur un oksit, kur un monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri girmektedir.

Profilin boyanmı veya kaplanmı olması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel de ildir. Bu durumda, profilin boyanması veya kaplanmasına ili kin fason eloksal i çili i tevkifat kapsamında de ildir.

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

Ayrıca, söz konusu metal ve ala ımlarından imal edilen nihai ürünler ile bunların kesme, sıyırma, kıvrırma, kaynak, bükme, vida yeri delme-açma ve benzeri ekilerde i lenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkifata tabi de ildir.

Örnek: Bakır, çinko, alüminyum ve kur un ve bunların ala ımı metallere elde edilen me rubat kutusu, otomobil parçası, havalandırma kanal borusu, pano, çerçeve, kapı, kapı kolu, mahya, alüminyum folyo, kö ebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, kepenk ta ı, flan , ma on, dirsek, bek, kanca, mente e, 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 Oranı

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâ it, cam hurda ve atıklarının teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gere ince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) inci maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.

stisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâ it, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebli in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.2. Kapsam

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

Hurda kavramında i aret edilen genel anlam çerçevesinde;

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

- Bu metallerin ala ım, bile im ve cürüfları,

- malathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırpıntı, döküntü ve tala lar ile standart dı ı çıkan metal ürünler,

- zabe tesislerinden çıkan standart dı ı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları, ve benzerleri "hurda metal" kabul edilir.

Ayrıca, hurda veya atık niteli indeki; her türlü kâ it, karton, mukavva, kauçuk, plastik ile bunların kırpıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam i e, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları teslimleri de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmı metal, plastik, lastik, kauçuk, kâ it ve cam esaslı e ya teslimlerinde tevkifat uygulanma.

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

Örnek 2: (A) Ltd. ti. tarafından, atık de erlendirme i iyle u ra an Hurda A. . ne yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmi olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Hurda A. . tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

Araç-gereç ve i makinelerinin,Kanunun (17/4-g) maddesi veya tevkifat uygulaması kapsamında de erlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü doldurmu bir ekilde satılması ve satı sonunda alıcının bunları, hurda olarak de erlendirmesi gerekmektedir. Aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumda olanların teslimi tevkifat kapsamında de erlendirilmez.

İgili mevzuat çerçevesinde hurdaya ayrılmak suretiyle trafikten çekilmeleri nedeniyle teslimleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi uyarınca vergiden müstesna olan motorlu kara ta ıtlarının tesliminde de aynı ekilde i lem tesis edilir.

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

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

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

Aynı ekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamın, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda el de i tirmelerinde de tevkifat uygulanır.

2.1.3.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâ it, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi

2.1.3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

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

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanma, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir. thalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal do rudan ithalat yoluyla temin edildi inden tevkifat uygulanmamı tır.” açıklamasına ve ithalata ili kin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.4.2. Kapsam

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâ it, cam hurda ve atıklarının çe itli i lemlerden geçirilip i lenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâ it ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteli indeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

2.1.3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[12] eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;

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

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sı ır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Mo olistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve o lakların (Yemen, Mo olistan ve Tibet keçi ve o lakları hariç) ham post ve derilerinin, tesliminde tevkifat uygulanır.

2.1.3.3.6. A aç ve Orman Ürünleri Teslimi

2.1.3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz. thalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal do rudan ithalat yoluyla temin edildi inden tevkifat uygulanmamı tır.” açıklamasına ve ithalata ili kin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.6.2. Kapsam

A aç i leme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteli inde olan her türlü a aç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmi ölçülerde biçilmesiyle elde edilen in aatlık, do ramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çıta ve benzeri imalat artıkları ile odun artı ı tala teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere do raması, dö eme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabıta, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.4. Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar

2.1.3.4.1. Tevkifat Uygulamasında Sınır

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

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

Örnek: Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir çiftçi tarafından yapılan ürün ve yapı ı teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesi uyarınca KDV'den müstesna oldu undan, bu i leme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir i lemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi a madı ı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın a ılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

Tespit edilen tutarı a an i lemlerde KDV tevkifatı zorunlulu undan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı i leme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın a ılması halinde tevkifat yapılır.

Tevkifat zorunlulu undan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündü ünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzetti i anla ılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı a ıp a madı ına bakılarak gerekli i lemler yapılır.

2.1.3.4.2. Belge Düzeni

Tevkifata tabi i lemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; “ lem 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, i lem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat uygulandı ını tevsik eden belge mahiyetini de ta ımaktadır.

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 i lem (5/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. Bu i leme ait fatura a a ıdaki ekilde düzenlenecektir:

lem 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 Üçbinikiyüzyetmi TLdir.		

Tevkifata tabi tutulan i lemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan i lemlerin birlikte yapılması halinde bu i lemlerin tek fatura ile belgelendirilmesi mümkündür.

Bu durumda, tevkifata tabi i lem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilir. Bu ekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki i lem bedelinin KDV dahil tutarının Tebli in (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen alt sınırı a ıp a madı ı dikkate alınır, a mıyorsa 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 i lemin vuku buldu u 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 kurulu ların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dı ındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel olmadı ından, 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" kulakçısı nda vergi sorumlusu mükellefe ait sicil bilgilerinin doldurulmasına ili kin satırlar yer almaktadır. Tevkifat yapan mükellefler, "Vergi Sorumlusuna Ait Sicil Bilgilerini" kapsayan satırlara kendi sicil bilgilerini yazarlar.

"Kesinti Yapılan Satıcılar" kulakçısı nda ise her bir kesinti yapılan mükellef itibarıyla, tevkifat uygulaması kapsamındaki i lemleri yapan (satıcı) mükellefle ilgili kimlik bilgileri, tevkifata tabi i leme ait matrah ve tevkifat tutarına ili kin kayıt yapılır.

"Vergi Bildirimi" kulakçısı nın, "Tam Tevkifat Uygulanan lemlere Ait Bildirim" tablosunda, i lem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının alıcı tarafından tevkif edildi i i lemler beyan edilir. Tablonun " i lem Türü" alanı, bu alana ili kin i lem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. "Matrah" alanına, i lemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına i lemin tabi oldu u KDV oranı girilir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

Söz konusu kulakçısı nın "Kısmi Tevkifat Uygulanan lemlere Ait Bildirim" tablosunda ise Maliye Bakanlı ncı kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülen ve i lem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamının de il, alıcı tarafından tevkif edilen kısmının beyanı yapılır. "Matrah" alanına i lemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına i lemin tabi oldu u KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına beyanı yapılan i lem için öngörölmü alıcıların yapaca ı tevkifat oranı yazılır. i lem 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 Kanununun (9/1) inci maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyası cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamı olması bu ekinde i lem tesis edilmesine engel de ildir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmi olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmaz.

Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen KDV'nin ödenmi olması halinde, bu verginin normal vade tarihinden ödendi i tarihe kadar; söz konusu verginin ödenmemi olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanır.

2.1.3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki i lemleri yapan mükelleflerin beyanına ili kin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılır. Birinci kayıt, "Matrah" kulakçısı nda "Kısmi Tevkifat Uygulanan lemler" tablosuna; ikinci kayıt " stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçısı nda "Di er ade Hakkı Do uran lemler" tablosuna yapılır.

Öncelikle, "Kısmi Tevkifat Uygulanan lemler" tablosunun " i lem Türü" alanı, bu alana ili kin i lem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. "Matrah" alanına kısmi tevkifat uygulanan i leme ait bedel (KDV hariç) tam olarak yazılır. "Oran" alanına i lemin tabi oldu u KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına ise tevkifat uygulaması kapsamına alınan i lemlerde alıcı için öngörölen tevkifat oranı (alıcının uygulayaca ı tevkifat oranı) yazılır.

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

"Vergi" alanı, tevkifat oranının tersi alınarak beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Buna göre, "Vergi" alanında, i lem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alır.

Daha sonra, " stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçısı nda "Di er ade Hakkı Do uran lemler" tablosunda " i lem Türü" listesinden, yapılan i leme ait "Kod" seçilir.

"Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına, i leme ait bedelin (KDV hariç) tamamı yazılır. Bu alana yazılan tutar, beyanı yapılan i lem ile ilgili olarak "Kısmi Tevkifat Uygulanan lemler" tablosunun "Matrah" alanına yazılan tutarla aynı olmalıdır.

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

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

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

2.1.4. Düzeltme lemleri

Tevkifat kapsamına alınan i lemlerde ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah de i iklikleri ile ilgili olarak a a ıdaki ekilde i lem yapılması gerekmektedir.

2.1.4.1. Mal adeleri

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

Örnek: Pamuk toptancısı (A), 14/4/2012 tarihinde tekstil firması (B)'ye 50.000 TL kar ılı ında pamuk teslim etmi , hesaplanan $(50.000 \times 0,08 =) 4.000$ TL KDV'nin $(4.000 \times 0,10 =) 400$ TL'lik kısmı (A)'ya ödenmi ve onun tarafından beyan edilmi , $(4.000 \times 0,90 =) 3.600$ TL'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmu ve Nisan/2012 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmi tir.

leme ili kin fatura (B) tarafından 21/4/2012 tarihinde yasal kayıtlara alınmu tir. (B), (A)'ya ödedi i 400 TL ile sorumlu sıfatıyla beyan etti i 3.600 TL'yi Nisan/2012 dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmu tir.

Söz konusu pamu un (1/5)'i 10/6/2012 tarihinde (A)'ya iade edilmi tir.

Bu durumda (B), (A)'dan 10.080 TL geri alacak, mal iadesinin gerçekleştirilme i 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 i lemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV'nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 80 TL'lik kısmı için düzeltme i lemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmi ve indirim konusu yapılmı olan tutar için düzeltme i lemi yapılmayacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamında bulunan hizmetlerde düzeltme, ifa edilen hizmetin iadesi söz konusu olmayacağından, faturanın hizmetin ifasından önce düzenlendi i durumlarda hizmetten tamamen vazgeçilmesi ya da hizmetin sözleşme artlarına uygun olarak gerçekleştirilmemesi nedeniyle i lemin matrahında bir de i iklik meydana gelmesi halinde yapılabilmektedir.

2.1.4.2. Matrahta De i iklik

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi i lemin 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 ekilde i lem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl i leme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmi ve tevkifata tabi tutulmu olması gerekmektedir.

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

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

Örnek: Konfeksiyon toptancısı (A)'dan 100.000 TL'ye 1.000 parçalık fason i sipari i alan imalatçı (B), 2012/Nisan döneminde bu i le ilgili olarak fatura düzenlemi , faturada gösterilen $(100.000 \times 0,08 =) 8.000$ TL KDV'nin $(8.000 \times 0,10 =) 800$ TL'si (B)'ye ödenmi , $(8.000 \times 0,90 =) 7.200$ TL'lik kısmı ise (A) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmi tir.

(B), bu sipari in 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemedi inden bedelde 20.000 TL'lik bir azalma meydana gelmi tir.

2012/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu de i iklik nedeniyle tarafların kar ılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre (B), (A)'ya 20.000 TL ile birlikte bu tutara ait $(20.000 \times 0,08 =)$ 1.600 TL KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan $(1.600 \times 0,10 =)$ 160 TL'sini (toplam 20.160 TL) iade edecek, 2012/Nisan döneminde beyan etti i 160 TL'yi 2012/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

(A) ise 2012/Nisan döneminde indirim konusu yaptı ı 160 TL'yi, 2012/Mayıs döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A)'nın bu fason sipari nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan etti i verginin, 20.000 TL'ye isabet eden kısmı olan $(1.600 \times 0,90 =)$ 1.440TL aynı zamanda indirim konusu yapılmı oldu undan, bir düzeltme i lemne konu olmayacaktır.

2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin adesi

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

Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif etti i KDV tutarını satıcıya ödedi ini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptı ını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte ba vurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

Tevkifata tabi olmadı ı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildi i durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptı ını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmaz.

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

Yapılacak iadelerde teminat, YMM KDV adesi Tasdik Raporu ve Vergi nceleme Raporu aranmaz.

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

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

2.1.5. Tevkifata Tabi lemlerde KDV adesi

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin a a ıda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmü tür.

2.1.5.1. Genel Açıklamalar

Tevkifat uygulamasından do an KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmi olması, alıcının da yaptı ı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermi olması zorunludur.

ade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmi olması artı aranmaz.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan i lemlerde ise hakedi in harcama yetkilisince onaylanmı olması gerekir. Bunlara yapılan i lemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

ade olarak talep edilen tutar, i lemin bünyesine giren KDV de il, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. adesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli inde^[13] belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılı ı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifatlı i lemlerin gerçekte ti i döneme ili kin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan i leme ili kin satı faturalarının dökümünü gösteren liste, aranacaktır.

ade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki “Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki lemlere Ait Bildirim”in verilmiş olması zorunludur.

ade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin yanı sıra iade hakkı doğuran i lem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı arttır. (Tevkifata tabi i lemlere ait satı faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir daresi Başkanlığı tarafından öngörülen ekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığıyla gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.)

ade 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 ekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır. V R 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 ili kin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir.

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

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir i lemde kullanması ve bu i leme ili kin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödemi olması kaydıyla, tevkifatlı i lemlere ili kin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir. Bu ekilde i lem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak özel esas uygulamasını gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

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

2.1.5.2. İade Uygulaması

2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigortalar prim borçları ve fer'ileri için söz konusu olabilecektir.

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

1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade artlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ili kin 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 tamamlanmasıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemesi olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

adeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,
- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,
- indirilecek KDV listesindeki alımların karlı inceleme raporuna yapılarak doğruyu gösterip göstermediği,

hususlarının tespitine yönelik olacaktır. Bu kapsamda, KDV RA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması, indirilecek KDV listesinin doğruuna dayanak olacaktır.

ade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

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

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taahhütlara 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,
- Servis taahhütlü hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- Gücü temin hizmeti,
- Turistik amaçlara verilen müteri bulma/götürme hizmeti,

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

5.000TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. 5.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, V R ile çözülür.

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

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konulan vergileri,
- Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

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

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

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

- Külçe metal teslimleri,

- Bakır, çinko, alüminyum ve kurun ürünlerinin teslimi,
 - Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
 - Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
 - Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
 - Aş ve orman ürünleri teslimi,
- ile ilgili mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.1.5.2.2. Nakden İade Talepleri

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

- Tebliğinin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
 - Makine, teçhizat, demirbaş ve taahhütlara 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,
 - Servis taahhütlü hizmeti,
 - Her türlü baskı ve basım hizmeti,
 - Gücü temin hizmeti,
 - Turistik amaçlara verilen mürettebi 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.

- Tebliğinin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;
- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
 - Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
 - Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,
 - Külçe metal teslimi,
 - Bakır, çinko, alüminyum ve kurun ürünlerinin teslimi,
 - Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
 - Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
 - Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
 - Aş ve orman ürünleri teslimi,
- ile ilgili 5.000TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

5.000TL ve üzerindeki nakdeniade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir 5.000TL'yi aşmayan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

2.1.5.3. İade Uygulaması 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 işlemler 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, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

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

Her iki durumun da bir dilekçe ile başvuru yapılan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacakları da öncelikle tevkifattan doğan KDV alacakları 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 (indirimli orana tabi işlemler hariç) bulunması ve iade edilmesi gereken KDV tutarının, tevkifat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade beyanı toplamından küçük olması halinde, iade talepleri mükellefin işlem türü bazında tercihi doğrultusunda sonuçlandırılır.

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

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde 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 dairelerine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, önceki paragrafta yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilir.

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

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

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

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

2.1.6. Bildirim Zorunlulu u ve Müt eselsil Sorumluluk

2.1.6.1. Bildirim Zorunlulu u

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan i lemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan satı ları ile satı yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, satı m yapıldı ı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

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

- Belgenin tarih ve numarası,

- Tevkifat uygulanan i lemin cinsi, tutarı,

- lemin tabi oldu u 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 zorunlulu una uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde i lem yapılır.

2.1.6.2. Müt eselsil Sorumluluk

Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemi olmaları artıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu i lemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemi olması nedeniyle müt eselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Ç. VERG İ DO URAN OLAY

1. Vergiyi Do uran Olayın Meydana Gelmesi

3065 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde vergiyi do uran olayın hukuki artları, vergiye tabi i lemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmi tir.

Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi do uran olay, mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldı ı anda meydana gelir.

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

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

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satı larda vergiyi do uran olay, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara (konsinyatöre) verildi i anda de il, malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelir.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde ise vergiyi do uran olay malın nakliyesine ba lanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi i anında meydana gelmi sayılır.

Su, elektrik, gaz, ısıtma, so utma ve benzeri enerji da ıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ile vergiyi do uran olay meydana gelir.

Kanunun (2/3) üncü maddesi uyarınca su, elektrik, gaz, ısıtma, so utma ve benzeri da ıtımlar mal teslimi sayılmı tir. Ancak, bu tür malların teslimi önceden gerç ekle tirildi i halde bu a amada vergilendirilmesi mümkün olmadı ından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandı ı anda yapılır. Ayrıca vergiyi do uran olay bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildi i, yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldi i anda meydana gelmi sayılır. Bu mükelleflerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi do uran olay açısından önemli de ildir.

Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek defektler Kanununun 35 inci maddesi hükmüne göre düzeltilir.

thalatta vergiyi do uran olay Kanununun (10/1) maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin ba ladı 1, gümrük vergisine tabi olmayan i lemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildi i anda meydana gelir.

Arsa kar ılı 1 in aat i lerinde vergiyi do uran olay, müteahhidin arsa kar ılı 1 konut, i yeri gibi ba ımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi i letmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi do uran olayın vuku buldu u tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa kar ılı 1 alınan ba ımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek ekilde arazi faaliyet olarak arsasını ba ımsız birimler kar ılı ında 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 düzenlenmemi olması ko uluyla KDV do maz. Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden olu an vergilendirme dönemleri itibarıylaKDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ili kin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV matrahının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifa edilece i aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır.

Toplam bedel hizmet tamamlandı ında alınsa dahi hizmetin gerçekleşti i vergilendirme dönemlerine isabet eden tutarın ilgili oldu u dönemde beyan edilmesi gerekmekte olup, hizmet bedelinin tamamının hizmet ifasının sonunda beyan edilmesi mümkün de ildir.

Bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerin taksitlere ba lanması 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 düzenlenmemi olması artıyla KDV hesaplanmasını gerektirmez. Vergiyi do uran olay, aylık taksit miktarının irketin banka hesabına geçti i tarihte de il, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetler için takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla do maktadır.

Hakedeli i lemlerde, verilen hizmet sebebiyle elde edilen hakedi bedeli için hakedi in tahakkuk etti ini belgeleyen kabul tutana ının düzenlendi i bir di er ifade ile hakedi raporunun onaylandı ı tarihte vergiyi do uran olay gerçekleşir.

II. ST SNALAR

A. HRACAT ST SNASI

1. Mal hracı

1.1. Gümrük Beyannameli Mal hracı

1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyanı

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ili kin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için a a ıdaki iki artın gerçekleşmesi gerekir:

a) Teslim, yurtdı ındaki bir mü teriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antrepo su i leticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antrepo su i leticisine tevdi edilmelidir.

3065 sayılı Kanununun (12/2)nci maddesine göre yurtdı ındaki mü teri, ikametgâhı, i yeri, kanuni ve i merkezi yurtdı ında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmanın yurtdı ında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren ubeleridir.

Türkiye'de ikametgâhı, i yeri, kanuni ve i merkezi bulunan firmaların yurtdı ında i yapmak için açmı oldukları büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kurulu lar Türkiye'de mukim firmaların yurtdı ında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren ubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurtdı ında i yapmak için açmı oldukları ube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri

kurullarında kullanmak veya satmak üzere yurtdışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de kesin ihracat olması koşuluyla ihracat teslimi niteliindedir.

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

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

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepoşuna konulmalıdır.

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

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

3065 sayılı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır.

Uluslararası taşımacılık faaliyeti olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme eklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde vergiden istisnadır:

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

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

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

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

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri 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 girişi işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

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

Mal ihracına ilişkin beyan, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer Adec Hakkında Uyarılar" bölümünde "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 301 kod numaralı işlem türü satırını kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa ihracat tesliminin bedeli girilir. İhracat bedeli, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan (kapanma tarihinde Resmi Gazete'de kurlar ilan edilmemiş ise kapanma tarihinden önceki ilk Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir.

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/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 iliştirilen 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 dairesi liste alıncısının vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

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

İhracata iliştirilen yurtdışı alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva eden firma yetkililerince imzalı ve kağıtli bir liste ibraz edilir.

Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılan ihracat teslimleri, kargo şirketi adına düzenlenen, malın yurtdışına gönderilen mükellefin bilgisinin yer aldığı ve gümrük müdürlüğü tarafından elektronik ortamda onaylanan elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile tevsik edilir.

Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi veya listesi ile tevsik edilir. Bu durumda ayrıca, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi de ibraz edilmelidir.

NATO (Kuzey Atlantik Antlaşma Örgütü – North Atlantic Treaty Organization) ülkelerinde askeri teçhizat ve malzemenin transit-ithalat-ihracat işlemleri için düzenlenen Form 302 belgesinin, bu belge ile yapılan ihracat teslimlerinde gümrük beyannamesi yerine kullanılması mümkündür.

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

1.1.3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak; Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen emvalin ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu emval ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi gerekir. İhraç edildikten sonra geri gelen emval için ithalat istisnasından faydalanılmak istenmemesi halinde, genel hükümler çerçevesinde KDV ödenerek emvalin ithali mümkündür. Bu durumda, ilk ihracat kesin ihracat olarak değerlendirilir.

İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanan miktarı tespit etmek amacıyla mükellefin bulunduğu vergi dairesinden durumu bir yazı ile sorar. Bu yazıda geri gelen emvalin cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı ile diğer gerekli bilgilere de yer verilir.

KDV ödenmek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi 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 yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen emval ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapar.

b) Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyecek şekilde nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmamışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödenmesi istenmez. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde “iade” olarak beyan edilen

tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların geri geldiği vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin 103 no.lu satırına yazılarak indirilir.

c) Hraç edilen malın, bu mala ait yüklenilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde, geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır. Dolayısıyla, geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya mahsuben iade olarak aldığı belirlenmesi halinde bu iadede; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalanıldığı belirtilir.

ç) Vergi dairelerince, geri gelen eylemlerle 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.

Gerçekten eylemlerle dolayısıyla ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

1.1.4. İade

Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi)
- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İade Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.1.4.1. Mahsuben İade

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

1.1.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin mal ihracatından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde, aşım kısmının iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.2. Türkiye'de Kamet 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 Kamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası Zin Belgesi*" (İstisna Zin Belgesi) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar.

İstisna izin belgesi almak isteyenlerin;

- Gerçek usulde KDV mükellefi olması,
- Haklarında "olumsuz rapor" yazılmamış olması,

gerekir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları baskı vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere, Tebliğ ekinde yer alan (EK:3) istisna izin belgesiverilir.

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. stisnann artları

stisna izin belgesine sahip mükellefler, a a ıdaki artların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan i lem yapar:

a) Teslim, Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdı ında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmı ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır.

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

c) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda i lem yapılamaz.

Bu kapsamdaki satı larda, ekil ve muhtevası Gelir daresi Ba kanlı ı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ı tarafından belirlenen Tebli ekinde yer alan (EK:4) "Özel Fatura" kullanılır.

Özel fatura be nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası alıcıya verilir. ki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkı ı sırasında onaylatılır. Be inci nüsha ise satıcıda kalır.

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen ayba ından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ı’nın uygun görü ü alınarak Maliye Bakanlığı ı’na belirlenen gümrük kapılarından yurtdı ına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktı ını gösteren bu gümrük kapılarında onaylatılmı özel faturanın bir nüshasının çıkı tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmi olması gerekir.

Özel faturanın gümrükte satıcılar tarafından onaylatılması mümkün oldu u gibi, alıcılar tarafından veya kargo ile yapılan ihracatta ta ıyıcı firma tarafından onaylatılması da mümkündür. Dolayısıyla Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satı lar nedeniyle ihraç edilen malların bizzat alıcı beraberinde Türkiye’den çıkı zorunlulu u bulunmamaktadır.

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

1.2.3. stisnann Beyanı

Bu kapsamda yapılan satı lar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal etti i tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile tam istisna kapsamında beyan edilir. Söz konusu beyannameye onaylı özel faturanın bir nüshası veya firma yetkililerince onaylı örne i ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek ekilde hazırlanan liste eklenir.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin “stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler” kulakç ında “Tam stisna Kapsamına Giren lemler” tablosunda 322 kod numaralı i lem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

“Yüklenilen KDV” sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebli in (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. ade talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

1.2.4. ade

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satı lardan do an iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örne i ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek ekilde hazırlanan liste
- hracatın beyan edildi i döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- adesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.2.4.1. Mahsuben ade

Mükelleflerin Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satı lardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmi olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.2.4.2. Nakden ade

Mükelleflerin Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satılardan 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 a an 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. Hizmet hracı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışıındaki mü teriler 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 yurtdışıındaki bir mü teri için yapılması,
 - Hizmetten yurtdışıında faydalanılması,
- gerekir.

Hizmetin yurtdışıındaki bir mü teri için yapıldığı, yurtdışıındaki mü teri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışıında faydalanılmasından kasıt, Türkiye’de yurtdışıındaki mü teri için yapılan hizmetin, mü terinin yurtdışıındaki i, i lem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışıındaki firmaların, Türkiye’ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye’de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye’de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, mü teri 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 ili kili olması gerekir.

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

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

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

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek 1: Türkiye’de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. ti., Ürdün’de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün’de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapması 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 etmesi 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. ., yurtdışıında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karlılığına 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. Yapıtı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL’lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV’den istisna olacaktır.

Ancak, (B) A. . nin turist grubuna Türkiye’de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye’de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV’ye tabidir.

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdi i söz konusu hizmetlere ait düzenleyece i faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedeliniayrı ayrı gösterebilece i gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.

Örnek 4: *Türkiye’de yerle ik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) irketi, Japonya’da yerle ik bir firmanın mallarına Türkiye’de mü teri bulmaktadır.*

Bu irketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptı ı hizmetten Türkiye’de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında de erlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmi ve hizmet bedelinin Türkiye’ye getirilmi olması bu durumu etkilemez.

Örnek 5: *Hollanda’da yerle ik bir firma Türkiye’den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye’de yerle ik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sa lanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar ta nması ve gemilere yüklenmesi gibi i leri yabancı firma adına yapmaktadır.*

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptı ı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve bedelini Türkiye’ye getirmektedir.

Yurtdı ndaki firmaların, Türkiye’den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye’den aldıkları hizmetlerden yurtdı nda faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptı ı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında de erlendirilir.

Örnek 6: *Irak’ta yerle ik bir firma, Irak’taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danı manlık firmasından yeterlik ara tırması yapmasını istemi tir.*

(B) danı manlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptı ı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmi ve kar ılı nı döviz olarak Türkiye’ye getirmi tir.

(A) firmasının hizmetinden yurtdı nda faydalanılmakta olup (B) danı manlık firmasının yaptı ı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında de erlendirilir.

Örnek 7: *Türkiye’de mükellef (T) n . Taah. Ltd. ti., Özbekistan’da yerle ik (X) firması ile yaptı ı anla ma uyarınca bu firmaya Özbekistan’da in a edilecek bir fabrikanın in asında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin etti i i makinelerini kiralama tır.*

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye’de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteli inde olmadı ndan KDV’nin konusuna girmez. KDV’nin konusuna girmeyen bu i lem istisna kapsamında de erlendirilmez.

Örnek 8: *Türkiye’de mukim (Z) firması Almanya’da mukim (Y) firması ile yapmı oldu u sözleşme kapsamında yurtdı ndaki kontörlü kredi kartı mü terilerine internet ortamında servis, destek, danı manlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ili kin fatura Almanya’da mukim (Y) firması adına düzenlenmi ve kar ılı ı döviz olarak Türkiye’ye gelmi tir.*

(Z) firmasının hizmetinden yurtdı nda faydalanıldı ndan, (Y) firmasına vermi oldu u hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında de erlendirilir.

Örnek 9: *Türkiye’de mukim (A) firması ABD’de yerle ik (B) firmasından yine ABD’de yerle ik finansal kiralama irketi aracılı ıyla 60 ay süreyle kiralama oldu u uçakları Türkiye’ye getirmeden Rusya’da yerle ik bir firmaya kiraya vermi tir.*

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye’de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteli inde olmadı ndan KDV’nin konusuna girmez. KDV’nin konusuna girmeyen bu i lem istisna kapsamında de erlendirilmez.

Örnek 10: *Türkiye’de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdı ndaki havayolu firmalarına kendi uçu ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçu saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdı nda uçu hizmeti vermektedir.*

(T) havayolu firmasının yurtdı ndaki havayolu firmalarına yurtdı nda vermi oldu u uçu hizmeti KDV’nin konusuna girmedi inden hizmet ihracı kapsamında de erlendirilmez.

2.2. stisnanın Tevsiki ve Beyanı

Hizmet ihracına ili kin istisna, yurtdı ndaki mü teriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildi i dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe

ekinde ibrazı gerekir. stisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildi ini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmi olması zorunlu de ildir.

hracat istisnası, hizmetin ifa edildi i vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdı ndaki mü teri için yapılan hizmetin tamamlandı /ifa edildi i dönem beyannamesinin “ stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler” kulakçı nda “Tam stisna Kapsamına Giren lemler” tablosunda 302 kod numaralı i lem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa hizmetin bedeli girilir. “Yüklenilen KDV” sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebli in (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. ade talep edilmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

Bu ekinde beyan edilen i lemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez.

2.3. ade

Hizmet ihracından do an iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Hizmet faturası veya listesi
- Ödeme belgesi (dövizin Türkiye'ye getirildi ini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)
- Hizmet ihracatının beyan edildi i döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- adesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

2.3.1. Mahsuben ade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.3.2. Nakden ade

Mükelleflerin hizmet ihracından 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.

3. Roaming Hizmetleri

3.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, uluslararası roaming (dola ım) anla maları kapsamında yurtdı ndaki mü teriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri, ilgili ülkeler itibarıyla kar ılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisna roaming anla ması kapsamındaki bütün haberle me ve ileti im hizmetleri bakımından geçerlidir.

Örnek: (A) Roaming A. . kablosuz eri im sistemini dola ıma açarak hem Türkiye'deki kullanıcıların yurtdı nda, hem de yabancı kullanıcıların Türkiye içerisinde internet eri imini sa lamaktadır. Firma, ngiltere'de mukim (B)'ye Türkiye'ye geldi inde yurtdı ndaki abonelik bilgileri ile internet eri iminden faydalanmasını sa lamakta ve (B)'ye verilen eri im hizmetine ait bedeli ngiltere'deki anla malı (C) Roaming irketine fatura etmektedir.

(A) tarafından, ngiltere'deki anla malı roaming firmasına uluslararası roaming anla maları çerçevesinde Türkiye'de verilen söz konusu roaming hizmeti, kar ılıklı olmak kaydıyla, KDV'den istisna olaca ndan (C)'ye düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

3.2. stisnanın Beyanı

stisna, hizmete ili kin faturanın düzenlendi i dönem beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, beyannamenin “ stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler” kulakçı nda “Tam stisna Kapsamına Giren lemler” tablosunda 303 kod numaralı satırı kullanılarak yapılır.

Bu i lem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazılır.

3.3. stisnanın Tevsiki

Roaming istisnası, yurtdı ındaki mü teriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla kar ılıklı lı n varlı ına ili kin olarak, yurtdı ındaki mü teri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir.

Söz konusu belgeler, ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine verilerek i lem tevsik edilir.

3.4. ade

Roaming hizmeti ihracından kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Yabancı ülkede roaming hizmetlerine ili kin istisna uygulandı ına ili kin yazı
- Roaming hizmeti faturaları veya listesi
- Roaming hizmetinin beyan edildi i döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- adesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

3.4.1. Mahsuben ade

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmi olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

3.4.2. Nakden ade

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL’yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL’yi a ması halinde a an kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

4. Serbest Bölgelerdeki Mü teriler için Yapılan Fason Hizmetler

4.1. stisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki mü teriler için yapılan fason hizmetler KDV’den istisnadır. Aynı Kanunun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki mü terilere yapılmı sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren mü teriler için yapılmı olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması, artları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu artlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmi olması gerekir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti kar ılı lı belirli i lemlere tabi tutularak/i lemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtçinde bulunan i letmelerde çe itli i lemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında de erlendirilir.

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

4.2. stisnanın Beyanı

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanmı ve serbest bölgedeki mü teriye faturanın düzenlenmi olması artıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl oldu u vergilendirme döneminde (gümrük beyanname)

veya gümrük beyannamesi yerine geçen belgede malın serbest bölgeye vasıl oldu unu gösteren tarihi içine alan dönemde) uygulanır ve bu vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir.

Fason hizmet faturasının malın serbest bölgeye vasıl oldu u dönemden önceki dönemde düzenlenmi olması istisnanın fatura tarihini içine alan dönemde beyanını gerektirmez.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin “stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler” kulakçı nda “Tam stisna Kapsamına Giren lemler” tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır. Bu i lem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

4.3. stisnanın Tevsiki

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ili kin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ili kin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satı faturaları ile tevsik edilir. Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildi i beyannamenin verilme süresine kadar ba lı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örne i ibraz edilebilece i gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı ekilde tevsik için satı faturaları veya fotokopisi yerine satı faturalarına ili kin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür.

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmi olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmi olması istisna uygulamasına engel te kil etmez.

4.4. ade

Serbest bölgelere verilen fason hizmet ihracından kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Fason hizmet faturaları veya listesi
- Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ili kin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örne i
- Fason hizmetin verildi i döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- adesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

4.4.1. Mahsuben ade

Mükelleflerin serbest bölgelere verdi i fason hizmet ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmi olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

4.4.2. Nakden ade

Mükelleflerin serbest bölgelere verdi i fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL’yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL’yi a ması halinde a an kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

5. Yolcu Beraberi E ya (Türkiye’de kamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satı lar)

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dı na götürdükleri mallar için ödedikleri KDV malın gümrükten çıkı ı sırasında iade edilir.

5.1. stisnadan Yararlanacak Ahcılar

stisnadan, Türkiye’de ikamet etmeyen ve satın aldı ı malı yurtdı na götüren yabancı uyruklu veya yurtdı nda ikamet eden ve buna dair o ülke resmi makamlarından alınmı ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılar faydalanabilir.

5.2. İstisna Kapsamında Satı Yapabilecek Satıcılar

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satı lar, vergi dairesinden " İzin Belgesi" almı , gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir.

İzin belgesi almak isteyen satıcılar vergi dairesine bir dilekçe ile ba vurur. Vergi dairelerince yapılacak yoklama ve de erlendirme sonunda bu tür satı ları yapabilecek organizasyona sahip oldu u anla ılan mükelleflere izin belgesi verilir. İzin belgesi i letmede görünür bir yere asılır.

Gelir daresi Ba kanlı ı tarafından iadeye aracılık konusunda yetkilendirilmi firmalarla sözleşme imzalayan gerçek usulde KDV mükellefleri de bu kapsamda satı yapabilir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile satı yapmaya imkân sa layan “ İstisna İzin Belgesi” alan mükelleflerin bu kapsamda i lem yapabilmeleri için ayrıca “ İzin Belgesi” almalarına gerek yoktur.

5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satı Yapılabilecek Asgari Tutar

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülebilecek her türlü mal teslimi için uygulama kapsamında i lem yapılabilir. Hizmet ifalarında ise bu kapsamda i lem yapılması mümkün de ildir.

Alıcının, istisna kapsamında satı yapabilen satıcılardan aldı ı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100 TL’nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çe idi dâhildir.

5.4. Satıcının Uyaca ı Esaslar

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurtdı ına çıkarılmasından sonra iade edilmesi ekinde uygulanır. Buna göre, satı sırasında düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp ayrıca gösterilir ve alıcıdan tahsil edilir. Bu vergi, ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilir, beyan edilen bu tutar nedeniyle beyannamede “Ödenmesi Gereken KDV” çikmı olması halinde ödenir.

Satıcı, istisna kapsamındaki satı ları dolayısıyla düzenleyece i faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını,
 - Alıcının banka übesi ve hesap numarasını,
 - Satıcının bu iadeler için hesap açtırmı olması halinde banka übesi ve hesap numarasını,
- yazar.

Fatura dört nüsha olarak düzenlenir ve ilk üç nüshası alıcıya verilir.

Bu satı larda, faturada yer alan bilgileri ta ımak kaydıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar tarafından üretilen belge de kullanılabilir. Bu belge, 213 sayılı Kanunun Mükerrer 257 nci maddesinin 1 numaralı bendi ile Bakanlı ımıza tanınan yetkiye dayanılarak, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi “fatura yerine geçen belge” olarak kabul edilir.

Alıcının gümrükteki banka übesinden 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 übesine ibraz edildi inde TL tutarının kar ılı ı 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 dı ındaki i lemlerde kullanılmayaca ı ve ciro edilmeyece ine ili kin erh bulunur.

5.5. Alıcının Uyaca ı Esaslar

Alıcının istisnadan faydalanabilmesi için satın aldı ı malları fatura ve benzeri belge tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdı ına çıkarması gerekir. Çıkı sırasında mallar gümrük görevlisine gösterilir ve malların yurtdı ına çıkarıldı ına ili kin fatura ve benzeri belge örne i onaylatılır. Alıcı onaylattı ı üç belge örne inden ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakır.

5.6. Verginin Alıcıya İade Edilmesi

5.6.1. adenin Gümrükten Çıkarken Banka ubesinden Alınması

Satıcının iade için çek verdi i hallerde, çekte yazılı tutar, çeki düzenleyen bankanın gümrükteki ubesinden alınabilir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte ubesinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gere ince gümrükteki herhangi bir banka ubesinden de tahsil edilebilir.

adenin gümrükteki banka ubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya, sözleşme yaptıkları bankalara ait bir çek vermelidir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka ubesine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka ubesi 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. adenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması

adenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıkışını 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 çıkışını göstermek üzere satıcıya onaylı fatura nüshasını, çek düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

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

5.6.3. Verginin Elden Adesi

Alıcının, onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya elden getirmesi halinde, iade tutarı satıcı tarafından nakden ödenir. Çek düzenlendi i hallerde fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilir.

5.6.4. adenin Avans Olarak Ödenmesi

Satıcı, istedi i takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendi ine dair ekler düzenlenir.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın fatura tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra üç ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur.

Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar, iade edilmiş sayılmaz ve indirim konusu yapılamaz. Avans tutarı ancak, en erken onaylı faturanın temin edildi i dönemde indirim ve iade konusu yapılabilir.

5.6.5. Yetki Belgesine Sahip Araçlar Tarafından İade

adenin, Gelir dairesi Başkanlığı'ndan "Yetki Belgesi" alınmış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmanın anlaşmalı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlantılı olarak, aracı firmalar tarafından alıcıya iade edilir.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Gelir dairesi Başkanlığı'na bir dilekçe ile başvurur. Yapılacak ara tırma ve inceleme sonunda "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV Adesi Yetki Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaşmaları satıcılarla ilgili iade işlemlerini gerçekleştirebilir.

5.7. Aracı Firmalar ve Yetkilendirilmeleri

5.7.1. Yetki Belgesi için Aranacak Araçlar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak isteyen aracı firmalara, Gelir dairesi Başkanlığı'na bir dilekçe ile başvurmaları halinde, yapılacak ara tırma ve inceleme sonucunda kendilerine "Yetki Belgesi" verilebilir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere "Yetki Belgesi" verilecek aracı firmaların, a a ıdaki artlara sahip olmaları gerekir:

- a) Bilanço esasına göre defter tutulması.
- b) Asgari özkaynak tutarının 1.000.000 TL olması.
- c) Ücretli statüsünde en az be ki i istihdam edilmesi.

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

d) Sadece bu Tebli in (II/A-5) bölümü kapsamındaki i lemler ile ilgili aracılık faaliyetinde bulunulması.

5.7.2. Ba vuru Dilekçesine Eklenecek Belgeler

Yukarıdaki artları topluca ta ıyan firmaların ba vuru dilekçesine a a ıdaki belgeleri eklemeleri gerekir:

- a) Ticaret Sicil Gazetesinin bir örne i veya Ticaret Sicil Gazetesinin tarih ve sayısı.
- b) mza sirkülerinin onaylı bir örne i.
- c) e devam etmekte olanlar için son ayrıntılı bilânço ve gelir tablosunun firma ka esi tatbik edilerek ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanmış birer örne i.

5.7.3. Yetki Belgesinin Verilmesi

"Yetki Belgesi" almak için ba vuruda bulunacak firmalar hakkında vergi incelemesine yetkili olanlara inceleme yaptırılır. Bu incelemede; firmanın mevcut faaliyeti, mali yapısı, eleman durumu ve benzeri hususlar dikkate alınarak, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapabilecek durumda olup olmadığı ara tırılır. nceleme raporunun Gelir dairesi Ba kanlı nca de erlendirilmesi sonucunda be yıl süreyle geçerli olmak üzere "Yetki Belgesi" verilebilir. "Yetki Belgesi" almı olan mevcut aracı firmaların, yetki belgeleri 31/12/2015 tarihine kadar geçerlidir. Yetki belgesi be yıllık sürenin sonunda Gelir dairesi Ba kanlı nca artların bulunup bulunmadı ı bakımından de erlendirilerek aynı süreyle uzatılabilir.

"Yetki Belgesi" alan firmalar, iade i lemlerine aracılık edecekleri satıcılar ile birer sözleşme yapar. Bu firmalar, sözleşme yaptıkları satıcıların isim/unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına ili kin bilgileri aylık olarak bir liste halinde izleyen ayın ilk 10 günü içinde Gelir dairesi Ba kanlı na elektronik ortamda gönderir.

"Yetki Belgesi" alan aracı firmalar tarafından, bir ay içinde yapılan iadelere ait bilgiler (mükellef bazında sadece adet ve toplam tutar olarak) izleyen ay içinde; dönem sonu ayrıntılı bilânçoları ile gelir tabloları ise gelir ve kurumlar vergisi beyanname verme süresinin bitimini izleyen ay içinde Gelir dairesi Ba kanlı na elektronik ortamda gönderilir.

"Yetki Belgesi" sahibi aracı firmalar ile satıcılar, iade i leminin yapılmasından müteselsilen sorumludur. adenin herhangi bir nedenle yetki belgeli aracı firma tarafından yapılmaması halinde, satıcılar iadeyi yapmakla yükümlüdür. Bu husus satıcılarla yapılacak sözleşmelerde açıkça belirtilir.

adenin aracı firmalarca, mücbir sebepler dı ndaki nedenlerle aksatılması ve bunun tekrar etmesine ra men makul sürede makul gerekçelerle giderilmemesi halinde, "Yetki Belgesi" iptal edilir. Takip eden be takvim yılı sonuna kadar, hiçbir suretle tekrar "Yetki Belgesi" verilmez.

5.7.4. Belge Düzeni

Yetki belgeli aracı firmaların, sözleşme yaptıkları satıcıların 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamındaki satı larında, fatura-çek kullanılır. Bu belgede, 213 sayılı Kanuna ili kin genel tebli lerdeki açıklamalar ve "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Da ıtımı Hakkında Yönetmelik"^[14] hükümleri çerçevesinde belgelerin basım i ini yapan matbaa i letmecisi, belgelerin ön yüzüne dip not ekinde adı ve soyadını veya varsa ticaret unvanını, adresini, ba lı oldu u vergi dairesi ve vergi numarası ile Vergi Dairesi Ba kanlı ıyla/Defterdarlıkla anla masının tarihini yazar.

Anla malı matbaalarda yaptırılacak i lemler için, yetki belgeli aracı firma tarafından ba lı oldu u vergi dairesinden izin yazısı alınır.

Söz konusu izin yazısının verilmesi sırasında daha önce yayımlanan 213 sayılı Kanuna ili kin Genel Tebli ler ile “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Da ıtımı Hakkında Yönetmelik” esaslarına uyulur.

Bu uygulama kapsamındaki satı larda, alıcıya yapılacak iade i leminde çek kullanılması da mümkündür. Bu durumda Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satı larda fatura ve çek prensip olarak ayrı ayrı düzenlenir. Ancak, söz konusu fatura ve çekin ayrı ayrı düzenlenebilmesinin yanı sıra yetki belgeli aracı firmayla sözleşme bulunan satıcılardan isteyenlerin fatura-çek ibareli belgeyi fatura olarak kullanmaları da mümkündür.

Faturada/çekte;

- Yetki belgeli aracı firmanın adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,

- Mü terinin adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi,

- Sözle meli 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 verilmemi olan fatura-çekler ise satıcının aynı bilgileri ihtiva eden ka esi tatbik edilmek suretiyle kullanılır.

Ayrıca, bu belgede Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dı nda kullanılmayaca ı ve ciro edilemeyece ine dair bir ifadeye de yer verilir.

Bu belge aracı firma tarafından bir asıl ve üç örnek olmak üzere yurtdı nda da bastırılabilir. Ancak seri ve sıra numarası ile Maliye Bakanlı ının özel i areti (amblem), yurtiçinde aracı firmanın faaliyetinde bulundu u il sınırları içindeki anla malı matbaalardan biri tarafından basılır.

Fatura-çekin yalnızca asıllarında Maliye Bakanlı ının özel i aretinin (amblem) bulunması yeterlidir. Di er örneklerde bu i aretin bulunma zorunlulu u yoktur.

Fatura-çekler aracı firma tarafından satıcıya zimmet kar ılı ı teslim edilir. Her satıcıya verilen fatura-çeklerin seri ve sıra numaraları, teslim tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firma tarafından Gelir daresi Ba kanlı ına elektronik ortamda gönderilir.

Yetki belgeli aracı firmanın satıcı ile yaptığı sözleşmenin iptali veya satıcının i i terk etmesi halinde, satıcıya ait bilgilerin matbaa baskılı ya da ka e tatbiki suretiyle yer aldı ı fatura/çekler vergi dairesine teslim edilir. Bu durum vergi dairesi yetkilileri ile satıcı tarafından bir tutanakla tespit edilir. Bu tutana ın bir örne i de satıcı tarafından tutanak tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firmaya gönderilir.

Satıcıya ait bilgilere matbaa baskısı ya da ka e tatbik edilerek yer verilmemi fatura-çekler, yetki belgeli aracı firmaya iade edilir. Ancak bunların seri ve sıra numaraları, satıcı tarafından ba lı oldu u vergi dairesine bildirilir. Vergi daireleri iptal edilen faturalara ili kin bilgileri tutanak tarihinden itibaren 15 gün içinde Gelir daresi Ba kanlı ına elektronik ortamda intikal ettirir.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların ayrıca vergi dairesinden izin belgesi alma zorunlulu u yoktur. Yetki belgeli aracı firmayla sözleşme yapan bu satıcıların i letmelerinin görünür bir yerine,

“ *letmemizde, ile yapılantarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satı larda KDV istisnası uygulanmaktadır. (tarih)*”

ifadesinin yer aldı ı bir levha asmaları gerekir. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imzası tatbik edilmi onay ka eleri ve istenirse logoları yer alır.

Sözle melerin iptal edilmesi, yenilenmemesi veya satıcının i i terk etmesi halinde Tebli in bu bölümündeki açıklamalara göre i lem yapılır. Bu durumdaki satıcılar yukarıda belirtilen levhayı da vergi dairesine teslim ederler. e devam eden satıcıların istisna kapsamında i lem yapmak istemeleri halinde yeni bir izin belgesi veya yetki belgeli aracı firmalardan biri ile sözleşme yapmaları gerekir.

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

5.7.5. Alıcıya İade Belgesi Yapılması

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara satışta kullanılan fatura-çeki dört nüsha olarak düzenleyip aslı ile iki örneğini alıcıya verir.

Alıcı gümrük çıkışında elindeki fatura-çek aslı ve örneklerini ilgili gümrük görevlisine onaylatır, aslını muhafaza eder, diğer iki örneğini görevliye bırakır.

İade, alıcıda kalan onaylı fatura-çek aslı ile yapılır. Aracı firma iademinden sonra fatura-çeki satıcıya göndermez ve 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar. Ancak bir ay içinde yaptığı iadeler için bir icmal düzenler, izleyen ayın ilk 15 günü içinde ilgili satıcıya gönderir. Bu icmalde; iadeye esas olan fatura-çekin tarih ve numarası, iadeye esas olan KDV tutarı ve iade tarihi yer alır, aracı firmanın kaşesi tatbik edilir ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanır.

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

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcı bu icmalleri ve kendilerinde kalan fatura-çek nüshalarını 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklar.

Yetki belgeli aracı firmaların bu hizmet karşılığında elde ettikleri komisyonlar KDV’ye tabidir. KDV, iadeye esas olan tutar ile alıcıya ödenen tutar arasındaki fark üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanır.

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

5.8. 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 ekinde beyanname verme süresi içinde baskı olunan vergi dairesine verir. Satıcı, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura örneklerini, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma icmallerini ve buna benzer belgeleri 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar ve istenildiğinde ibraz eder.

5.9. 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” kulakçısında “Diğer İşlemler” tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, “Matrah” sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin KDV hariç toplamı, “Vergi” sütununa ise bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılır.

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

Mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak iade almak istemeleri halinde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun 408 kod numaralı satırına kayıt yapılır. Satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisna kapsamındaki teslimin KDV hariç bedeli girilir. “İadeye Konu Olan KDV” sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar aynen aktarılır.

Teslim ve KDV’nin alıcıya iadesi, aynı dönemde gerçekleşirse, 501, 104 ve 408 kod numaralı satırlar aynı dönemde doldurulur. KDV’nin alıcıya iadesi, teslimden sonraki bir dönemde gerçekleşirse, 104 ve 408 kod numaralı satırlara kayıt KDV’nin iade edildiği dönemde yapılır.

Bu teslimlerle ilgili olarak iade almak istemeyen mükelleflerce “Di er ade Hakkı Do uran lemler” tablosuna herhangi bir kayıt yapılmaz.

5.10. stisnanın Tevsiki

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen söz konusu istisna, Türkiye’de ikamet etmeyen alıcı adına düzenlenen ve ilgili gümrük müdürlü ü tarafından onaylanan satı faturasının fotokopisi veya listesi ile tevsik edilir.

adenin yetki belgeli aracı firmalar tarafından yapılması halinde istisna, bunların gönderdi i icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri ile tevsik edilir.

5.11. ade

Yolcu beraberi e ya kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplayarak yapılan satı lardan kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Gümrükçe onaylı satı faturası veya fatura/çek aslı ya da onaylı örne i (iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdi i icmaller ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)
- adenin talep edildi i döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- adesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

5.11.1. Mahsuben iade

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satı lardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmi olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.11.2. Nakden ade

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satı lardan kaynaklanan ve 5.000 TL’yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL’yi a ması halinde a an 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 çözümlür.

6. Türkiye’de kamet Etmeyen Ta ımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde stisna

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, Türkiye’de ikametgâhı, i yeri, kanuni ve i merkezi bulunmayanların ta ımacılık faaliyetlerine ili kin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV’nin, kar ılıklı olmak kaydıyla iade edilece i ve Maliye Bakanlı ının iadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ili kin usul ve esasları tespit etmeye yetkili oldu u hükme ba lanmı tır.

6.1. stisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesindeki bu istisnadan yararlanacakların Türkiye’de ikametgâhı, i yeri, kanuni ve i merkezinin bulunmaması ve Türkiye’de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekir.

stisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını a ması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak artıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

Ta ımacılık faaliyetine ili kin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamalıdır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu i lerle ilgili olması gerekir.

Örnek: Türkiye’de düzenlenen fuara katılım sa layan yabancı firmanın, fuarın yapıldı ı yerdeki stant kiralama, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderler, fuara katılım nedeniyle Türkiye’deki konaklama giderlerine ili kin olarak ödenen KDV tutarları iade konusu yapılabilir.

6.2. ade

Ta imacılık faaliyetini yapan yabancı ki i/firma ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı ki i/firmalar, ödedikleri KDV'nin iadesini talep edebilirler. Bunların, kendi ülkelerinde ba lı bulundu u vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulundu unu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekir. Bu belge, ilgilinin ad ve soyadını/firma adını (unvanını), kendi ülkesinde ba lı bulundu u vergi dairesini, faaliyet konusu ve adresini içerecek ekilde düzenlenir.

Söz konusu i lemler nedeniyle ödenen KDV'nin kar ılıklı olmak kaydıyla iadesi, ta imacılık ile ilgili olarak stanbul Vergi Dairesi Ba kanlı ı Bo aziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlü ü veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlü üne; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldı ı yerdeki vergi dairesi ba kanlı ı veya defterdarlı ın belirleyece i vergi dairesi tarafından yerine getirilir.

Bu i lemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilir. ade, nakden veya banka havalesi ile yapılır.

Ta imacılık faaliyetlerine ili kin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılım dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteli i, miktarı ve tutarına ili kin bilgileri içeren ve 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmi fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekir.

6.2.1. ade Talebinde Aranılacak Belgeler

ade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır. Bu dilekçeye a a ıdaki belgeler eklenir:

- Tebli in ekinde yer alan (EK:5)iade talep formu,
- adenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "vekaletname" belgesi,
- Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek ki i olması, ta imacılı ın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,
- Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi, (iadenin tekrarlanması durumunda bu belgenin yeniden ibrazına gerek yoktur.)
- Yapılan harcamalara ili kin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmi fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri.

Ta imacılık faaliyetinde bulunan yabancılar, bu belgelere ek olarak a a ıdaki belgeleri de eklemek zorundadır:

-Ta imacılık faaliyetine ili kin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giri çıkı tarihlerini gösteren dip koçanının, transit beyannamesinin veya Transit Refakat Belgesinin onaylı örne i,

-Ta imanın yapıldı ı aracın plakasının ve ta ıma i ini yapan ki i/firmanın isminin yer aldı ı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

6.2.2. ade Uygulaması

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

ade edilecek tutarın, 1.000 TL'yi a ması durumunda, a an kısmın iadesi vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde vergi inceleme raporu beklenmeden iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülür. Vergi dairesince ödeme belgesine, vergi inceleme raporunun bir örne i, teminat gösterilmi se teminata ili kin alındımın bir örne i eklenir.

7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan stisna

3065 sayılı Kanununun (11/1-b) maddesinde, "14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin De erlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlı ı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ili kin 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 verilmi tir.

7.1. stisnanın Kapsamı

Türkiye'de ikametgâhı, i yeri, kanuni ve i 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 De erlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun^[15] kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlerin yapımına ili kin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler için bu uygulamadan yararlanabilir.

stisna, mal ve hizmet alımları ile ithalat sırasında ödenen KDV'nin vergi dairesinden iade olarak talep edilmesi suretiyle uygulanır.

stisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını a ması gerekir. Bu miktara, istisnadan yararlanmak artıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

7.2. ade

Türkiye'deki faaliyetin tamamlanmasından sonra bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Ba kanlı ı Ba kent Vergi Dairesi Müdürlü ü, stanbul Vergi Dairesi Ba kanlı ı Beyo lu Vergi Dairesi Müdürlü ü ve zmir Vergi Dairesi Ba kanlı ı Konak Vergi Dairesi Müdürlü ü yetkili kılınmı olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapması mümkündür.

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

Bu raporda; öncelikle yabancı sinema yapımcıları tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığı na*Sinematografik Ortak Yapımlar ve Türkiye'de Ticari Amaçlı Film Çekmek steyen Yerli ve Yabancı Yapımcılar Hakkında Yönetmelik* çerçevesinde yapılan ba vuru kapsamında, bu Bakanlı a verilen bütün bilgiler ile alınan bütün izinlere, i lemlerin safhalarını da içerecek ekilde ayrıntılı olarak yer verilir.

Rapora KDV iadesine konu mal ve hizmet alımları ile ithalata ili kin fatura ve benzeri belgeler ve gümrük makbuzlarının dökümünü gösteren bir liste eklenir. Bu hizmetlerin tedarikçi firmalar tarafından gerçekte tirilmesi durumunda, bu rapora söz konusu firmalar tarafından bu kapsamda satın alınan mal ve hizmetler ile ithalata ili kin belgelerin listesi de eklenir. YMM'ler söz konusu listelerde yer alan, yabancı sinema yapımcılarının KDV ödeyerek yaptıkları mal ve hizmet alımlarının söz konusu yapıma ili kin oldu unu ve belgelerin gerçekte i lemleri yansıtt ını göstermeleri gerekir. Bu itibarla, haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi durumunda YMM'ler, ziyaa u ratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yabancı yapımcı ile birlikte mü tereken ve müteselsilen sorumlu tutulur.

ade talebi, vergi dairesi tarafından YMM raporunun eksiksiz olarak verildi i tarihi izleyen 30 gün içinde yerine getirilir.

8. hraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

8.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gere ince; ihraç edilmek artıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez.

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

"3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek artıyla teslim edildi inden, KDV tahsil edilmemi tir."

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

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

hracatın yukarıdaki artlara uygun olarak gerçekte tirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildi i tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında

Kanunun^[16] 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek artıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildi i 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 ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesi hükmü uygulanmaz.

hracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ili kin imalatçı satı bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen de i ikli e ili kin verginin dü ülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

hracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade i lemleri ihracatın gerçekte mesinden sonra yapılır. ade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldı ı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

hracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekte tirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin doldu u tarihten itibaren onbe gün içinde ba vuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

hraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

hraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenledi i fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmi olması gerekir. malatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenledi i fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanundaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Ancak, bu durumlar dı nda ihraç kaydıyla teslimeli ili kin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi ta ınması halinde i lemin ihraç kaydıyla teslimeli ili kin artlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi artıyla terkin ve/veya iade i lemleri sonuçlandırılır.

hracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekte ti inden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.

Geçici ihracat veya hariçte i leme rejimleri çerçevesinde malların yurtdı ı edilmesi, kesin ihracata dönmedi i sürece, ihraç kaydıyla teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Di er bir deyi le kesin ihracı öngörülmeven mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün de ildir.

8.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler

malatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satılarda,“ stisna izin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında i lem yapılabilir.

stisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin i lemleri için, gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshası ibraz edilir.

8.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar

Tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

malatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ndan alınmı çiftçi kayıt belgesi, gıda i letmesi kayıt belgesi ve i letme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde “imalatçı belgesi” olarak anılacaktır.)

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırılması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,

gerekmektedir.

Bu artılara sahip olan imalatçılarca, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere "imalatçı belgesi" ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar belirlenen süre içinde vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

imalatçı niteliindeki defa ve imalatçı niteliindeki defanın kaybedilmesi halleri ayrıca vergi dairesine bildirilir.

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

Örnek: Bir Anonim şirket, ihraç kaydıyla satışa sunduğu 10.000 adet gömlekten, 6.000 adedini bizzat ürettiği, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu ve 6.000 adedi için tecil-terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömlek için bu uygulamadan yararlanılamaz.

Bu durumda, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı fatura da düzenleyebilirler.

imalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirilen mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanılabılır. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, ihraç kaydıyla teslimi engel değildir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir.

imalatçı kapsamına girmeyen mükellefler, tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Ancak, diğer artıları tamamıyla beraber, sadece imalatçı belgesine sahip olmayan mükelleflerden, ilgili Kuruma başvurulan ve bu Kurumdan söz konusu belgenin verilmesi için olumlu görüş alanlar da bu belgelerin verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanırlar.

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

8.4. Uygulama Kapsamına Giren Mallar

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanır. Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Bu artı tamamıyla teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

Örnek: (A) A.Ş. iplik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almaktadır. (A) şirketi, almış olduğu iplikleri kuma haline getirip ihraç etmiştir.

(A) A.Ş. ye pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tüm artıları tamamına karşın, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanununun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kuma tır.

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

ihracatçı, ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. ihraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi

kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için, asıl malın 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması ve yurtdışıındaki mü teri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir.

Örnek 1: İhracatçı (A)'nın yurtdışıındaki mü terisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihracat kaydıyla teslim aldığı asi kamyonu, (C) fabrikası tarafından da ihracat kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiş tir.

İhracatçı (A)'nın yurtdışıındaki mü terisi adına düzenlediği faturada asi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçıların adı ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

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

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

Örnek 3: Asıl üretim konusu porselen yemek takımı üretimi olan (A) Porselen malat A. ., üretimini yaptığı porselen takımları iç ve dış piyasalara satmaktadır. Üretimini yaptığı porselen takımların kırılmasını önlemek için, bunları (B) Ambalaj Ltd. ti. den temin ettiği özel paletlerle ambalajlayarak ihracat etmekte ve söz konusu ambalaj bedellerini ihracat faturasında ayrıca göstererek yurtdışıındaki mü teriye yansıtmaktadır.

(A)'nın, mamullerin ambalajlanmasında kullandığı özel paletleri, ihracata konu mamulün ihracat kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B)'den ihracat kaydıyla satın alınması mümkün değildir.

İhracat edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliindeki malların alımında, 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

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

İhracata konu asıl mal olan sebze ve meyvenin teslimi 3065 sayılı Kanununun (17/4-b) maddesine göre vergiden müstesnadır ve bu teslimde tecil-terkin hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu husus ihracat edilecek malların ambalajlanmasında kullanılacak ambalaj maddelerinin İrketi tesliminde tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

8.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini

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 kurulu adına 5.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihracat kaydıyla 7.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiş tir. (A)'nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700 TL'dir.

(A)'nın ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemine 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: malatçı (A), Ekim/2012 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında gömlek teslim etmiş tir. Ekim ayında yüklendi i KDV toplamı 600 TLdir. malatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV'si yoktur.

(A) nın Ekim ayı tecil i lemlerine ili kin hesaplamaları a a idaki ekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(8.000 + 2.000.) x (% 8)]	800
Toplam Vergi ndirimi	- 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: malatçı (B), ubat/2012 ayında müteahhit (C) ye 500 TL, ihracatçı firmaya ise ihraç kaydıyla 2.000 TL tutarında mobilya teslim etmiş tir. malatçının bir önceki dönemden devreden KDV tutarı 150 TL, ubat/2012 dönemindeki alı ve giderleri nedeniyle yüklendi i KDV ise 450 TLdir.

malatçı mükellefin, ubat/2012 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve tecil i lemlerine ili kin hesaplamalar a a idaki ekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(500 + 2.000) x (%18)]	450
Toplam Vergi ndirimi (450 + 150)	- 600
Sonraki Döneme Devreden KDV	150
Tecil Edilebilir KDV (2.000 x %18)	360
Tecil Edilecek KDV	0
hracatın Gerçekle ti i Dönemde ade Edilecek KDV	360

hraç kaydıyla mal teslimlerine ait beyan edilen ve tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihraç edildi inin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin i leminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildi ini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satı faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ili kin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildi ine dair ihracatçı firmadan bir yazı alarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- hracata ili kin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,
 - Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, ba lı oldu u vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
 - hraç kayıtlı teslim edilen mala ili kin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,
- gösterilir.

malatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildi ine ili kin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, ba lı bulundu u vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15 inci günü ak amına kadar kendilerinin ba lı bulundu u vergi dairelerine verirler.

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin i lemini yapar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkinini için, gümrük

beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

Serbest bölgeye “Serbest Bölge İstem Formu” ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine “Serbest Bölge İstem Formu”nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

8.6. ihracat için Ek Süre Verilmesi

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

Buna göre, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmesi 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.

ihracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihraç 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, öncelikli talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapılmış yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesi 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, yurtdışı alıcının sipariş ertelemesi/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karışıklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yabancı siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşımasında karışıklık sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yabancı sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-i yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir Dairesi 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 gerçekleşmesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine Kanunen imkan yoktur. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür.

8.7. ihracatın Gerçekleştirmesi Hali

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

Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur.

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

hraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

Örnek: malatçı (A) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bilançolarında ya da bilançolarında sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Ya anan bu gelime üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. malatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemediği satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV'yi Ocak 2013 dönemi veya 2013 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurtdışı bilançolarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

hraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslim yapıldığı takvim yılı başlangıcıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir.

Örnek: (B) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurtdışı bilançolarında ya da bilançolarında sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Ya anan bu gelime üzerine (B) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 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 ödemediği satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki imalatçı (Z) firması, (B) firmasına ödediği KDV'yi malları satın aldığı Eylül 2012 döneminde indirim konusu yapması gerekirken takvim yılı başlangıcıyla Ocak 2013 döneminde indirim konusu yapamaz.

8.8. malatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

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

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

hraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabii olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

malatçı, 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 İmler" tablosunda malın tabii olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

8.9. malatçı Aleyhine Matrahda Meydana Gelen Değişiklik

malatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından indirim konusu yapılır.

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mükessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

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

8.10. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması

Bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların 3065 sayılı Kanunun (12/1) inci maddesindeki artlar çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Ekonomi Bakanlığı, Gümrük Dairesi, İhracatçı Birlikleri gibi) alınan izin yazısı ile tevsiki artıyla ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu malların imalatçıları tarafından ihracatçılara tesliminde 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanabilir.

8.11. İhraç Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında İhraç kaydıyla teslim edilen ve İhracatı gerçekte tirilen malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, İthalat istisnasından faydalanılabilemesi için, İhracatçıya düzenlenen faturada hesaplandırılmı halde tahsil edilmeyen KDV'nin İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince, İhracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmiş İhracat istisnasından faydalanılan miktar, İmalatçı satış bedeline göre hesaplanıp İhracatçı tarafından ödenmeyen tutar olur.

Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandırılmı halde İhracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, ilgili gümrük idaresine ödendiğinin İhraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki artıyla, gecikme zammı aranmaksızın bahse konu madde kapsamında terkin veya iade İmleri yerine getirilir.

İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Geri gelen malların İhracatçılar tarafından İmalatçılara, tedarikçilerine ya da yurtiçindeki 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" kulakçısına yapılan kayıt sonucu "Ödenecek KDV" çıkmaması halinde, İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı "İhracatın Gerçekleştirdiği Dönemde Ödenecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alır.

Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçısının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosuna yapılacak kayıtlar ile "İhracatın Gerçekleştirdiği Dönemde Ödenecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarı ve/veya "Sonuç Hesapları" kulakçısının "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alacak verilere dayanılarak sağlanır.

Genel orana tabii malların İhraç kaydıyla teslimi, beyannamede "Matrah" kulakçısının "Tevkifat Uygulanmayan İmler" tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin “hraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosunun “İçerik Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip (% 18) oranı seçilir. İçerik türüne ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanır ve aynı tutar, “Yüklenilen KDV” sütununa da aktarılır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun “Yüklenilen KDV” sütununa mükelleflerce giriş yapılmaz.

İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi ise beyannamede “Matrah” kutucuğunun “Tevkifat Uygulanmayan İçerik Türleri” tablosunda (% 1) veya (% 8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin “hraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna, “İçerik Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip vergi oranı seçildikten sonra “Hesaplanan KDV” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanır. “Yüklenilen KDV” sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihraç kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır.

Yüklenilen KDV, Hesaplanan KDV’den büyükse, aradaki fark program tarafından “Teslimin Yapıldığı Dönemde Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırına aktarılır. Bu tutar, ihracatın gerçekleştiği gümrük beyannamesinin/özel faturanın ihraç kaydıyla teslimi yapan satıcıya intikal ettirildiği dönemde “Diğer Edilecek Hukukî Yükümlülükler” tablosunda 405 kod numaralı içerik türü satırını kullanarak iade konusu yapılabilir.

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

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

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

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

Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapabilen işletmelerin satışlarına 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, standartiade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatın gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesini talep edebilir.

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandırır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin “hraç Kaydıyla Teslimler” kutucuğunda “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırına) dayandırılır.

- Mükellef bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannamede herhangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında bir tutar bulunması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. Ayrıca, beyanname dışında gerçekleşen iade, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilir.

Ancak, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergi kısmen ya da tamamen tecil edilemezse, genel orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde olduğu gibi, tecil edilemeyen tutar beyanname programı tarafından “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde Edilecek Tecil Edilemeyen KDV Hesabı” satırında gösterilir. Bu tutarın iadesi ihracatın gerçekleştiği dönemde yukarıda anlatıldığı şekilde vergi dairesinden talep edilir. Söz konusu içerik türüne ilişkin (Yüklenilen KDV-Hesaplanan KDV) farkı ise yine program tarafından “Teslimin Yapıldığı Dönemde Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırında gösterilir. Bu tutarın iadesine ilişkin talepler, 3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesi kapsamında değerlendirilir.

Bu tutar, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem KDV beyannamesinde “Diğer Aday Hakkı Doğrudan İadeler” tablosunda 405 kod numaralı diğer Aday türü satırı kullanılarak yılı içinde mahsuben iade konusu yapılabilir. Bu tutarın izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinin istenmesi halinde, iade talebinde bulunulan dönem KDV beyannamesinin “Diğer Aday Hakkı Doğrudan İadeler” tablosunda 439 kod numaralı diğer Aday türü satırına kayıt yapılmalıdır. Diğer Aday Tebliğinin (III/B-3) bölümdeki açıklamalara göre gerçekleştirilir.

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

Mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştirildiği dönemde standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurur, yapılacak denetimden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesinde yansıtılarak gerçekleştirilir.

Örnek: malatçı (A) 25 Ocak 2013 tarihinde 100.000 TL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 24 Mart 2013 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannameye göre,

-Tecil Edilebilir KDV: 18.000 TL

-Tecil Edilecek KDV : 6.000 TL

- ihracatın Gerçekleştirildiği Dönemde Diğer Aday Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu malın 25.000 TL tutarındaki kısmı 14 Mart 2013 tarihinde ihraç edilmiş ise tecil edilen 1.500 TL terkin edilir, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulmuş suretiyle ihracatı gerçekleştiren 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 terkinini ve 9.000 TL'nin iadesi de yukarıda açıklanmış şekilde yapılır.

8.13. Diğer Aday

İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin noterce onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- malatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- ihraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge diğer Aday formu veya özel fatura örneği)
- ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı, (Bu yazıda; ihracata ilave gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, başvuru vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilave fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi gerekmektedir.)
- ihraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

8.13.1. Mahsuben Diğer Aday

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

8.13.2. Nakden Diğer Aday

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Diğer Aday talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde diğer Aday kısmının 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 İleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması

9.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi ile dahilde İleme rejimi kapsamında İhraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi hükmüne göre İlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16/4/2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla dahilde İleme izin belgesi kapsamında İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde İleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde sektörel ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında İlem yapılabilece İ karara bağlanmıştır.

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

Dahilde İleme rejimi kapsamında İhracatın artılara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyası cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Dahilde İleme izin belgesi (D B) sahibi mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların D B sahibi alıcılara 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu kapsamda teslim edilen malların diğer D B'nin girdisi mahiyetinde olması ve her bir D B'nin dahilde İleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan D B sahibi mükellefin İadesini talep edeceği KDV tutarı, İhraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu malların üretimi için 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettiği mallar nedeniyle ödemediği KDV tutarı düldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz. Ayrıca bu kapsamda yapılan İlemlerde, İmal edilen mallar İhraç edilmeden herhangi bir İade İlemi yapılamaz.

9.2. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

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

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

- 17/1/2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[17] ile yürürlüğe konulan Dahilde İleme Rejimi Kararı ile bu Karara İlişkin Tebliğlere uygun "Dahilde İleme İzin Belgesi" ne (D B) sahip bulunmaları, gerekmektedir.

Dahilde İleme rejimi kapsamında belge almış alıcıların 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca "İmalatçı" vasfını haiz olmaları gerekmez.

9.3. Uygulama Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar

D B sahibi mükelleflere belge kapsamındaki hammadde ve yardımcı madde niteliindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi İhtiyaridir.

D B sahibi mükelleflere, dahilde İleme rejimi kapsamında İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddeleri teslim edecek satıcıların KDV mükellefi olmaları yeterli olup, ayrıca İmalatçı olmaları İrtı aranmaz.

9.4. Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar

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

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda, her bir mal türüne ili kin KDV hariç bedelin 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kuma dı ndaki mallarda 500 TL) a ması 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: *i e bedeli ile kapak bedelinin aynı faturada ayrı ayrı gösterilmesi durumunda i e ve kapak bedelinin KDV hariç toplam tutarı 2.500 TL'yi a tıyorsa tecil-terkin uygulaması kapsamında i lem yapılır.*

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

Örnek 2: *Hem sa lık sektöründe hem de tekstil-konfeksiyon sektöründe girdi olarak kullanılan poliöl ve izosiyanat gibi poliüretan türevlerinin, sa lık sektöründe faaliyet gösteren D B sahibi firmalara tesliminde 2.500 TL, tekstil-konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren D B sahibi firmalara tesliminde 500 TL alt limit geçerlidir.*

Satın alınan malların bozukluk, istenilen nitelikte olmama vb. nedenlerle satıcıya iade edilmesi sonucu teslim bedelinin yukarıda belirtilen limitlerin altına dü mesi halinde, söz konusu satı i lemine ili kin olarak düzenlenen ilk faturanın yukarıda belirtilen limitlerin üzerinde olması kaydıyla, belge sahiplerine ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili olarak tecil-terkin sistemi kapsamında i lem yapılmaya devam edilir.

Dahilde i leme rejimi kapsamında alınan maddelerin, i lendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır. Önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve söz konusu rejim kapsamında ihraç edilen malların bünyesine giren maddelerin (e de er e ya) belge kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin i lem yapılması mümkündür. Ancak bu uygulama kapsamında D B sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi D B kapatılmadan yerine getirilmez.

D B'de belirtilen miktardan fazla maddenin bu Tebli le belirlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün de ildir.

Ayrıca, tecil-terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları bu kapsama girmez.

9.5. Tecil-Terkin Uygulaması

D B'de yer alan malların alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında i lem yapılmasını isteyen mükellefler, D B'i satıcılara ibraz ederek, hesaplanan KDV'nin kendilerinden tahsil edilmemesini talep ederler.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında i lem 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 düzenleyece i faturada toplam bedel üzerinden KDV hesaplar, ancak alıcıdan tahsil etmez.

Satıcılar, D B'e istinaden yaptıkları teslimlerde, söz konusu belgenin "thal Edilen Maddelerle lgili Bilgiler" bölümünü bu kapsamdaki teslimlerine uygun ekilde doldurarak imzalar ve ka elerler.

Bu ekilde erh dü ülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve ka e tatbik edilmek suretiyle onaylanır ve satıcıya verilir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun Geçici 17 nci maddesi hükmü gere ince KDV tahsil edilmemi tir." 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 i leme rejiminde öngörülen süreler içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin i leminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde i leme rejimi kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen D B'nin örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ili kin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste başlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Bu belgelerle birlikte satıcı faturalarının fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren firma yetkililerince kağıt ve imzalı bir liste de dilekçelere eklenir.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilir. Bu rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alıcılarına ili kin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satıcılarına ili kin olarak da düzenlenebilir.

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

Düzenlenecek raporlarda;

- D B'nin tarih ve sayısı,
- Belgenin geçerlik süresi,
- hracata ili kin gümrük beyannamelerinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihleri,
- hraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- hracatın süresi içinde yapılmış yapılmadığı,

hususlarına ili kin bilgilere yer verilir ve rapora ilgili mevzuat uyarınca gümrük beyannamesinin veya beyannamelerdeki bilgileri içeren liste ya da gümrük beyannamesi yerine geçen belgenin örneği eklenir.

Alıcı nezdinde düzenlenen raporda, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almalıdır. Satıcı nezdinde düzenlenen rapor ise D B kapsamındaki tüm satıcıları kapsayabileceği gibi sadece belirli alıcılara yapılan satıcılara ili kin de düzenlenebilir. Bu durumda satıcı nezdinde D B kapsamındaki alıcılarına yönelik rapor düzenlenmeyen alıcılar nezdinde düzenlenen raporlar dikkate alınır.

Bu raporların ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesine gerek yoktur. Her bir belge bazında tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan tüm alıcıları kapsayacak şekilde tek bir rapor da düzenlenebilir.

Satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan söz konusu raporun satıcı tarafından başlı oldu u vergi dairesine ibrazı suretiyle tecil edilen verginin terkinin sağlanmasıdır.

9.6. hracatın Belgede Öngörülen Süre ve artlara Uygun Olarak Yapılmaması

D B sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ili kin tecil edilen KDV'nin terkin için belge sahibi tarafından üretilen malın ihracatçı tarafından belge süresi (uzatılan süreler dahil) içinde ihracatı gerçekleştirilmiş olmalıdır.

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

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sistemine göre KDV ödemediği temin ettiği malları kanuni süresinde ihraç edemeyeceğini belirterek başlı oldu u vergi dairesine başvurması

halinde, tahsil edilmeyen KDV tutarı dikkate alınmak suretiyle ba lı bulundu u vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Bu durumun satıcı tarafından ö renilmesi halinde ise satıcının yaptı ı teslim ve belge sahibi alıcıya ait bilgileri kendi vergi dairesine vermesi, vergi dairesinin de daha önce tahsil edilmemi KDV'nin 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesine göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının ba lı bulundu u vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Belge sahibine tecil-terkin uygulaması kapsamında teslimi yapan satıcının, bu teslimlerine ili kin terkin ve iade i lemleri genel hükümler çerçevesinde yerine getirilir.

D B 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 dönü ür.

Bu durumda, daha önce D B sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatı için öngörülen sürenin doldu u tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her hâlükârda bu vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılı a ılmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

9.7. Satıcıların KDV Beyanı

Bu kapsamda yapılan teslimler için 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uygulamasına ili kin yapılan açıklamalara göre i lem yapılır.

“hraç Kaydıyla Teslimlere li kin Bildirim” tablosunda yapılacak beyan, tablonun “ lem Türü” listesinden “702” kod numaralı satırı seçilmek suretiyle yapılır.

9.8. ade

D B sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- hraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi veya listesi
- D B onaylı örne i
- 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmi olan özel amaçlı YMM raporu
- hraç kaydıyla teslim yapıldı ı döneme ait indirilecek KDV listesi

9.8.1. Mahsuben ade

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

9.8.2. Nakden ade

D B sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 çözüür.

B. ARAÇLAR, KIYMETL MADEN VE PETROL ARAMALARI LE ULUSAL GÜVENL K HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA ST SNA

1.Deniz, Hava ve Demiryolu Ta ıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, mal ve n asına li kin Alımlarda stisna

3065 sayılı Kanununun (13/a) maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşaatı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşaatı olanlara bu araçların imal ve inşaatı ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup, bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1.Araç ve Tesislerin Tesliminde İstisna

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçların teslimi KDV'den istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişiler ve kuruluşlarla ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanlara, Kanununun (13/a) maddesi kapsamında yapılan söz konusu araçların tesliminde istisna uygulanmaz.

Örnek: Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe yapılacak yat tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna artlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için teslimin yapıldığı tarih itibarıyla yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli işi tiğal konuları arasında yer alması ve sürekli olarak yapılması gerekir.

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

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

Örnek: Yat işletmecisi ile ulaştırma aracı mükellefi (A), işletmesinde kullanılmak amacıyla mükellef (B)'den bir yat satın almaya karar vermiştir. (A), belirlendiği vergi dairesine başvurmuş ve kendisine (EK:6A)'daki belge verilmiştir. Vergi dairesince verilen istisna belgesinin bir örneğini satıcı (B)'ye verilmesi üzerine (B), bu satışta KDV uygulamaz.

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

İstisna belgesi için başvuran mükelleflerden, durumu, işi tiğal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda artları taşıyanlara başvurulmuş vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir.

Bu belgelere dayanılarak istisna kapsamında yapılan mal teslimi ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez. Ayrıca fatura ve benzeri belgede istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanununun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandıktan sonra ilkin bir açıklamaya yer verilir.

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

İstisna kapsamındaki araçların bedelsiz, icra yoluyla veya benzeri şekillerde satılması veya alınması istisna uygulamasına engel değildir.

Sportif eğlence amacına yönelik deniz motosikletleri, paraüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraüt ve balonlar ile benzerlerinin ve bunların ana motorlarının teslimlerinde istisna uygulanmaz. Simülatör olarak adlandırılan cihazlar ile yüzer tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su ürünleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilemez.

Örnek: (A) Turizm A. ., denizden ve karadan kalkı kabiliyeti olan uçaklar ile turistik ta ima, gezi uçu ları, reklam ve pano çekimi faaliyeti ile i tıgal etmektedir. (A)'nın i tıgal etti i bu faaliyetlerinde kullanmak üzere iktisap edece i 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 artların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır. istisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığı nı gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük daresine ibrazı yeterlidir.

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

3065 sayılı Kanunun (13/a) ve (16/1-a) maddelerinde yer alan istisna hükümleri uyarınca KDV ödenmeksizin ithal edilen araçların ticari faaliyetlerde kullanılmadığı nın tespiti halinde, istisna artlarının kaybedilmesi nedeniyle alınması gereken vergi Kanunun 48 ve 51 inci maddeleri gere ince ilgili Gümrük daresince 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki^[18] esaslara göre tahsil edilir.

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçların yürürlükteki ihracat hükümleri çerçevesinde yurt dı ı edilmesi halinde ihracat istisnası kapsamında i lem yapılacağı tabiidir.

istisna kapsamında satın alınan araç ve yüzer tesislerin satıcılara iadesinde KDV hesaplanmaz.

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

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu ta ima araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çe itli ekollerde i letilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri KDV'den istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan ki i ve kurulu lar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri, istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çe itli ekollerde i letilmesi olmayanlara, söz konusu araçların tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde istisna uygulanmaz.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu ta ima araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çe itli ekollerde i letilmesi olan mükelleflerin bu amaç dı nda kendi özel kullanımlarına tahsis edilen araçların tadili, onarım ve bakımı ekinde ortaya çıkan hizmetlerde istisna uygulanmaz.

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

Araçların tadil, onarım ve bakımını istisna kapsamında yaptırmak isteyen mükellefler tarafından tadil, onarım ve bakım yapılacak her bir araca ili kin olarak hazırlanan proje kapsamındaki hizmetlere ili kin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler bu hizmetlere ili kin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Vergi dairesi tarafından durumu, i tıgal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda artları ta ıyan mükelleflere, elektronik olarak sisteme girilen hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:6B).

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

Söz konusu istisna belgesi, tadil, onarım ve bakım i ine ili kin proje kapsamındaki hizmetlere ili kin liste esas alınarak ve sadece bu kapsamdaki tadil, bakım, onarım i leriyle sınırlı olarak uygulanmak üzere verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak hizmetin niteli i, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili hizmete ili kin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örne ini alır. Hizmet gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alı ve satı giri leri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli di er belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla hizmet alımına ili kin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu ekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu a maması gerekir. Bu durumda da hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alı ları anla ılır bir ekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ili kin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerekti i tabiidir.

stisna kapsamındaki i lemlerin ayrı bir projeye ba lanmasının zor oldu u durumlarda ve/veya küçük çaplı bakım onarımlarda servis formu, mühendis raporu proje olarak de erlendirilmek suretiyle i lem yapılabilir. Hizmet listesinin sisteme giri i ve istisna belgesi için ba vuru fatura düzenleme süresi içinde kalmak kaydıyla bu form veya rapor ile daha sonra da yapılabilir. stisna belgesi bu ba vuruya istinaden düzenlenir.

stisna kapsamında hizmet alanlar, istisna belgesinin bitti i tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadı mını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Örnek: *letmesinde kullandı ı yatın motorunda meydana gelen arızanın tamiri için istisna belgesi alan yat i letmecili i ile u ra an mükellef (A), söz konusu arızayı istisna belgesinin bir örne ini vererek (C) firmasına tamir ettirmi tir. Bu tamir i lemi dolayısıyla, tamiraty yapan (C) KDV hesaplamayacaktır. Tamiraty yapan firmanın bu tamir i lemi dolayısıyla satın alaca ı her türlü malzeme KDV'ye tabidir.*

Öte yandan (A)'nın söz konusu tamir i lemini bizzat kendisinin yapması halinde de bu amaçla satın alaca ı her türlü malzeme (yedek parça dahil) KDV'ye tabi olacaktır.

Bu belgelere dayanılarak istisna kapsamında yapılan hizmet ifaları ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez. Ayrıca fatura ve benzeri belgede istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandı ına ili kin bir açıklamaya yer verilir.

Tadil, onarım ve bakım hizmetlerine ili kin istisna tek a amalı oldu undan, ana yüklenici firmaya ta eron firma tarafından verilen hizmetler KDV'ye tabi olacak, ana yüklenici tarafından araç sahibi adına düzenlenecek faturada ise KDV hesaplanmayacaktır.

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

1.3. Faaliyetleri stisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çe itli ekillerde letilmesi Olan Mükelleflere Bu Araçların mal ve n ası ile Igili Yapılan Teslim ve Hizmetler

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu ta ıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çe itli ekillerde i letilmesi olan mükelleflere bu araçların imal ve in ası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanma artları madde metninde a a ıdaki gibi belirtilmi tir:

- stisna kapsamındaki teslim ve hizmetler mükelleflere yapılmalıdır. Dolayısıyla mükellef olmayanlara yapılan teslim ve hizmetlerin bu kapsamda istisna olması mümkün de ildir.

- stisnadan yararlanabilecek mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu ta ıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çe itli ekillerde i letilmesi olan mükellefler olmalıdır.

- stisna kapsamındaki teslim ve hizmetler, söz konusu araç ve tesislerin imal ve in asına yönelik olmalıdır.

- istisna kapsamında imal ve in a edilebilecek araç ve tesislerin kapsamı bundan önceki iki bölümde açıklandı ı ekilde olmalıdır.

- istisna kapsamındaki araçların imal ve in ası, mükellefler tarafından bizzat yapılabilece i gibi sipari üzerine ba kasına da yaptırılabilir. Söz konusu araç ve tesislerin sipari üzerine yaptırılması istisna uygulanmasına engel de ildir.

Araçlarda bulunmadı ı takdirde tescil i lemi yapılmayan (klima, jeneratör, telsiz, radar, sonar, so utma sistemi, uydu cihazı, can yele i, can salı vb. dahil) aksam ve parçaların araçları bizzat veya fiilen imal ve in a edenlere teslimi, gemi in aat mühendisince onaylı malzeme metraj raporuyla belgelendirilmesi artıyla, istisna kapsamındadır. Araçların in ası tamamlanarak tescil i lemi yapıldıktan sonra, ana motor dı ında kalan aksam ve parçaların teslimi ise istisna kapsamında de ildir.

Ayrıca, aracın imal ve in ası ile do rudan ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli kıldı ı ve aracın imaline ait projede gerekli tesisatın kurulmasına imkân verecek ekilde yerleri belirlenen ve yapılan hizmetle ilgili olarak zorunluluk te kil eden dayanıklı tüketim malları (fırın, buzdolabı, televizyon vb.) gibi ürünlerin tesliminde de istisna uygulanır.

Ta ıma aracının imal ve in ası ile ilgili olarak tedarikçi firmalardan alınan ve aracın maliyeti içinde olan gümrük mü avirli i, yükleme-bo altma, dâhili nakliye ve benzeri hizmetler de istisna kapsamındadır.

istisna kapsamındaki araç ve tesislerin bizzat veya sipari yoluyla imal ve in asında istisna uygulaması a a ıdaki ekilde yürütülür.

1.3.1. istisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Bizzat mal veya n a Edenler

Araç ve tesisleri bizzat imal ve in a etmek isteyen mükellefler tarafından imal ve in a edilecek her bir araca ili kin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ili kin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ili kin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için ba vuruda bulunurlar.

Dilekçede; imal/in a etmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/in a edilece i (kiralamak, i letmek veya i letmede kullanmak), araç i letmede kullanılacaksa istisna artlarına göre (kiralamak veya çe itli ekillerde i letilmek üzere) kullanılaca ı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, ba vuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadı ı ve imal/in a edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadı ı tespit edilir. letmede kullanılmak üzere imal/in a ediliyorsa “kiralamak veya çe itli ekillerde i letmek” ko ulunun sa lanıp sa lanmadı ı ara tırılır.

Bu ko ulları sa layan, araç ve tesisleri bizzat imal ve in a etmek isteyen mükelleflere, imal ve in a edilecek her bir araç veya tesise ili kin olarak imal/in a projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ili kin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örne i mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında i lem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ili kin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örne ini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleşle tikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli di er belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alımları anlatır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşaatında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşaatını bizzat yapan mükelleflerce söz konusu belgeye dayanılarak yapılacak, imal veya inşaat ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

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

1.3.2. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Sipari Üzerine İmal ve İnşaat Edilmesi

1.3.2.1. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Sipari Vererek İmal veya İnşaat Ettirenler

Araç ve tesisleri sipari vererek imal ve inşaat ettirmek isteyen mükellefler tarafından imal ve inşaat 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/inşaat ettirmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/inşaat edileceği (kiralamak, işletmek veya işletmede kullanılmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna şartlarına göre (kiralamak veya işletme amaçlı olarak işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşaat edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılmak üzere imal/inşaat ediliyorsa "kiralamak veya işletme amaçlı olarak işletmek" kavramının uygulanıp uygulanmadığı araştırılır.

Bu kavramları sağlayan, araç ve tesisleri sipari vererek imal ve inşaat ettirmek isteyen mükelleflere, imal ve inşaat edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşaat 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 hizmet sunanlara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleşince 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 listede elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alımlarda istisnadan faydalanılabileceği için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alımları anlatır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

ekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ili kin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya in a i inde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin i lem yapılabilir. Di er bir ifadeyle, imal veya in a i ini sipari vererek yaptırmak isteyen mükelleflerce söz konusu belgeye dayanarak yapılacak, imal veya in a ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

istisna belgesine dayanarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ili kin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandı na ili kin bir açıklamaya yer verilir.

1.3.2.2. istisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Sipari Üzerine Fiilen mal ve n a Edenler

Söz konusu araç ve tesisleri, aldıkları sipari üzerine fiilen imal ve in a edenlerin bu i le ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanır.

Örnek: *Bir tersane i letmesi, ta imacılık i iyle u ra an (A) firmasının sipari i üzerine bir gemi in a ediyorsa bu geminin imal ve in ası ile ilgili olarak tersane i letmesinin mal ve hizmet alı larında istisna uygulanacaktır. Ayrıca, tersane i letmesinin imal ve in a ile ilgili olarak (A) firması adına düzenledi i teslim veya hizmet faturalarında da KDV hesaplanmayacaktır.*

Araç ve tesisleri sipari alarak imal ve in a i ini fiilen yapmak isteyen mükellefler tarafından imal ve in a edilecek her bir araca ili kin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ili kin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ili kin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için ba vuruda bulunurlar.

Bu mükelleflere, imal ve in a edilecek her bir araç veya tesise ili kin olarak imal/in a projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ili kin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örne i mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında i lem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ili kin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örne ini alır. Mal teslimi/ hizmet ifası gerçeikle tikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli di er belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

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

istisna 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 ili kin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu ekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu a maması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alı ları anla ılır bir ekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ili kin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

mal ve in a i ini sipari üzerine fiilen yapanlara istisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ili kin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandı na ili kin bir açıklamaya yer verilir.

1.3.3. Faaliyetleri Deniz Taıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İn Ası Olanlara Bu Araçların İmal ve İn Ası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlere Yönelik İstisna

Bu istisnadan; faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inası olanlar yararlanır. İstisnadan yararlanmak için imal ve inası faaliyeti yapanların ayrıca bu araçların kiralanması veya i letilmesi faaliyetinde bulunmaları şartı aranmaz.

Ayrıca, bunların KDV mükellefi olması zorunluluğu da bulunmamaktadır.

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

Örnek: *Satılmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inası ile ilgili mal ve hizmet alımları KDV'den istisnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir ahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmaz. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inası ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmez.*

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları istisna kapsamında imal ve inası etmek isteyenler tarafından imal ve inası edilecek her bir araç veya tesise ilişkin imal/inası 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 iş yerinin bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan illerde Defterdarlık) tarafından verilir.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleşince alıcı ve satıcı alım/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 alımlarda istisnadan faydalanılabileceği için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alımları tanımlayan 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 inası edenlere istisna belgesine dayanarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre, söz konusu araçlarda olduğu gibi araçların imal ve inasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki artların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır.

istisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığı gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük daresine ibrazı ve istisna kapsamında alınabilecek mallara ilişkin listenin ilgili mala ilişkin bölümünün Gümrük daresince onayı gereklidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarının imal ve inşaat edenlerin imal ve inşaat bittikten sonra bunları satarken istisna uygulanıp uygulanmayacağı, önceki bölümdeki açıklamalara göre belirlenir. İmal ve inşaat edilen aracın vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşaat 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 istisna Kapsamına Giren İstisnalar" tablosunda 304 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu satışların KDV hariç bedeli, iade talep edilecek ise "Yüklenilen KDV" sütununa bu satışlar dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmeyen mükellefler, satırın "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar 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.

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 doğurana ilişkin yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği

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

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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 doğurana ilişkin yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu i lemden 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.

1.5.3. Araç ve Tesislerin mal ve n asıyla lgili Teslim ve Hizmetlerde

1.5.3.1. Faaliyetleri Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çe itli ekillerde letilmesi olan Mükelleflere Bu Araçların mal ve n asıyla lgili Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

1.5.3.1.1. Araç ve Tesisleri Bizzat mal veya n a Edenler

Araç ve tesislerin bizzat imal ve in asından kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart ade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi

-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örne i ile kendisi tarafından ilgili mala ili kin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örne i

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu i lemden 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.

1.5.3.1.2. Araç ve Tesisleri Sipari Üzerine mal veya n a Edenler

1.5.3.1.2.1. Araç ve Tesisleri Sipari Vererek mal ve n a Ettirenler

Bu kapsamdaki iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- Sipari le ilgili sözleşmenin noter onaylı örne i (lk iade talebi sırasında bir defa verilecektir. Sözleşme kapsamında de i iklik olması halinde yeniden verilece i tabiidir.)
- stisnaya konu edilmi harcamalara ili kin alı belgelerinin listesi

-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örne i ile kendisi tarafından ilgili mala ili kin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örne i

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Mükelleflerin bu i lemden 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.

1.5.3.1.2.2. Araç ve Tesisleri Sipari Üzerine Fiilen mal ve n a Edenler

Araç ve tesislerin sipari üzerine imal ve in asından kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örne i ile kendisi tarafından ilgili mala ili kin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örne i

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 çözümlür.

Mükelleflerin bu i lemden 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 çözümlür.

1.5.3.2. Faaliyetleri Deniz Ta ıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların mal ve n ası Olanlara Bu Araçların mal ve n ası ile İlgili Teslim ve Hizmetler

Faaliyetleri deniz ta ıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve in ası olanlara bu araçların imal ve in ası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi

- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örne i ile kendisi tarafından ilgili mala ili kin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örne i

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 çözümlür.

Mükelleflerin bu i lemden 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 çözümlür.

1.6. Müttesilsil Sorumluluk

Araçlara ili kin istisna kapsamında i lem yapılabilmesi için, istisna uygulanabilece ini gösteren istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi arttır.

Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa u ratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müttesilsilen sorumlu olur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdi ini belirten istisna belgesi ibraz edilen mükellefler, ba ka bir art aramadan istisna kapsamında i lem yapar. Daha sonra i lemin, istisna için bu bölümde açıklanan artları ba tan ta ımadı ı ya da artların daha sonra ihlal edildi inin tespiti halinde, ziyaa u ratılan vergi ile buna ba lı 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 hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin;

-Liman ve hava meydanlarında,

-Deniz ve hava taşıma araçları için,

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

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

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

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

Bu kapsamda liman, sınırları dare tarafından belirlenen, gemilerin güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri, rıhtım, iskele, amandıra demir yerleri ve yaklama alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girilen kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir.

Hava meydanı (alanı) ise; karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri ve ayrıca, hava seyrüsefere 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 Uygulaması

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

Bu hizmetlerin gemi ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması veya hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından gerçekleştirilmesi istisna uygulamasını etkilemez.

Bu kapsamda, KDV'den istisna olarak temin edilen hizmetlerin Türk acenteler tarafından araç ve yük sahiplerinin başlı olduğu yabancı acentelere yansıtılması da KDV'den istisnadır.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna, tek amaçlıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen ve fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Bu mükelleflerin istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili mal ve hizmet alımları ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Dolayısıyla, alt yükleniciler (taahhütler) 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 yararlandırılır.

Buna göre;

a) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve bu Tebliğin (II/B-1.2.1.) bölümünde belirtilen nitelikteki hizmetler, 3065 sayılı Kanununun (13/b) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

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

c) Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanununun hem (13/b) hem de (17/4-o) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanununun (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 letici 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 meydanı leticilerine aktarılan tutarlara konulan imlemlerin istisna uygulaması karışındaki durumu ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem tesis edilir.

Hava meydanı leticisi kuruluşlar tarafından, yukarıda belirtilen "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için seyrüsefere ilişkin olarak verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler kapsamında KDV'den müstesnadır. 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 meydanı leticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamak amacıyla yapılan uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, 2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Kanununun 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 yolculuk 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 letilebilmesi bakımından, hava meydanı leticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsili amacıyla hava yolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanır ve leticiler tarafından beyan edilir.

2.3.Beyan

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer Hakkı Durumlar-İlemler" kulakçısının, "Tam istisna Kapsamına Giren İlemler" 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. Diğer talepler istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

2.4. Diğer

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

- Standart iade talep dilekçesi

- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi

2.4.1. Mahsuben ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 ade

Mükelleflerin bu i lemden 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.

3. Petrol Arama Faaliyetlerine li kin stisna

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ili kin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla ta imacılık yapanlara bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

3.1. Türk Petrol Kanunu Hükümlerine Göre Petrol Arama Faaliyetlerini Yürütenlere Yapılan Teslim ve Hizmetlere li kin stisna

3.1.1 Kapsam

stisna, Türk Petrol Kanununun^[19](13/1) inci maddesi hükmünde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol leri Genel Müdürlü ünce kabul edilmi müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanır.

Bahsi geçen ki i ve kurulu lara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ili kin olması gerekmektedir.

Bu çerçevede, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, ta ima veya tasfiye yapan kurulu lara, idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının in ası, kurulması ve i letilmesine ait mal teslimi ve hizmet ifaları istisnadan yararlanamaz.

Münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kurulu ların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının in ası, kurulması ve i letilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık oldu undan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gere ince vergi uygulanmaz. Ancak bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlı ından (Petrol leri Genel Müdürlü ünden), münhasıran petrol arama faaliyetinde bulduklarına veya söz konusu bina tesislerinin ve teçhizatın münhasıran petrol arama faaliyetlerine tahsis edildi ine dair bir belge almı olan kurulu lar için geçerlidir.

Ayrıca istisna kapsamına, boru hattıyla transit ta imacılık yapan belge sahiplerinin bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin mal ve hizmet alımları da girmektedir.

stisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun (16/1-a) maddesi gere ince KDV'den müstesnadır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol leri Genel Müdürlü ünce kabul edilmi müteahhidine mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanların alımları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3.1.2. stisnanın Uygulanması

Petrol arama faaliyetinde bulunan petrol hakkı sahibi irketlere ve bu irketlerin müteahhitleri ile yapımı oldukları sözleşmelere istinaden Petrol leri Genel Müdürlü ünce tescil edilmi müteahhitlerine yurtdı ı ve yurtiçi malzeme ve hizmet alımlarında istisna uygulaması a a ıdaki ekilde yapılır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol leri Genel Müdürlü ünce kabul edilmi müteahhidine, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımında kullanılmak üzere Petrol leri Genel Müdürlü ü tarafından “KDV stisna Belgesi” (petrol irketlerine EK:7A, müteahhitlerine EK:7B) verilir. stisna belgesi sahibi tarafından bu belgenin bir örne i satıcı firmalara verilir ve istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımlarında KDV uygulanmaması talep edilir.

stisna kapsamında münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere sarf malzemesi niteli inde olan malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili ki i ve kurulu larca, bu mal ve hizmetlere ili kin fatura bilgilerini içeren bir liste hazırlanır ve faturanın düzenlendi i ayı takip eden ayın 10 uncu gününe kadar Petrol leri Genel Müdürlü üne verilir. Petrol leri Genel Müdürlü ünce bu liste yedi gün içinde incelenerek onaylanır.

Ayrıca, Petrol leri Genel Müdürlü ü tarafından onaylanan bu listenin bir örne i firma yetkililerince satıcıya/satıcılara verilir.

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

Öte yandan, yurt içinden KDV istisnası kapsamında vasıta, akaryakıt ve demirba alımından önce, bu alımların petrol arama faaliyeti için gereklili i ve uygunlu unun Petrol leri Genel Müdürlü ünce karara ba lanması gerekti inden, söz konusu malzemeler için ön izin alınması gerekmektedir.

KDV istisna belgesi ve onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında ayrıca KDV göstermez.

Bu istisna kapsamındaki petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurtdı ndan malzeme ithalinde istisna, istisna uygulamasından yararlanan mükellefin ithalat öncesinde Petrol leri Genel Müdürlü üne 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 leri Genel Müdürlü ünce “ARAMA” ibaresi yer almak suretiyle düzenlenir. Her bir ithalatta, ithal edilecek malzemelerin cinsi, miktarı ve niteli ini içeren faturalar Genel Müdürlükçe onaylanır.

3.2 Boru Hattıyla Ta ımacılık Yapanlara Bu Hatların n a ve Modernizasyonuna li kin Yapılan Teslim ve Hizmetlere li kin stisna

3.2.1. Kapsam

Söz konusu istisna, boru hattıyla ta ımacılık yapanlara bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin olarak yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Bu istisnadan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlı ı tarafından verilen belge sahibi ta ımacılar yararlanabilir.

Bahsi geçen ki i ve kurulu lara yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin olması gerekmektedir.

Bu nedenle, boru hatlarıyla transit ta ımacılık yapan belge sahiplerinin idari faaliyetleri ile idari bina, tesis ve teçhizatının in ası, kurulması ve i letilmesine ait mal ve hizmet alımlarına istisna uygulanmaz. Mobilya, mefruat ve benzeri demirba lar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında de erlendirilmez. stisna kapsamında de erlendirilmeyen bu alımlara ili kin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

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

n a ve modernizasyon i lerinde do rudan kullanılan mal ve hizmetlere ili kin olarak, bu i lerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile in a ve modernizasyona ili kin yapımleri, bu i lerde kullanılan malların ta ınmasına ili kin nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında de erlendirilir.

stisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun (16/1-a) maddesi gere ince KDV'den müstesnadır.

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

3.2.2. stisnanın Uygulanması

Boru hatlarıyla transit ta imacılık yapan belge sahiplerine bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, a a ıdaki ekilde yapılır.

Transit ta imacılık yapan belge sahipleri, boru hatlarının in a ve modernizasyonunu Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından onaylanmış transit petrol boru hattı projesi bulunması kaydıyla bu istisna kapsamında yaptırabilir.

Boru hatlarının in a ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ili kin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ili kin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuru yapılır. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ndan alınan belge üzerine artları ta ıyanlara, elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:7D/7E).

Bu belge KDV mükellefi olanlara ba lı oldukları vergi dairesi, KDV mükellefi olmayanlara ise i yerinin bulunduğu yer Vergi Dairesi Ba kanlı ı (bulunmayan illerde Defterdarlık) tarafından verilir.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örne i 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 in a ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ili kin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmetin niteli i, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ili kin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örne ini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alı ve satı giri leri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli di er belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

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

stisna 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 ili kin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu ekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu a maması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alı ları anlatır bir ekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ili kin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerekti i tabiidir.

stisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. stisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ili kin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

stisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bitti i tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapatılmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadı ını 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 Hakkı Doğuran İlemler" kulakçısının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İlemler" tablosunda 306 kod numaralı "Petrol aramaları, petrol boru hatlarının inşaat ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

3.4. İade

Bu işlemlerden kaynaklanan iade talebinde aşağıdaki belgeler aranır.

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

-Petrol İleri Genel Müdürlüğünden alınan istisna belgesi ile onaylı listenin örneği/Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

3.4.1. Mahsuben İade

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

3.4.2. Nakden İade

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

3.5. Müteselsil Sorumluluk

Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

İlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları barındırmadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır.

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

3065 sayılı Kanununun (13/c) maddesine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, iletme, 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^[20] hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan 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 Tebliği^[21] hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan firmalar, bahse konu istisnaya tabii işlemleri nedeniyle istisnadan faydalanabilirler.

istisna; maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmak üzere satın alınan mal ve hizmetleri kapsamaktadır.

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

4.2. istisnanın Uygulanması

Altın, gümüş veya platin arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na müracaat edilerek (EK: 8A)'da yer alan belge alınır. Maden arama ruhsatı sahibi mükellefler, söz konusu madenleri aradıklarına dair bilgiyi belge talep dilekçesine yazar, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na talebi değerlendirirken maden sahasının özelliklerini de dikkate alarak söz konusu belgeyi verir.

Altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yapmak mükellefler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonraki dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan alınan belge üzerine artları taahhütlere, 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 Tebliği^[22] hükümlerine göre yaptıkları işlemler "rafinaj faaliyeti" sayılan firma olduğu tespit edildikten sonra vergi dairesince söz konusu istisna belgesi verilir.

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

Söz konusu istisna belgesi, altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yaptırmak isteyenler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alım ve satım 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 alımlarda istisnadan faydalanılabilemesi için istisna belgesinin de revize edilmesi gerekir.

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alımları anlatır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiricidir.

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

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek 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-Devlet Hakkı Dönerim İlemler" kulakçısının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İlemler" tablosunda 307 kod numaralı "Maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

4.4. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

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

4.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu şekilde imden 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 aşmaması 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.

4.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu şekilde imden 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.

5. Yatırım Tevlik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde Yatırım Tevlik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır olup, bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

5.1. Kapsam

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde^[23] makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu istisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismanına tabii iktisadi kıymet niteliğindeki taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

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

Söz konusu istisna hükmü, tevkîf belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılacak makine-teçhizat teslimlerine ilâkindir. Dolayısıyla, tevkîf belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işletmelerde kullanılacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz. Aynı şekilde, KDV mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işletmelerde kullanılacak olanlar tarafından bu malların ithalinde, tevkîf belgesinde aksine bilgiler bulunsa bile KDV uygulanır. Makine ve teçhizatın, indirim hakkı bulunan işletmelerde kullanıldığı, hâlihazırda yapılan faaliyetin niteliğindeki ve alınan makine-teçhizatın kullanılacağı işletmelerin KDV açısından indirim hakkı tanınan işletmeler olduğu, mükellef tarafından tevsik edilebilir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışında masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğindeki değildir. İstisna kapsamına girmez.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs (Belediyeler ve İl Özel idareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları işletmelerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olanlar hariç), minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına uygun yeşil motorlu haiz olan çekiciler hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamaz.

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

Hastane yatırımlarına ilâkin tevkîf belgelerinde yer alan ambulanslar, hastane yatırımları bakımından makine ve teçhizat niteliğindeki olduklarından, bunların tesliminde de istisna uygulanır.

Ayrıca, yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçuşa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsü teslimleri de yukarıda belirtilen araçları taşımaları ve apron dışında taşımacılık işi yapmamaları kaydıyla, bu istisna kapsamında de değerlendirilir.

İstisna uygulaması makine ve teçhizat niteliğindeki malların teslimine yönelik olduğundan, hizmet ifaları bu uygulamadan yararlanamaz. Ayrıca makine-teçhizat niteliğindeki olmayan lisans, yazılım, bilgisayar programı ve benzeri ürünler de tevkîf belgesi eki listede yer verilmiş olsalar dahi istisna kapsamında de değerlendirilmez. Ancak, tevkîf belgesinde bulunan bir makine-teçhizatın içeriğindeki yer alan yazılımla birlikte satışı istisnanın uygulanmasına engel değildir.

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

Ancak, tevkîf belgeli yatırım mallarına teslimden ayrı olarak verilen tadil, bakım, onarım gibi hizmetler ile başka mükelleflerden alınan (teslimi yapan mükellef tarafından alt yüklenicilerden alınan ve bedeli yatırım tevkîf belgesi sahibi mükellefe ayrıca yansıtılanlar dahil) kurulum, montaj ve benzeri hizmetler istisna kapsamında de değerlendirilmez.

Yatırım tevkîf belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile yatırım tevkîf belgesi sahibi bir başka mükellefe, bu mükellefin sahip olduğu yatırım

te vik belgesi eki listede aynı makine ve teçhizatın yer alması artıyla istisna kapsamında devri mümkündür. Yatırım te vik mevzuatı çerçevesinde Ekonomi Bakanlı ının onay ve iznine tabi olmayan devir ve satı larda, onay ve izin aranmaz.

Yatırım te vik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlı ına süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu kar ılanmı olması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildi i tarih arasında (ara dönemi kapsayacak ekilde süre verilmı olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım te vik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamındadır.

Yatırım te vik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün de ildir. Yatırım te vik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ili kin KDV satıcıdan aranır.

Te vik belgesi eki listede yer alan set, ünite, sistem, takım ve benzerini olu turan makine ve teçhizat teslimlerinde de bu istisna kapsamında i lem tesis edilir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini olu turan muhtelif makine ve teçhizatın kısmi teslimleri de istisna kapsamındadır.

5.2. stisna Uygulaması

stisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, ba lı oldukları vergi dairesine ba vurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulundu una ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan i lemlerde kullanacaklarına dair istisna belgesi (EK: 9A) alarak, bu belgenin örne ini gümrük idarelerine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz ederler.

Bu istisnadan faydalanmak üzere vergi dairelerine dilekçe ile ba vuran yatırımcılara söz konusu belge verilirken a a ıdaki hususlara dikkat edilir:

- Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadı ı tespit edilir.
- Yatırımcının i tigo konusu ve yatırım sonunda üretilecek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım te vik belgesi eki listelerde belirtilen makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan i lemlerle ilgili olup olmadı ı tespit edilir.
- ndirim hakkı tanınan ve tanınmayan i lemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu de erlendirilirken te vik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatı indirim hakkı tanınan i lemlerde kullanacakları tevsik edilmelidir.

stisna belgesi, KDV mükellefine verilir. Vergi dairesi tarafından istisna belgesi talep eden ilgili birim, kurum ve kurulu un ba vuru anında KDV mükellefiyetinin bulunması durumunda bunlar adına, mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise varsa KDV mükellefi iktisadi i letmesine istisna belgesi verilir. Bu ekilde yatırım te vik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatın ilgili birim, kurum ve kurulu un veya iktisadi i letmesinin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve bu durumun satın almanın gerçekleşti i döneme ili kin KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Aksi halde “indirim hakkı tanınan i lemlerde kullanma artı” yerine getirilmemi olaca ından, verginin alıcıdan aranması gerekir. Satıcının istisnalı i lem beyanı ve iade talebi ise genel hükümlere göre yerine getirilir.

Yatırım te vik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren iktisadi kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacaklar açıkça ifade edilir.

stisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar tarafından, te vik belgesi ve eki listenin aslı satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

Sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldı ı belirlendikten sonra KDV uygulamaksızın i lem yapılır. Ayrıca satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından listenin uygun bir yerine, satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten, "*Listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura /gümrük beyannamesi ile satılmı tır/ithali yapılmı tır.*" erh konularak imza ve ka e (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylanır. Listedeki erh verilecek yer kalmaması durumunda satıcılar veya gümrük idarelerince listeye alonj ilave edilerek, alonj üzerine erh verilir.

Bu ekilde erh dü ülen liste ile yatırım te vik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından imza ve ka e tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilir.

Yatırımcılar, yatırım te vik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz. Satıcılar, ibraz edilen listelerdeki erhlere bakarak, bu miktarın a ılmamasına dikkat etmelidir.

Gümrük idareleri ve yurtiçindeki satıcılar, yukarıda belirtilen artlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında i lem yapamaz. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklanır.

Yatırım te vik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde asıl i leme ba lı olarak vergi hesaplanmaz.

5.3.Finansal Kiralama Yoluyla Makine-Teçhizat Alımlarında Uygulama

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman irketleri Kanunu^[24], 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[25] eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile bu Kararın uygulanmasına ili kin 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına li kin Tebli ^[26]uyarınca, finansal kiralama irketleri aracılı ıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama irketi adına ayrı bir te vik belgesi verilmedi inden, vergi dairelerine dilekçe ile ba vuran ve adına te vik belgesi düzenlenen yatırımcılara verilen belgede a a ıdaki hususa da yer verilir.

"Ayrıca, finansal kiralama irketleri aracılı ıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ili kin finansal kiralama irketlerinin te vik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve teçhizat için te vik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile 3065 sayılı KDV Kanununun (13/d) maddesi kapsamında istisna uygulanır."

Bu belgeye istinaden, finansal kiralama irketi, yatırımcının te vik belgesi dikkate alınarak bu yatırım te vik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanunun(13/d) maddesindeki istisna kapsamında temin edebilir. Finansal kiralama irketinin bu kapsamda temin edece i makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadı ından genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Öte yandan finansal kiralama irketi ile yatırımcı (kiracı) arasında yapılan sözleşme belirtilen sürenin sonunda, makine ve teçhizatın yatırımcının (kiracının) mülkiyetine geçmemesi veya yatırımın te vik belgesinde öngörüldü ü ekilde gerçekleştirilmesi halinde, finansal kiralama irketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

5.4. Bildirim Zorunlulu u

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

Te vik belgesi veren dare tarafından, aylık dönemler itibarıyla verdikleri te vik belgesi kapsamındaki yatırım mallarından makine ve teçhizat kapsamına girenlerin tutarları mükellef bazında liste halinde Gelir daresi Ba kanlı na bildirilir.

Ayrıca te vik belgesi veren dare, te vik belgesi veya eki listelerikaybedenleri; adı soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve te vik belgesi tarih ve sayısını da belirterek Gelir daresi Ba kanlı na bildirir.

5.5. Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekle memesi

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesine göre, yatırımın te vik belgesinde öngörüldü ü ekilde gerçekleştirilmesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Satıcıların KDV iade talepleri ise yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamana ımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldi i tarihi takip eden takvim yılının ba ından itibaren ba lar.

Yatırımın te vik belgesinde öngörüldü ü ekilde gerçekleştirilmesi için Ekonomi Bakanlı ı tarafından tespit edilerek, gerekli i lemler yapılmak üzere belge sahibinin ba lı oldu u vergi dairesine bildirilir.

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

5.6. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamına giren işlemler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçısının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kod numaralı "Tevvikli 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 alı ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında işlem yapanlar, bu Tebliğin (II/B-1.5.4.) bölümünde bahsedilen bildirimini yapmak suretiyle istisnayı tevsik etmelidir.

5.7. İade

Yatırım tevvik 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
- Makine ve teçhizat istisnası bildirim formu
- Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği
- Yatırım tevvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

5.7.1. Mahsuben İade

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

5.7.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 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. Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Geniletilmesine İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/e) maddesinde, liman ve hava meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve geniletilmesi işlemlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlemlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

6.1. Kapsam

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

Tek safhada uygulanacak olan istisnadan, inşaat, yenileme ve geniletilme işlemlerini dışarıdan mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımı suretiyle kendi imkânları ile bizzat yapan ya da kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idareler faydalanabilir.

Mükellef veya idare, i i bizzat yapıyorsa bu i le ilgili mal ve in aat taahhüt hizmeti alımlarında KDV uygulanmaz. Malları teslim eden ve/veyain aat taahhüt hizmetiniverenlerin alı ları ise KDV'ye tabidir.

Mükellef veya idare, i i yüklenicilere yaptırıyorsa, yüklenicilerin düzenleyecekleri faturalarda KDV hesaplanmaz. Ancak yüklenicilerin bu i le ilgili mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Söz konusu istisna liman ve hava meydanlarının in ası, yenilenmesi veya geni letilmesi i ine yönelik olup; in a, yenileme veya geni letme i ini yapanın kiracı, i letme hakkı sahibi veya malik olup olmaması istisna uygulanmasınietkilemez. Dolayısıyla istisna uygulamasından, liman veya hava meydanlarındaki alanları/yerleri, i letici kurulu lardan kiralayanların da yararlanabilece i tabiidir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için alınan mal ve in aat taahhüt hizmetleri, liman ve hava meydanlarının in ası, yenilenmesi ve geni letilmesi faaliyetlerine ili kin olmalıdır.

Bu nedenle mobilya, mefruat ve benzeri demirba lardanliman ve hava meydanının bütünüleyici parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs,otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında de erlendirilmez. stisna kapsamında de erlendirilmeyecek olan bu alımlara ili kin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Ancak, yukarıda sayılan ve istisna kapsamında de erlendirilen i lemlerin ili kin oldu u faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, i makinesi, enerji gibi mal alımları ile in aat taahhüt i leri istisna kapsamında de erlendirilir.

Yüklenicinin yaptı ı i in 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. stisna Uygulaması

Liman ve hava meydanlarının in ası, yenilenmesi ve geni letilmesi i lerini fiilen kendisi yapan veya ba kasına yaptıran mükellef/genel bütçe kapsamındaki idare tarafından, bu i için bir proje hazırlanır ve ilgili birime veya makama onaylatılır. Söz konusu proje kapsamında olup istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlere ili kin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ili kin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra ba lı oldu u/bulundu u vergi dairesine istisna belgesi almak için ba vuruda bulunur. Genel bütçe kapsamındaki idare ise merkezinin veya liman veya hava meydanının bulundu u yer vergi dairesine ba vurmak suretiyle istisna belgesini (EK: 10) alır.

stisnadan sadece KDV mükellefleri ile genel bütçeli idareler yararlanabilece inden vergi daireleri tarafından KDV mükellefi veya genel bütçe kapsamında olmayan idare, ki i, kurum ve kurulu lar adına istisna belgesi düzenlenemez.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örne i mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir ve istisna kapsamında i lem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

stisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ili kin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örne ini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleş tikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli di er belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ili kin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alı ların istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekir.

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

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ili kin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu ekinde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu a maması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alı ları anla ılır bir ekinde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ili kin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerekti i tabiidir.

stisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. stisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ili kin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

6.3. stisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinde yer alan "stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçı nın, "Tam stisna Kapsamına Giren lemler" tablosunda 309 kod numaralı satır aracılı ıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ili kin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. ade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

stisna kapsamında mal ve hizmet alan mükellef/idare, istisna belgesinin bitti i tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadı nı ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

6.4. ade

Liman ve hava meydanlarına ba lantı sa layan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının in ası, yenilenmesi ve geni letilmesi faaliyetlerinden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örne i ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ili kin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örne i

6.4.1. Mahsuben ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 ade

Mükelleflerin bu i lemden 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.

6.5. Müteselsil Sorumluluk Uygulaması

stisnadan yararlanmak isteyen mükellefler, vergi dairesinden alacakları belgeyi teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı/yüklenici mükellefe ibraz etmelidir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa u ratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdi ini gösteren belge ibraz edilen satıcı/yüklenici mükelleflerce, ba ka bir art aramadan istisna kapsamında i lem yapılır. Daha sonra i lemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen artları ba tan ta ımadı ı ya da artların daha sonra

ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise istisna kapsamında işlem yapımı gibi değerlendirilir.

7. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanununun (13/f) maddesiyle, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların aratırma-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 kurullarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda tespit edilmiştir.

7.1. Kapsam

Bu istisna;

- Millî Savunma Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayii Müsteşarlığı,
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü,
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne

(bu kurum ve kurullar sonraki bölümlerde “Ulusal Güvenlik Kurulları” olarak adlandırılacaktır.) aşağıda belirtilen mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanabilir.

Bu kurullara istisna kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmayı taahhüt eden mükelleflere (yüklenicilere) kapsam ve niteliği ulusal güvenlik kurulları tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifalarında da istisna uygulanır.

İstisna kapsamına, ulusal güvenlik kurullarına;

- Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturuğu sistemlerin teslimi,

- Bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi,

- Yukarıda belirtilen araç, silah ve sistemlerin ar-ge, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları,

girmektedir.

Bu çerçevede söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetleri de istisnadan yararlanır. Aynı şekilde, idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik harekâtla ilgili savunma gereksinmelerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilir.

Ulusal Güvenlik Kurullarına sadece yukarıda belirtilen kapsamdaki teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kurulların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kurulların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruat, kırtasiye, bentte sayılanlarındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin imal, inşaat, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar istisna kapsamında değerlendirilmez.

7.2. İstisnanın Uygulanması

7.2.1. Ulusal Güvenlik Kurullarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Ulusal güvenlik kurulu larına istisna kapsamında do rudan teslim ve hizmet ifasında bulunan yükleniciler tarafından, düzenleyecekleri faturada bu Tebli in (II/B-7.1.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanarak i lem yapılır. Faturada istisna kapsamına girmeyen i lemler de bulunuyorsa, istisna olan i lemler ayrıca gösterilir.

Bu mal ve hizmetleri alan ulusal güvenlik kurulu ları faturayı düzenleyen yükleniciye istisna kapsamında yapılan i lemin belgelenmesi amacıyla (EK: 11A)'da yer alan yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edilece i 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 gere ince KDV'den müstesna oldu u belirtilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici tarafından saklanır ve gerekti inde yetkililere ibraz edilir.

stisna kapsamına giren malların ulusal güvenlik kurulu u 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. Yüklenici Firmalara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde

Yüklenicilere yapılan, kapsam ve niteli i ilgili ulusal güvenlik kurulu u tarafından onaylanan mal teslimleri ile hizmet ifaları da istisna kapsamındadır. Yüklenicilere yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, a a rdaki ekilde yürütülür.

Yüklenici firmaların (yurtdı nda yerle ik olanlar dâhil), istisna kapsamındaki alımlarında ulusal güvenlik kurulu u ile imzalanan sözleşme esas alınır.

Yükleniciler tarafından ulusal güvenlik kurulu u ile imzaladıkları sözleşmeye dayanarak yapılacak teslim ve hizmetlerin üretiminde kullanacakları mal ve hizmetleri cinsi ve ölçü birimi (adet, ton, kg, m², vb.) itibarıyla bir listede toplanır ve ulusal güvenlik kurulu unun onayına sunulur.

Ulusal güvenlik kurulu u bu listeyi, nihai mal veya hizmetin üretimine yönelik olarak sarf edilecek mal ve hizmetlerden oluş up oluş u bakımından inceleyerek ve üzerinde gerek duydu u de i tiklikleri yaparak örne i (EK: 11B)'de yer alan biçimde onaylar. stisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütülmesinde ortaya çıkan geli meler/ihtiyaçlar (sözle me de i tikli i, yeni mallara ihtiyaç duyulması vb. sebepler) çerçevesinde ve alıcı ulusal güvenlik kurulu unun öngördü ü zaman dilimleri içinde de i tirilebilir. De i tiklik listeleri, önceki liste bilgilerini içerecek ekilde tanzim olunur.

Ulusal güvenlik kurulu u tarafından ayrıca onayladı ı listedeki mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olarak temin edilebilmesi için örne i (EK: 11C)'de yer alan, yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edilece i belge düzenlenerek yüklenicilere verilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici mükellef tarafından saklanır ve gerekti inde yetkililere ibraz edilir.

Yüklenici kurulu , mal ve hizmet alımları sırasında ulusal güvenlik kurulu u tarafından kendisine verilen istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümü firma ka esi tatbik edilen ve yetkilileri tarafından imzalanan) bir örne ini satıcı mükellefe ibraz eder. Satıcı, yüklenici firma adına düzenleyece i faturaya söz konusu belgenin tarih ve sayısını da yazmak suretiyle teslim ve hizmet bedeline KDV uygulamaz.

Yüklenici kurulu un onaylı listede yer alan malları ithal etmesi halinde ise istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün firma ka esi tatbik edilm i ve yetkilileri tarafından imzalanmı) bir örne i gümrük idaresine verilerek söz konusu ithalatın KDV uygulanmadan gerçekleştirilemesi sa lanır.

Öte yandan, yüklenici kurulu lar ithal ettikleri ve onaylı listede yer alan hizmetler için ba kaca bir i leme gerek olmaksızın sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamaz.

Yüklenici firma tarafından teslim edilecek malın aynen satın alınmak veya ithal edilmek suretiyle ulusal güvenlik kurulu una tesliminde de bu bölüm kapsamında i lem tesis edilir.

Bu kapsamda i lem yapılabilmesi için yükleniciye düzenlenen aynı faturada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarları toplamının 10.000 TL ve daha fazla olması gerekir. Bu sınır ithalat i lemleri bakımından geçerli de ildir. Listedeki yer alsa dahi bu tutarın altındaki alımlar ile Tebli in (II/B-10.) bölümünde belirtilen alt sınırın altında kalan ithalat i lemlerinde istisna uygulanmaz.

7.3. Bildirim Zorunlulu u

Yüklenicilerin, ulusal güvenlik kurulu unun onayladı ı listeyi (EK: 11B) onay tarihini içine alan vergilendirme dönemine ili kin beyanname verme süresi içinde ve her halükarda bu liste kapsamında alım yapmadan önce elektronik ortamda Gelir daresi Ba kanlı na göndermeleri zorunludur.

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar, bu satı lara ait bilgileri ilgili dönemde, elektronik ortamda verilen KDV beyannamesi (e-beyanname) ekinde yer alan form (EK: 11D) ile Gelir daresi Ba kanlı na elektronik ortamda intikal ettireceklerdir. stisna kapsamındaki i lemlemlerini bu form ile Gelir daresi Ba kanlı na bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmez.

7.4. stisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleşti i döneme ait KDV beyannamesinde yer alan " stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakç ının, "Tam stisna Kapsamına Giren lemler" tablosunda 310 kod numaralı "Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler" satırı aracılı ıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına istisnaya konu teslim ve hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" alanına bu teslim ve hizmetlere ili kin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. ade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazmalıdır.

Yüklenici firmalar, ulusal güvenlik kurulu ları tarafından kendilerine verilen belgenin bir örne i (EK: 11A) ile satı faturalarının fotokopilerini veya fatura muhteviyatı bilgileri içeren onaylı bir listeyi ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ba lı oldukları vergi dairesine verirler.

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslim eden mükellefler ise Tebli in (II/B-7.3.) bölümünde belirtilen bildirim yapılarak, istisna kapsamında yapılan i lemi tevsik edeceklerdir.

7.5. ade

Ulusal güvenlik kurulu larına bu bölüm kapsamında do rudan yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi
- Ulusal güvenlik kurulu undan alınan belgenin onaylı örne i (EK: 11A)

Ulusal güvenlik kurulu larına teslimde bulunan yüklenici firmalara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde ise a a ıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Ulusal güvenlik kurulu unca yüklenici kurulu a verilen istisna belgesi ve eki listenin onaylı örne i (EK: 11C, EK: 11B)

- Örne i Tebli ekinde yer alan "3065 sayılı KDV Kanununun (13/f) Maddesi Kapsamında Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste" (EK: 11D) KDV Beyannamesi ekinde verilmi olmalıdır

7.5.1. Mahsuben ade

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

7.5.2. Nakden ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

7.6. Müteselsil Sorumluluk

Yüklenici firmaların, ulusal güvenlik kurulu u tarafından onaylanan miktardan daha fazla mal veya hizmeti istisna kapsamında aldıkları ya da aldıkları mal veya hizmeti istisna kapsamı dı ndaki bir i lemde kullandıkları tespit edildi i takdirde, alı ta ödenmeyen KDV ile buna ba lı ceza, faiz ve zamlar yüklenicilerden aranır.

8. Ba bakanlık Merkez Te kilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde stisna

3065 sayılı Kanunun (13/g) maddesiyle; 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Ba bakanlık merkez te kilatına teslimi KDV'den istisna edilmi tir.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

8.1. Kapsam

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçların, Ba bakanlık merkez te kilatına tesliminde KDV hesaplanmaz. Ancak, söz konusu araçların Ba bakanlı a ba lı, ilgili, ili kili kurul, kurum veya kurulu lara teslimi, genel esaslar çerçevesinde vergilendirilir.

Di er taraftan, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan malların Ba bakanlık merkez te kilatı tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

8.2. stisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan i lemler, teslimin yapıldı ı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan " stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçısı nın, "Tam stisna Kapsamına Giren lemler" tablosunda 319 kod numaralı "Ba bakanlık Merkez Te kilatına Yapılan Araç Teslimleri" satırı aracılı ıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu i lemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

ade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ili kin alana "0" yazmalıdır.

8.3. ade

Mükelleflerin 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçları, Ba bakanlık merkez te kilatına tesliminden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi

8.3.1. Mahsuben ade

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

8.3.2. Nakden ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

9. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılı İyile İlk Teslimi

9.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/) maddesi ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa^[27] göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılı iyile ilk teslimi KDV'den istisna edilmi tir.

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

Söz konusu düzenleme, tam istisna mahiyetinde oldu undan, KDV mükellefiyeti bulunan ürün sahipleri tarafından bu teslimle ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları mükelleflere talepleri do rultusunda iade edilebilir.

9.2. İade

Lisanslı depoya koydukları ürünleritemsil eden ürün senetlerini ihtisas/ticaret borsalarında devretmek suretiyle bu ürünlerin ilk teslimini yapan KDV mükelleflerinin, istisna kapsamındaki bu i lemlerine yönelik iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Ürünü temsil eden ürün senedinin bir örne i ile bu i lemin "ilk teslim" oldu unu tevsik etmek üzere ihtisas/ticaret borsalarından alınacak yazı
- İstisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı do rulan i leme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi

9.2.1. Mahsuben İade

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

9.2.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 çözümlür.

10. 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 bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ili kin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlı ı yetkilidir.

Bakanlar Kurulunca bu yetki, 2004/8127 sayılı Kararname^[28] ile kullanılarak, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde sayılan istisnaların uygulanmasında alt limit, KDV hariç 100 TL olarak tespit edilmi tir.

Bu düzenleme uyarınca, 13 üncü maddede sayılan istisnalar kapsamına giren i lemler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen i lem bedelinin KDV hariç tutarının 100 TL'nin altında olması halinde bu i lemlerde istisna uygulanmaz ve genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanır.

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

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutat olan veya bu hususlarda anla ılan durumlarda faturanın ba langıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da KDV hariç 100 TL'yi geçmesi durumunda istisna uygulanabilir.

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

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

C. TA İMACILIK İSTİSNASI

1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Ta İmacılık İle İlgili İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesi ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan ta İmacılık İle İlgili Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ta İma İleri Vergiden İstisna Edilmi Tir.

Kanunun (14/2) maddesi uyarınca söz konusu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve i merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, bir di er ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel ki ilere kar ılıklı olmak artıyla uygulanır.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

1.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[29] ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu ta İma İlemleri KDV’den istisna edilmi tir.

İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede ba layıp Türkiye’den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
 - Yabancı bir ülkede ba layıp Türkiye’de sona eren,
 - Türkiye’de ba layıp yabancı bir ülkede sona eren,
- ta İma İleri girmektedir.

İstisna kapsamına giren ta İma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının ba ka ta İmacılara yaptırılması halinde, gerek ta İma İleri yaptıran firmaya kar ılı muhatap olarak i i yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekle tiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdi inden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin ta İma faaliyetinin Türkiye içinde ba layıp bitmesi halinde, bu i ler KDV’ye tabidir.

Örnek: *thalatçı (A) firması, ithal edece i malların Arjantin’den Konya’daki deposuna ta İması için Türkiye’de mukim (B) firması ile anla mı tir.(B) firması malların Arjantin – Mersin limanı deniz yolu ile ta İmasını kendisi yapmakta, Mersin-Konya kara ta İmasını ise (C) firmasına yaptırmaktadır.*

(B) firmasının, (A) firmasına Arjantin–Konya ta İmasının tamamı için düzenleyece i faturada KDV hesaplanmayacak, (C) firmasının Mersin–Konya ta İması için (B) firmasına düzenleyece i faturada ise KDV hesaplanacaktır. (B) firması bu ta İma nedeniyle yüklendi i KDV’yi iade hesaplarına dahil edebilecektir.

Ayrıca, ta İma İleri inde kullanılan aracın ta İma hizmetini gerçekle tiren mükellefe ait olması veya kiralanmı olması, istisna uygulamasına engel de ildir.

Uluslararası ta İmacılık İle İlgili Ro-Ro gemileri vasıtasıyla ve dorse (römork) kullanılarak yurtiçi ve yurtdı İnda farklı çekicilerle gerçekle tirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdı İna veya yurtdı İndan serbest bölgeye yapılan ta İmalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gere ince KDV’den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan ta İmacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; di er bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satı İma azaları gibi yerler olması ta İma İlemlerinin vergiye tabi olmasını engellemez.

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

Bilet satışı komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, komisyon faturasında “Uluslararası taşımaya ait bilet satışı için komisyon oldu undan 3065 sayılı KDV Kanununun 14 üncü maddesi gereğince KDV hesaplanmamıştır.” açıklamasına yer verilir ve faturadaki bedel üzerinden KDV hesaplanmaz. Komisyonun, acenteler tarafından bilet veya fatura üzerinde ayrıca gösterilerek doğrudan yolcudan tahsil edildiği durumda ise bilet, fiş veya fatura üzerinde ayrıca gösterilen komisyon tutarı üzerinden KDV hesaplanmaz.

1.2. Stisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki taşımacılık işlemleri, hizmetin tamamlandığı döneme (yurtdışı taşıma yapılan veya transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıkıldığı döneme) ait KDV beyannamesinde yer alan “Stisnalar-Diğer Adeler Hakkında Doğru İlemler” kulakçısının, “Tam Stisna Kapsamına Giren İlemler” 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. Adede talep etmek istemeyen mükellefler, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazmalıdır.

1.3. Adede

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlemlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Stisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- Adede hakkı doğuran işlemle ait yüklenilen KDV listesi
- Adede 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 işleminin mahiyetine göre aşağıda sayılan belgelerden biri;

a) Kara Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / TIR Karnesi / Form 302 Belgesi / Kara Manifestosu / Yük Senedi (CMR) / Geçiş Belgesi (Dozvola) / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

TIR karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş veya çıkışlarda bu kapı Gümrüklerine bırakılan nüshasının dipkoçanının noterden tasdikli birer fotokopisinin ibrazı da mümkündür. Ayrıca, uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde; 85/9449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[30] ile TIR karnelerini vermeye ve lüzumu halinde bunları büyük şehirlerdeki ticaret odaları kanalı ile tevzi edebilmeye yetkili kılınan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirdiği ticaret ve/veya sanayi odalarınca tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilir.

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

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

c) Demiryolu Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Kapsamında demiryolu ile yapılan taşıma işleminde kullanılan belge(CIV

Belgesi) /Topluluk transit rejimininuygulanabildi iyerlerde, burejimaltındakidemiryolu ile yapılan ta ıma i lemlelerinde beyanname yerine kullanılan belge(CIM Belgesi) / Remiz Bülteni / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Olu turan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

ç) Yukarıda sayılan ta ımacılı ın tevsikine ili kin belgeler haricinde, Gümrük Yönetmeli i'nin^[31]61 ve 118 inci maddeleri kapsamındaki di er belgelerin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örneklerinin ibrazı da mümkündür.

Yukarıda sayılan belgeler, yapılan ta ıma i inin uluslararası ta ımacılık i i kapsamında oldu unu ispat etmesi ve gümrük giri ı çıkı tarihiyle ili kilendirilmesi kaydıyla iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir.

Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında i lem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeri i konusunda herhangi bir tereddüt ya anması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenilir.

d) Organizatörlerde, ta ımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste ile bunlardan temin edilen ta ımacılı ı tevsik eden yukarıdaki belgelere ili kin bilgileri içeren liste kabul edilir.

1.3.1. Mahsuben iade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. iade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 çözümlür.

1.3.2. Nakden iade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. iade talebinin 5.000TL'yi a ması halinde a an 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 çözümlür.

2. İstisna Motorin Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/3) maddesiyle; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun^[32] ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu^[33] hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdı ına çıkarılacak e yayı ta ıyan kamyon, çekici ve so utucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve so utucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını a mamak kaydıyla) yalnızca yurtdı ına çıkı larında yapılacak motorin teslimleri KDV'den istisna edilmi , istisnanın uygulamasına ili kin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı ı yetkili kılınmı tır.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

2.1. Kapsam

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

İstisna kapsamına, yurtdı ına çıkarılacak e yayı ta ıyan kamyon, çekici ve so utucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve so utucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını a mamak kaydıyla) 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Genel Tebli inde^[34] belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebli kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir.

11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebli inin "Tanımlar" ba lıklı (1.) bölümünde, söz 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 etti i belirtilmi tir.

İstisna; Bakanlar Kurulu Kararlarıyla belirlenmi olan sınır kapılarında, ihracat rejimi kapsamında yurtdı ına çıkarılacak olan e yayı ta ıyan kamyon, çekici ve so utucu ünitesine sahip yarı römorklara yapılacak motorin teslimi, gümrük vergisi istisnası uygulanan standart yakıt deposu

miktarı ile sınırlı olarak uygulandı ndan, bu araçlara 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen standart yakıt deposu miktarının üzerinde yapılacak olan akaryakıt teslimlerinde istisna uygulanması mümkün de ildir.

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. stisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki teslimler, KDV beyannamesinde yer alan " stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçı mın, "Tam stisna Kapsamına Giren lemler" tablosunda 315 kod numaralı " hraç konusu e yayı ta ıyan kamyon, çekici ve yarı römorklara yapılan motorin teslimleri" satırı aracılı ıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır.

ade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ili kin alana "0" yazmalıdır.

2.3. ade

hraç malı ta ıyan araçlara yapılan motorin teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi
- stisna kapsamında teslim edilen malların alı faturaları listesi
- 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebli i ekindeki " hraç Malı Ta ıyan Araçlara Vergiden stisna Motorin Teslimine li kin Bildirim Formu" nun bir örne i

2.3.1. Mahsuben ade

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

2.3.2. Nakden ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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. D PLOMAT K ST SNALAR

3065 sayılı Kanunun (15/1) inci maddesi ile kar ılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anla malar gere ince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmi tir.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

1. Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde stisna

1.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (15/1-a) maddesine göre, kar ılıklı 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 karılıklılık ilkesi çerçevesinde yürütülmekte, istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına giren mal ve hizmetler Maliye Bakanlığı ile Dış İleri Bakanlığı tarafından mü teraken belirlenmektedir.

Temsilcilikler ve konsolosluklara, Dış İleri Bakanlığı nca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilir. Karılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri Dış İleri Bakanlığı nca 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 girmedi i tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satı na ili kin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz.

Diplomatik temsilcilik veya konsolosluk adına düzenlenecek faturada, temsilcilik adı ve adresi ile istisna belgesinin tarih ve numarasına ve ayrıca temsilcilik adına alım yapanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

Söz konusu belgede temsilcilik adına alım yapmaya yetkili oldu u belirtilenler dı ndakilere istisna kapsamında satı yapılmaz.

Yukarıdaki açıklamalar taktir yönteminin uygulandı ı teslimler için geçerli de ildir.

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 edece i malların Dış İleri Bakanlığı nca verilecek belgede açıkça belirtilmesi artıyla yurt içinden satın alınması veya do rudan elçilik tarafından ithali KDV'den istisnadır. stisna belgesinin sadece ithal edilecek mal için verilmi olması halinde ise yurt içinden satın alınması sırasında istisna uygulanmayacaktır.

1.2. stisnanın Beyanı

Diplomatik istisna kapsamındaki i lemler, i lemin tamamlandı ı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçı mın, "Tam stisna Kapsamına Giren lemler" tablosunda 312 kod numaralı "Diplomatik organ ve misyonlara yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılı ıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu i lem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu i lemin bünyesine giren KDV tutarı yazılır.

ade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ili kin alana "0" yazmalıdır.

1.3. ade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi
- Dış İleri Bakanlığı ndan alınan stisna Belgesinin örne i

-Taktir yöntemi kapsamındaki i lemlerde Dış İleri Bakanlığı ndan alınan stisna Belgesinin veya Taktir Belgesinin aslı veya onaylı örne i.

1.3.1. Mahsuben ade

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

1.3.2. Nakden ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi

a ması halinde a an 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 Kurullara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

2.1. Kapsam

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

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

Bu kapsamdaki kurullara resmi ihtiyaçlarında kullanacakları mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olarak temin edilmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Dışişleri Bakanlığıınca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren KDV/ÖV 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 kurullara adına düzenlenmesi gereken faturada, kurulların adı, adresi, istisna belgesinin tarih ve numarası ve uluslararası kurullara adına alım yapanın bilgilerine (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

Söz konusu belgede uluslararası kurullara adına alım yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışında istisna kapsamında satış yapılmaz. Ayrıca, istisnadan yararlanmak isteyen kurulların uluslararası bir temsilcisi niteliğinde olmayıp sadece söz konusu kurulların bir üyesi niteliğinde olmaları durumunda da istisna uygulanmaz.

Takrir yöntemi uygulanan teslimler için yukarıdaki açıklamalar geçerli değildir.

2.2. Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müterek Enfrastrüktür Programları Gerektiren Türkiye'de Yapılacak Alım ve Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması

20/12/1985 tarihli ve 85/10191 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında^[35], Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müterek Enfrastrüktür Programları gerektiren Türkiye'de yapılacak tesislerin inşaat, proje ve inşasına ilişkin olarak Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatına veya onun namına yetkili makamlara yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Uluslararası anlaşma hükümleriyle kendilerine istisna veya muafiyet tanınan kurulların, ilgili uluslararası anlaşmaya atıfta bulunarak satın alacakları mal ve hizmetlere KDV uygulanmamasını bir yazı ile talep etmeleri ve bu yazıya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan kurulların faturalarında KDV'yi ayrıca göstermemeleri gerekmektedir.

Buna göre, Kuzey Atlantik Teşkilatı Müterek Enfrastrüktür Programı gerektiren Türkiye'de yapılacak tesislerin inşaat, proje ve inşasına ilişkin olarak Kuzey Atlantik Teşkilatı veya onun namına 26/7/1971 tarihli ve 7/2864 sayılı Kararnamede belirtilen yetkili makamlara, satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında, bu makamlar tarafından resmi ihtiyaçlarında kullanılacak yazılı olarak belirtilen mal ve hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

2.3. Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri Arasında Vergi Muafiyetleri Anlaşması Gerektiren, Ortak Savunma Amacıyla Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarında İstisna Uygulaması

30/6/1954 tarihli ve 6426 sayılı Kanunla^[36] 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 diğer Türk vergi, resim ve harçları ile daha sonra ihdas edilecek benzer mahiyetteki vergi, resim ve harçların, ortak savunma harcamalarına yansıtılmaması için münasip bir muafiyet sağlanması hususunda usul belirlemeleri öngörülmüştür, bu hükümlere

dayanılarak 22/4/1992 tarihli ve 92/2958 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı^[37] ile anla ma kapsamına KDV de dahil edilmi tir.

Buna göre, ortak savunma amacıyla Amerika Birle ik Devletlerine veya onun namına hareket eden yetkili makamlara satıcılar veya müteahhitler tarafından yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında, sözü edilen anla ma kapsamındaki ihtiyaçlarda kullanılaca ı yetkili makamlar tarafından yazılı olarak belirtilen mal ve hizmetler için düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

ABD veya onun namına hareket eden yetkili makamlarca ortak savunma amacıyla kullanılmak üzere satın alınacak mal ve hizmetlerin satıcılarına verilmek üzere, Tebli ekinde örne i yer alan belge (EK: 12) kullanılır.

Öte yandan, aynı Anla ma'nın 6 ncı maddesinde “ bu Anla ma hükümleri, fertler tarafından yapılan masraflara tesir etmeyece i gibi, i bu Anla ma çerçevesine girmekle beraber mübayaa ve ihaleye selahiyetli bir memur veya Amerika Birle ik Devletleri tarafından veya onun namına mukavele akdine usulüne uygun olarak yetkili kılınmı di er bir ahıs tarafından akdedilmi bir mukaveleye dayanmayan küçük masraflara da tatbik olunmayacaktır.” hükmü yer aldı ndan, ABD'nin resmi kurumlarına söz konusu i leme ili kin yapılacak mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili olarak ahıslara yönelik harcamaların KDV den istisna tutulması mümkün de ildir.

2.4. stisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan i lemler, i lemin tamamlandı ı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan " stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçı ının, "Tam stisna Kapsamına Giren lemler" tablosunda 313 kod numaralı “Uluslararası kurulu lara yapılan teslim ve hizmetler” satırı aracılı ıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu i lem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu i lemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

ade talep etmeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ili kin alana “0” yazmalıdır.

2.5. ade

Uluslararası kurulu lara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- stisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi
- Dı i leri Bakanlı ından alınan stisna Belgesi veya uluslararası kurulu ların resmi talep yazısı veya yetkili kurulu stisna Belgesi örne i
- Takrir yöntemi kapsamındaki teslimlerde Dı i leri Bakanlı ından alınan stisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örne i.

2.5.1. Mahsuben ade

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

2.5.2. Nakden ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 Kurulu Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde stisna

3.1. Kapsam

stisna kapsamına;

- Kar ılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon eflerine, diplomasi memurlarına, konsolosluklarda görevli misyon eflerine ve meslekten konsolosluk memurlarına,

- Kar ılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dı i leri Bakanlı nca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personeline,

- Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf oldu u uluslararası anla malar gere ince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kurulu ların söz konusu anla mada personeline yönelik istisna hükmü olması kaydıyla bunların mensuplarına,

yapılan ve bedeli KDV dahil en az 50 TL olan (veya kar ılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) teslim ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL artı aranmaz.

Devletlerarası konsolosluk ili kilerini düzenleyen 24/4/1963 tarihli Viyana Sözle mesi ile konsolosluk kavramı meslekten konsolosluk ve fahri konsolosluk olarak ikiye ayrıldı ve "Fahri Konsolosluk ve Memurları"na ili kin III. Bölümde, bu sıfatı haiz ki i ya da kurumların yararlanabilece i diplomatik haklar muvazzaf konsolosluk ve memurlarının yararlanabilece i haklardan ayrılarak sınırlanmı tır. Bu nedenle, fahri konsoslara yapılan teslim ve hizmetler diplomatik istisna kapsamında de erlendirilmez.

Dı i leri Bakanlı ı, kar ılıklılık ilkesini gözeterek, her ülke itibarıyla geçerli olacak yıllık ki isel harcamaların üst sınırı ile Türkiye Cumhuriyeti misyon mensuplarına ki isel mal ve hizmet alımlarında 50 TL'den yüksek alt limit uygulayan ülke temsilcilik mensupları için alt sınırı tespit ederek bu miktarı ilgili temsilcili e bildirir.

Dı i leri Bakanlı nca, bu tespit uluslararası kurulu ların vergi muafiyetine haiz mensupları için de yapılır. Kapsam esas itibarıyla, vergi ba ı klı ı veya ayrıcalı ın tanındı ı uluslararası anla malardaki hükümlere göre belirlenir.

Dı i leri Bakanlı ı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kurulu ve ki i bazında Gelir daresi Ba kanlı na da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir de i iklik olması halinde bu de i iklikler, Dı i leri Bakanlı ı tarafından, uygulamanın aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir daresi Ba kanlı na bildirilir.

Diplomatik statüyü haiz mensuplar kapsamına diplomatların e ve çocukları da dahil oldu undan, bu ki ilere yapılan teslim ve hizmetlerde de istisnadan yararlanılabilir.

3.2. stisna Uygulaması

stisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi ekinde yürütülecek olup, Türkiye'deki diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kurulu ların vergi muafiyetine sahip mensupları, KDV'ye tabi her türlü mal ve hizmeti KDV ödeyerek satın alır. Fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satı lar için fatura düzenlenmesi zorunludur.

Bu çerçevede, diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kurulu ların vergi muafiyetine sahip mensuplarına satı yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri faturalarda yabancı misyona tabi ki inin adı-soyadını, Dı i leri Bakanlı nca düzenlenen yabancı misyon personel kimlik kartının numarasını veya yabancılara mahsus kimlik numarasını yazmalıdır. Bu bilgilerin yer almadı ı faturalara dayanılarak iade talebinde bulunulamaz. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde yabancı misyon personel kimlik kartının numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası aranılmaz.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kurulu ların resmi alımlarında KDV istisna uygulaması için Tebli in (II/Ç-1) ve (II/Ç-2) bölümlerindeki düzenlemeler geçerli oldu undan, söz konusu misyonların resmi mal ve hizmet alımlarında istisnadan yararlanmaları amacıyla Dı i leri Bakanlı nca düzenlenen "KDV ve Özel leti im Vergisi Diplomatik stisna Belgesi" ile i lem tesis edilir.

Ayrıca, mensupların akaryakıt, do algaz, motorlu ta it ve ta inmaz alımlarında taktir yöntemi uygulanır.

3.3. ade

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarından bedeli KDV dahil en az 50 TL (veya karlılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) olan mal ve hizmetlere ait alı sırasında ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler; içinde buldukları takvim yılının üç aylık dönemleri itibarıyla gerçekleştiren harcamalarına ait fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeleri, Dış İleri Bakanlığı ile Gelir Dairesi Başkanlığının internet sitelerinde örneği yer alan bildirim formuna ekleyerek takip eden ayda mensup oldukları temsilciliğin belirleyeceği süre içinde bu temsilciliğe verirler. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında bedel 50 TL'yi geçmese dahi bu harcamalara ilişkin belgeler bu bildirim formuna eklenir.

Sayılan harcamaları ve uçak bilet bedellerine ilişkin faturaların, iade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının e leri adına düzenlenmesi halinde de iade taleplerinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, misyon mensuplarının e leri adına düzenlenen faturalar, karlılık sa lanan teslim ve hizmet alımları itibarıyla, herhangi bir sınırlama olmaksızın, iade i lemlerine konu edilebilir.

Bu bölümdeki usul ve esaslara uymadığı tespit edilen mükellefler için 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli cezai i lem yapılır.

ade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının, ödeme kaydedici cihaz fi i 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 "-" i areti 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 Defterdarlığının) yetkilendirdiği vergi dairesine intikal ettirirler. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar, bildirim formlarının vergi dairelerine zamanında verilebilmesine yönelik gerekli tedbirleri alırlar.

Formların, vergi dairesine öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, de erlendirme ve iade i lemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır.

çinde bulunulan yılın üç aylık bir döneminde mal ve hizmet alımlarına ait KDV'nin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar verilen formlara dahil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dahil edilmesi mümkündür.

Misyon mensubunun yıl içinde göreve başlaması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır.

Örnek:(A) ülkesinin Ankara'daki Büyükelçiliğinde 2012 yılının Eylül ayında göreve başlayan ve karlılık ilkesi çerçevesinde yıllık KDV dahil 24.000 Euro karlı TL tutarında KDV istisnasından yararlanabilecek bir diplomatın istisnadan faydalanacak harcama limiti $(24.000 / 12 \times 4) = 8.000$ Euro karlı TL olacaktır.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılacak olanlar, iade formlarını, ayrıldığı tarih itibarıyla bu bölümde belirtilen dönem ve sürelerle başlı olmaksızın vergi dairesine verebilir, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin di er i lemlerle birlikte de erlendirip, sonuçlandırır.

Vergi dairesi, formu veren misyon için Dış İleri Bakanlığının karlılık ilkesine göre belirlediği yıllık harcama sınırı çerçevesinde gerçekleştiren mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV'ye ilişkin fatura ve benzeri belgeleri, Tebliğ bu bölümü ve yukarıdaki hususlar çerçevesinde de erlendirir. Vergi dairesi iade i lemlerini, formların intikal ettiği tarihten itibaren en geç 30 gün içinde sonuçlandırır ve iade tutarını ilgili kişinin banka hesabına aktarır.

ade yapmaya yetkili vergi daireleri, elektronik ortamda kendilerine gelen bilgi ve formlarla kağıt ortamında alınan form ve diğer belgeleri karılaştırmak suretiyle gerekli kontrolleri yaparlar. ade yapmaya yetkili vergi dairelerince, hak sahiplerinden, yabancı misyon personel kimlik kartı numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası dışında ayrıca vergi kimlik numarası istenmez.

adeye esas olmak üzere vergi dairelerine ibraz edilecek elektrik, su, haberleşme, uçak bileti, e ltim vb. harcamalara ait fatura asıllarını ülkelerine de vermek/göndermek zorunda olan diplomatik

misyon mensupları, söz konusu belgelerin aslı ile birlikte fotokopilerini de ibraz edebilirler. Bu durumda ilgili vergi dairesince, belgeler üzerinde gerekli kontrol yapıldıktan ve fotokopi nüshasının aslına uygunluğu yazıldıktan sonra asıl belgeler ilgililere geri verilir.

Harcama belgelerini ülkelerine gönderme zorunluluğu bulunanların iade dönemi öncesi ülkelerine göndermek üzere belge asıllarının elçilik yetkilileri tarafından "Aslı gibidir" ekinde onaylanması ve mal/hizmet satın alınan firma/ şahısların "Aslı gibidir" ekinde onayladıkları belge örneklerinin ibraz edilmesi halinde de bu belgelerin KDV iadelerine dahil edilmesi mümkündür.

Bildirime ekli fatura ve benzeri belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu ve vergi inceleme raporu ile tespit edilmişse, bu belgelerde gösterilen KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere iade talebi yerine getirilmez.

Adenin ilgili olduğu yıl ile bir önceki yıl içinde haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği konusunda vergi inceleme raporu bulunanlardan alım yapılmışsa, bu satıcılardan alınan belgelerde gösterilen KDV tutarları ile sınırlı olmak üzere, iade talepleri yerine getirilmez. Söz konusu belgelerin gerçek olup olmadığı üç ay içinde vergi dairesince tespit edilir ve olumlu sonuçlanması halinde iade yerine getirilir.

Yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesince bu durum ivedi olarak gerekçeli bir yazı ile talep sahibine ve Gelir Dairesi Başkanlığına bildirilir.

D. THALAT 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 kişi tarafından yapılmasının veya herhangi bir ekil ve surette gerçekleştirilmesinin, özellik taşıdığına bakılmaksızın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 16 nci maddesiyle, ithal yolu ile gelen mal ve hizmetlerden bir kısmı KDV'den istisna edilmiştir.

1. Yurtiçi Teslimleri KDV'den İstisna Olan Mal ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin, ithalat istisnasından yararlanacağı hükümü getirilmiş ve aynı mahiyetteki teslimlerin yurt içinde yapılması veya yurtdışından ithal edilmesi hallerinde farklı vergi uygulamalarının önüne geçilmiştir.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: *Külçe altın, döviz, para, damga pulu ithal edilmesi halinde, bunların yurtiçi teslimleri Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden istisna olduğu için, ithalatı da KDV'den istisnadır.*

Örnek 2: *Kanunun (17/4-s) maddesine göre, engellilerin emirleri, meslekleri, günlük yaşantıları 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 edilmesi durumunda da bu teslim ve hizmetler Kanunun (16/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulacaktır.*

2. Gümrük Kanununa Göre Gümrük Vergisinden Muaf veya Müstesna Olan Eşya

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesinde Gümrük Kanununun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanununun atıfta bulunulan bu maddelerinde, gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilecek ve esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan bazı mallar sayılmaktadır.

Bu madde hükmüne göre aşağıda sayılan malların ithalinde KDV uygulanmaz:

- Gümrük Kanununun (5/a ve 7 nci fıkraları hariç olmak üzere) 167 nci maddesinde yazılı mallar

- Geçici ithalat yoluyla getirilen mallar
- Hariçte i leme rejimi kapsamındaki mallar
- Geri gelen e ya kapsamındaki mallar

2.1. Gümrük Kanununun 167 nci Maddesi Kapsamında Yer Alan Mallar

Gümrük Kanununun 167 nci maddesinde genel olarak gümrük vergisinden istisna edilen e yalar açıklanmıştır. Ancak maddenin be inci fıkrasının (a) bendi ile yedinci fıkrasında kayıtlı e yaların ithali, 3065 sayılı Kanunagöre ithalat istisnasının dı nda bırakılmıştır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bir malın ithalinin KDV'den müstesna olabilmesi için, dahildeki teslimlerinin vergiden müstesna olması veya Kanunun (16/1-b) maddesinde sayılan Gümrük Kanununun ilgili maddeleri kapsamına girmesi şarttır. Bu şartları taşımayan ancak çeşitli mevzuat hükümlerine göre, gümrük vergisine tabi tutulmayan malların ithalinde ise KDV'nin uygulanacağı tabiidir.

Gerçek ki iler tarafından, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış ma azalarından KDV'den istisna olarak satın alınan malların, Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a numaralı bentleri kapsamında ithali de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi uyarınca KDV'ye tabi değildir.

2.2. Geçici İthalat Yoluyla Getirilen Mallar

Geçici ithalat rejimi, Gümrük Kanununun 128 inci maddesinde, serbest dolaşıma girmeme e yanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki ola an yıpranma dı nda, herhangi bir de i ikli e u ramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayacak hükümlerin uygulandı ı rejim olarak tanımlanmış olup, bu rejim ile ilgili açıklamalara, Gümrük Kanununun 128 ila134 üncü maddelerinde yer verilmiştir.

Geçici ithalat rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan e yaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gere ince KDV aranmaz.

2.3. Hariçte İleme Rejimi Kapsamındaki Mallar

Hariçte i leme rejimi, Gümrük Kanununun (135/1) inci maddesinde, 144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart de i im sistemine ili kin hükümler ile 116 ncı madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki e yanın hariçte i leme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girmeye ili kin hükümlerin uygulandı ı rejim olarak tanımlanmış olup, bu rejim ile ilgili açıklamalara Gümrük Kanununun 135 ila 149 uncu maddelerinde yer verilmiştir.

Hariçte i leme rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan e yaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gere ince KDV aranmaz.

Ancak, serbest bölgeye geçici olarak ihraç edilen e yanın i leme faaliyeti sonucunda elde edilen i lem görmü ürünün bünyesinde, herhangi bir üçüncü ülke men eli girdi kullanılmaması ve i leme faaliyetinin tamamen i çilik olması durumunda, i çilik faturasında belirtilen kıymet üzerinden KDV tahsil edilir.

İthalatın gerçekleştirilmesi, hariçte i leme rejimi çerçevesinde ithali taahhüt edilen i lem görmü ürünün, ithalat rejimi ile gümrük mevzuatına uygun şekilde gümrük hattından Türkiye Gümrük Bölgesine girişi (serbest bölgeler hariç) ifade eder. Hariçte İleme Rejimi çerçevesinde gerçekleştirilecek ithalat, hariçte i leme izin belgesi/izin sahibi firma dı nda ba ka bir firma tarafından da gerçekleştirilebilir ve bu durumda ithalatı gerçekleştirecek ki iye ait bilgiler belgenin/iznin özel artlar bölümüne kaydedilir. Bu kapsamda ithal edilecek e yanın tamamı üzerinden KDV tahsil edilir.

2.4. Geri Gelen E ya Kapsamındaki Mallar

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildi i şekilde geri gelen e yada vergi uygulaması Tebliğ in(II/A-1.1.3.) ba lıklı bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir.

Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde de geri gelen e ya rejimi açıklanarak, bu hükümlere uygun olarak geri gelen e yaların vergiden istisna olaca ı hükme ba lanmı tır. Ancak, Kanunun 169 uncu maddesine göre bu muafiyet, geri gelen e yanın ihracı sırasındaki ayniyeti de i meden yeniden ithali artıyla uygulanmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (16/2)ncimaddesi, Gümrük Kanununa göre geri gelen e ya dı arıda bir ameliyeye tabi tutuldu u veya asli kısmına bir ilave yapıldı ı takdirde e yanın kazandı ı de er farkının istisnaya dahil olmadı ı hükmünü içermektedir. Bu çerçevede Gümrük Kanununa göre geri gelen e ya dı arıda bir ameliyeye tabi tutuldu u veya asli kısmına bir ilave yapıldı ı takdirde e yanın kazandı ı de er KDV'ye tabi olur.

Buna göre, ithal edilen malın gümrük vergisinden muaf olması halinde KDV matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) de eri oldu undan, geri gelen e yanın kazandı ı de erin vergilendirilmesinde, bu kazanılan de eringeri gelen e yanın toplam de erine oranında sigorta ve navlun bedelinden pay verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde; Gümrük Vergisi ve di er kanunlar gere ince gümrük vergisi teminata ba lanarak i lem gören mallara ait ithalatta KDV'nin de aynı usule tabi tutulaca ı hükme ba lanmı tır. Buna göre, ba ta Gümrük Vergisi Kanununun 118 inci maddesi olmak üzere mevzuat hükümleri gere ince, gümrük vergisi teminata ba lanarak ithal edilen mallara ait KDV de teminata ba lanacaktır. Ancak, bu ekilde ithal edilen malların KDV'den müstesna olması halinde, bu malların ithalinde vergi hesaplanmayaca ndan teminat uygulaması da söz konusu olmayacaktır.

3. Bazı Gümrük Rejimlerinin Uygulandı ı Mallar

3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile serbest bölge ve geçici depolama hükümlerinin uygulandı ı malları vergiden istisna etmi tir. Bu madde hükmü, malın tabi oldu u rejime göre uygulanan bir istisnayı düzenlemektedir.

Gümrük Kanununun 47 ila 50 nci maddelerinde geçici depolama hükümleri, 84 ila 92 nci maddelerinde transit rejimi, 93 ila 107 nci maddelerinde gümrük antrepo rejimi, 152 ila 162 nci maddelerinde ise serbest bölge hükümlerine ili kin açıklamalara yer verilmi tir.

Yukarıda belirtilen gümrük rejimleri kapsamındaki malların yurtdı ndan getirilerek bu yerlere konulması ve bu yerlerde teslimi, mal serbest dola ıma girmedikçeKDV'den istisnadır.

Öte yandan, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satı ma azalarının gerçekle tirdikleri mal teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

E. ND R M VE ADE HAKKI TANINAN D ER ST SNALAR

1. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde istisna

3065 sayılı Kanunun (17/4-s) maddesi uyarınca, engellilerin e itimleri, meslekleri, günlük ya amları için özel olarak üretilmi her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

1.1. Kapsam

Münhasıran engellilerin e itimleri, meslekleri, günlük ya amlarında kullanmaları için özel olarak üretilmi her türlü araç-gereç (örne in; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilir. Binek otomobili ve di er nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında de erlendirilmesi mümkün de ildir.

Engelliler dı nda engelli olmayanlar tarafından da kullanılması mümkün olan araç ve gereçlerin teslimi, bu istisna kapsamında de ildir.

istisna, münhasıran engellilere yapılan teslimlerle sınırlı olmayıp, kapsama giren araç ve gereçlerin her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

istisna kapsamına giren i lemler dolayısıyla yüklenen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ise iade konusu yapılır. Bu istisna

uygulanması kapsamındaki i lemlerden kaynaklanan KDV iade talepleri, Tebliğin (IV/A) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılır.

1.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan i lemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İlemler" kulakçısının, "Tam istisna Kapsamına Giren İlemler" 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 i lemlerle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

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

1.3. İfade

Engellilerin kullanımına mahsus araç-gereç teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İfade hakkı doğuran i lemlere ait yüklenilen KDV listesi
- İfadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satır faturaları listesi

1.3.1. Mahsuben İfade

Mükelleflerin bu i lemden 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 İfade

Mükelleflerin bu i lemden 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.

2. Birle mi Milletler (BM) ile Kuzey Atlantik Antlaşması Te kilatı (NATO) Temsilcilikleri ve Bu Te kilatlarla Ba lı Fon ve Özel İhtisas Kurulu ları ile İktisadi Birli i ve Kalkınma Te kilatına (OECD) Resmi Kullanımları için Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfaları ile Bunların Sosyal ve Ekonomik Yardım Amacıyla Bedelsiz Olarak Yapacakları Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna

3065 sayılı Kanunun geçici 26 ncı maddesine göre, Birle mi Milletler (BM) ile Kuzey Atlantik Antlaşması Te kilatı (NATO) temsilcilikleri ve bu Te kilatlarla ba lı fon ve özel ihtisas kurulu ları ile İktisadi Birli i ve Kalkınma Te kilatına (OECD) resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası; finansmanlarının bu kurulu lar tarafından kar ılanması artıyla ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kurulu larının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

Finansmanları söz konusu maddede belirtilen kurulu lar tarafından kar ılanması artıyla ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kurulu larının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde;

- Birle mi Milletler temsilcili i, Birle mi Milletlere ba lı program, fon ve özel ihtisas kurulu larının resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,

- ktisadi birli i ve Kalkınma Te kilatına resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,

- Kuzey Atlantik Antlaşması Te kilatı temsilcilikleri ile bu Te kilatla ba lı fon ve özel ihtisas kurulu larına resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,

-Yukarıda sayılanların, sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları ile bu mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası,

istisnanın kapsamına girmektedir.

2.2. İstisna Uygulaması

Bu istisnanın uygulamasında, Dış İleri Bakanlığıınca istisnadan yararlanabilecek kurulu lar adına düzenlenecek " İstisna Belgesi" kullanılır.

Söz konusu belgeyi alan ve KDV istisnasından yararlanmak isteyen kurulu lar, bu belgeyi ibraz ederek resmi ihtiyaçlarında kullanacakları mal ve hizmetlere KDV uygulanmamasını talep ederler.

Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgesi incelenerek, mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmedi i tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satı na ili kin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz. Ancak bu kurulu tarafından verilen istisna belgesi örne i 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Kanunun geçici 26 ncı maddesinde sayılan kurulu lar ve bunların temsilcilikleri adına düzenlenmesi gereken faturada, kurulu ve temsilcilik adı ve adresi, istisna belgesinin tarih ve numarası ile kurulu ve temsilcilik adına alım yapana ili kin bilgilere (adı-soyadı, adresi, kimlik kartı numarası) yer verilir.

2.3. Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan i lemler, KDV beyannamesinde yer alan " İstisnalar-Dış İleri Hakkı Do uran İ lemler" kulakçısının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İ lemler" tablosunda, 321 kod numaralı satırında beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu i lem bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu i lemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İstisna talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ili kin alana "0" yazar.

2.4. İade

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi

-Dış İleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi örne i (Tahrir yöntemi kapsamında akaryakıt, do algaz, motorlu ta it ve ta ınmaz tesliminde Dış İleri Bakanlığından alınan Tahrir Belgesinin onaylı örne i)

2.4.1. Mahsuben İade

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

2.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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 çözümlür.

3. 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-let-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Kar ılı ı Yapıtırılan Projelerde KDV stisnası

3065 sayılı Kanunungeçici 29 uncu maddesi ile;“8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı *Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-let-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna*^[38] göre yap-i let-devret modeli çerçevesinde gerçekte tirilecek projeler ve 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı *Sa lık Hizmetleri Temel Kanununun*^[39] ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama kar ılı ı yapıtırılmasına karar verilen sa lık tesislerine ili kin projeler ve 25/8/2011 tarihli ve 652 sayılı *Millî E itim Bakanlı mın Te kilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin*^[40] 23 üncü maddesine göre Bakanlık tarafından kiralama kar ılı ı yapıtırılmasına karar verilen e itim ö retim tesislerine ili kin projelerden bu maddenin yürürlü e girdi i tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmı ancak teklif alınmamı olanlar ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları” KDV’den istisna edilmi tir.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

3.1. Kapsam

3.1.1. stisnadan Yararlanacak Projeler

stisnadan;

- 3996 sayılı Kanuna göre yap-i let-devret modeli çerçevesinde gerçekte tirilecek projeler,
- 3359 sayılı Kanunun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama kar ılı ı yapıtırılmasına karar verilen sa lık tesislerine ili kin projeler,
- 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23 üncü maddesine göre Milli E itim Bakanlı ı tarafından kiralama kar ılı ı yapıtırılmasına karar verilen e itim ö retim tesislerine ili kin projeler, yararlanır.

Bu projelerden 4/4/2012 tarihinden (652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23 uncu maddesi kapsamında Milli E itim Bakanlı ı tarafından kiralama kar ılı ı yapıtırılmasına karar verilen e itim ö retim tesislerine ili kin projelerde 15/6/2012 tarihinden) önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmı ancak teklif alınmamı projeler ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar kapsama dahildir.

3.1.2. stisna Kapsamına Giren lemler

Bu Tebli in (II/E-3.1.1.) ayrımında sayılan projelere ili kin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki i lerin ihale edilmesi,
- Görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere/alanlara proje kapsamında in aata yönelik olarak yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler, KDV’den istisna tutulur.

Yatırım dönemi, söz konusu projelere ili kin olarak ilgili idare ile yapılan sözleşme melere göre belirlenir. Yatırım dönemi süresinde ortaya çıkacak de i iklikler(sürenin uzatılması ya da kısaltılması ekinde), ilgili idare tarafından do rudan Gelir daresi Ba kanlı ına bildirilir.

3.1.3. stisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

stisna, bu Tebli in (II/E-3.1.1.) ayrımında belirtilen projeleri üstlenen ana yüklenicilere, do rudan bu projelere yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler ile ithalat i lemlerine uygulanır.

Ancak do rudan proje ile ilgili olmayan mobilya, mefruat ve benzeri demirba lardan projenin bütünleyici parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında de erlendirilmez. stisna kapsamında de erlendirilmeyen bu alımlara ili kin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

3.2. stisnanın Uygulanması

Bu Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayrımında sayılan projelerden birisini üstlenen ana yüklenici mükellefler, söz konusu projeler kapsamında (projeye ilgili bilgilere de yer vermek kaydıyla) kendilerine yapılacak teslim ve hizmetlere istisna uygulanması talebiyle doğrudan Gelir Dairesi Başkanlığına bir yazı ile müracaat ederler.

Gelir Dairesi 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 başlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığına bildirilir, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık (EK:13)'teyer alan belgeyi düzenleyerek mükellefe verir.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleşen alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

İstisna belgesinin bir örneği mükellefler tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas 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 alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alımları tanımlayan bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini Vergi Dairesi Başkanlığına veya Defterdarlığına ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin (II/E-3.1.1.) ayrımındaki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

İstisna tek safhada uygulanacak olup, projeyi üstlenen mükellefe mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerin istisna kapsamında yaptıkları teslim ve hizmetlere yönelik alımlarında KDV istisnası uygulanması söz konusu değildir.

Ayrıca, ana yüklenici firmanın istisnadan yararlanma şartlarını kaybetmesi halinde, bu durum projeyi ihale eden ilgili idare tarafından, istisnadan yararlanma şartlarının kaybedildiği tarihte de yer verilmek suretiyle Gelir Dairesi Başkanlığına bildirilir.

3.3.Beyan

Projeyi üstlenen firmalara mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerce, istisna kapsamında yapımı oldukları teslim ve hizmetler ait oldukları dönemler itibarıyla KDV beyannamesinin " istisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçısının "Tam istisna Kapsamındaki lemler" tablosunun 318 kod numaralı "3996 sayılı Kanuna göre Yap- let-Devret veya 3359 sayılı Kanuna göre Kiralama Kar ılı ı Yaptırılan Projelere li kin Teslim ve Hizmetler" satırında beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu i lemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

ade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ili kin alana "0" yazar.

3.4. ade

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde a a ıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- istisnanın beyan edildi i döneme ili kin indirilecek KDV listesi
- ade hakkı do uran i leme ait yüklenilen KDV listesi
- adesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satı faturaları listesi
- Vergi Dairesi Ba kanlı ından veya Defterdarlıktan alınan istisna belgesi kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ili kin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örne i

3.4.1. Mahsuben ade

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

3.4.2. Nakden ade

Mükelleflerin bu i lemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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. Mütteselsil Sorumluluk

istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve ka e tatbik edilmi bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa u ratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdi ini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, ba ka bir art aramaksızın istisna kapsamında i lem yapılır. Daha sonra i lemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen artları ba tan ta ımadı ı ya da artların daha sonra ihlal edildi inin tespiti halinde, ziyaa u ratılan vergi ile buna ba lı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan ekilde de erlendirilir.

4. Büyük ve Stratejik Yatırımlara li kin istisna

3065 sayılı Kanunun geçici 30 uncu maddesinde, "31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım te vik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlara ili kin in aat i leri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telfi edilemeyen KDV, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Te vik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamana ımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldi i tarihi takip eden takvim yılı ba ında ba lar.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. Kapsam

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım tevkif belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlar kapsamında, inaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, izleyen yıl içerisinde bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere talep etmeleri halinde iade edilmesi öngörülmektedir.

Uygulamadan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 8 inci maddesinde hükme bağlanan nitelikteki yatırımlar yararlanır. Bahse konu Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 10 uncu maddesinde de stratejik yatırımların kapsamına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen Kararname ve Tebliğin maddelerinde belirtilen kriterleri sağlayan ürünlerin üretimine yönelik 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlar, stratejik yatırım olarak değerlendirilir.

4.2. İstisnanın Uygulanması

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inaat taahhüt işleri, nakliye, hafriyat ve benzeri inaat işlerine ilişkinidir. Yatırımı yapanların söz konusu inaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırımı yapana teslim veya hizmet yapanların KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Yatırımı yapan belge sahibi mükellefler tarafından inaat işlerine ilişkin bu şekilde yüklenilen vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılır. Söz konusu mükelleflerin bu şekilde yüklenip indirim hesaplarına dahil ettikleri vergilerin öncelikle indirim yoluyla telafi edilmesi gerekmektedir. İlgili takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise izleyen yıl talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılır.

4.3. İstisnanın Beyanı

İade talep tutarı, en erken izleyen yılın Ocak dönemine en geç izleyen yılın Kasım dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilerek talep edilebilir. İadesi talep edilecek tutar, talebin yapılacağı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar- Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçısının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 440 kod numaralı "Yatırım Tevkif Belgesi Kapsamında Asgari 500 Milyon TL Tutarında Sabit Yatırım Öngörülen Stratejik Yatırımlar" satırında beyan edilir.

Yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanamaması halinde, iade edilen vergiler vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

4.4. İade

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Yatırım tevkif belgesi ve eki listenin onaylı örneği
- Yatırım tevkif belgesinde belirtilmemiş olması halinde, yatırımın stratejik yatırım kapsamında olduğunu tevsik eden belgenin onaylı örneği (Yatırım tamamlanıncaya kadar, devri değişiklik olmaması kaydıyla, bir defa verilir.)
- İade uygulaması kapsamındaki harcamalara ait fatura ve benzeri belgelerin listesi

4.4.1. Mahsuben ade

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

4.4.2. Nakden ade

Mükelleflerin bu i lemden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi a mayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. ade talebinin 5.000 TL'yi a ması halinde a an 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. stanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (SMEP) KapsamındaYapılacak Teslim ve Hizmetlerde stisna

6111 sayılı Kanunun geçici 16 ncı maddesinde;

“(1) stanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (SMEP) kapsamında, stanbul l Özel daresine ba lı olarak faaliyet gösteren stanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kurulu larca kar ılanmak artıyla 31/12/2020 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.

(2) stisna kapsamındaki teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi i lemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir, indirim yoluyla giderilemeyen vergiler 3065 sayılı KDV Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca mükellefe iade edilir.

(3) Maliye Bakanlı ı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iade uygulamasına ili kin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ili kin usul ve esaslar a a ıda belirlenmi tir.

5.1. Kapsam

stisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kurulu lar tarafından kar ılanması artıyla SMEP kapsamında 31/12/2020 tarihine kadar stanbul l Özel daresine ba lı olarak faaliyet gösteren stanbul Proje Koordinasyon Birimine yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Yabancı devletlerden, uluslararası kurum ve kurulu lardan kar ılıksız olarak sa lanan destekler yanında bu kurum ve kurulu lardan temin edilen krediler kullanılarak yapılan mal ve hizmet alımları da istisna kapsamına girmektedir.

stisna kapsamına SMEP çerçevesindeki mal ve hizmet alımları girmektedir. Bunun dı ında stanbul Proje Koordinasyon Biriminin harcamaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Buna göre, stanbul Proje Koordinasyon Biriminin yiyecek, giyecek, temizlik, güvenlik, elektrik-su-telefon vb. giderler ile araç kiralama, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruat, kırtasiye ve benzeri alımları proje çerçevesinde olmaması halinde istisna kapsamında de erlendirilmez.

5.2. stisna Uygulaması

stanbul Proje Koordinasyon Birimine, SMEP kapsamında yapaca ı alımlarla ilgili olarak yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak istisnadan yararlanabilece ine ili kin stanbul Vergi Dairesi Ba kanlı ınca bir istisna belgesi (EK:14) verilir. Alınan bu belgenin aslı ya danoter veya YMM onaylı örne i stanbul Proje Koordinasyon Birimince gümrük idaresine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

stanbul Proje Koordinasyon Biriminin SMEP kapsamında, 25/2/2011 tarihinden önce ihalesi yapılan veya sözleşme düzenleneni lere ili kin mal ve hizmet alımlarının 6111 sayılı Kanunun geçici 16 ncı maddesinin yürürlü ünden önce yapılması halinde bu alımlarda istisna uygulanmaz. Ancak, ihale veya sözleşme maddenin yürürlük tarihinden önce yapılsa bile bu ihale veya sözleşme istinaden maddenin yürürlük tarihinden sonra temin edilen mal ve hizmetlere istisna uygulanır.

5.3. stisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan i lemler, teslimin yapıldı ı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan " stisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakçının, "Tam stisna

Kapsamına Giren İlemler" tablosunda 320 kod numaralı " SMEP Kapsamında, İstanbul 1 Özel Dairesine Ba lı Olarak Faaliyet Gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine Yapılacak Teslim ve Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

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

5.4. İade

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işlemle ilgili yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satır faturaları listesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 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.

F. SOSYAL VE ASKER AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR

Kısmi istisna, işlemlere ilişkin alım ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemeleridir. Bu kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, 3065 sayılı Kanunun (30/a) ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

3065 sayılı Kanunda, Kanunun 32 nci maddesi kapsamında sayılmayan, ancak KDV'den istisna olmakla birlikte, KDV indirimini de mümkün kılan bazı işlemler mevcuttur.

Buna göre, Kanunun (17/4-c), (17/4-r) (kısmi olarak), (17/4-t), geçici 10 (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, mükellefin vergiye tabii işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Ancak, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmez.

İlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanların mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek yoktur. İlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanlardan arızı olarak vergiye tabii işlem yapanların, sadece bu işlemin gerçekleştiği dönem için ve sadece bu işlemi kapsayan beyannameyi vermesi yeterlidir.

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taahhüt İstisnaları

3065 sayılı Kanunun (17/1-a) maddesinde, Kanunun (17/1) maddesinde sayılan;

- Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu daireleri ve Özel Bütçeli daireler,
- İl Özel daireleri,
- Belediyeler,
- Köyler,

- 1 Özel daireleri, Belediyeler ve Köylerin Teşkil Etdikleri Birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner Sermayeli Kurumlar,
- Kanunla Kurulan Kamu Kurum ve Kurumları,
- Kamu Kurumu Niteliindeki Meslek Kurumları,
- Siyasi Partiler,
- Sendikalar,
- Kanunla Kurulan veya Tüzel Kişileri 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 tevik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

3065 sayılı Kanunun (17/1-b) maddesinde ise aynı kurum ve kurumların tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerini işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Örnek:(A) Üniversitesine ait Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı Basım Evi Müdürlüğünce ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve tevik 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 Taahhüt Stisnaları

2.1. Belli Kurum ve Kurumların Kanunda Sayılan İşleri Yapmak veya Yönetmek Suretiyle İfa Ettikleri Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kurumların (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 distofajin laboratuvarları gibi kurumlar ile

- Öğrenci veya yetim yurtları, yaşlı ve engellibakım ve huzurevleri, parasız fakara aile evleri, dükkânleri ve yetimhaneleri,

işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kurum 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 kurumlardan sağlanan hizmetleri sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

Diğer yandan, Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kurumların, sadece Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kurumları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kurum amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri istisna olup, bu kurum ve kurumların;

- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılmayan kurumları işletmek ve/veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetleri ile

- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kurumları işletmek veya yönetmekle birlikte kurum 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^[41] hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen e itim ve ö retim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

-24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Ö renim Ö renci Yurtları ve A evleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun^[42] ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli E itim Bakanlı mın Te kilat ve Görevleri Hakkında Kanun^[43] hükümlerine göre kurulan ö renci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

- Üniversite ve yüksekokullarda ise (% 50)'sini,

geçmemek üzere verilen bedelsiz e itim ve ö retim hizmetlerinin KDV'den istisna oldu u hüküm altına alınmı tır.

Uygulamada bedelsiz e itim ve ö retim hizmetleri ile yurt hizmetleri, kısmi burs ve tam burs uygulanması suretiyle yapılabilmektedir.

Kısmi burs uygulanan e itim ö retim hizmetleri ile yurt hizmetlerinde, kısmi burs tutarı faturada ticari teamüllere uygun iskonto veya indirim olarak gösterilir ve kalan tutar üzerinden KDV hesaplanır. Yüklenilen KDV ise genel esaslara göre indirim konusu yapılır.

Yukarıda belirtilen sınırlar dahilinde tam burs uygulanarak verilen hizmetler için ise KDV hesaplanmaz, yüklenilen KDV de Kanunun (30/a) maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.

2.3. Kanunların Gösterdiği i Gerek Üzerine Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde stisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, kanunların gösterdiği i gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler muhatabına bakılmaksızın istisna kapsamına alınmı tır.

Konuyla ilgili örneklere a a ıda yer verilmi tir.

***Örnek1:**2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanununun ilgili hükümleri gere ince özel hastanelerde ücretsiz olarak verilen sa lık hizmetleri KDV'den istisnadır.*

***Örnek 2:**1136 sayılı Avukatlık Kanununun 178 inci maddesi uyarınca, adli müzaheret bürolarınca yoksul ve aciz ki ilerini i lerini takiple görevli kılınan ve bu i ler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri KDV'den istisnadır.*

2.4. Belli Kurum ve Kurulu lara Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde stisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde; Kanunun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kurulu lara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'den istisna oldu u hüküm altına alınmı tır.

Söz konusu kurum ve kurulu lara 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.

Konuyla ilgili örneklere a a ıda yer verilmi tir.

***Örnek 1:** Bir sanatoryumun bedeli kar ılı nda aldı ı hizmet aracı KDV'ye tabidir. Ancak bu aracın vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel ki i tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslimi KDV'den istisnadır.*

***Örnek 2:** Kamu yararına çalı an derneklerden oldu u Bakanlar Kurulu Kararı ile onanan (G) Derne i tarafından yaptırılacak olan yüksekö renim ö renci yurdu in aatı için, (H) Yapı Denetim Ltd. ti. tarafından (G) Derne ine “bedelsiz” olarak verilen “yapı denetimi hizmeti”, KDV'den istisnadır.*

2.5. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılı ı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Ba ı lanan Bazı Malların Tesliminde stisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılı ı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlı mca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde ba ı lanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin KDV'den istisna oldu u hüküm altına alınmı tır.

Söz konusu KDV istisnası uygulamasında a a ıdaki açıklamalara göre hareket edilir.

2.5.1. Ba ı m Yapılacak ı Dernek veya Vakıflar

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi ba ı mın dernek veya vakfa yapımı olması gerekir. ihtiyacı bulunanlara do rudan veya ba ka organizasyonlar aracılı ıyla yapılacak gıda,

temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımlarının yukarıda belirtilen madde kapsamında yapılmı ba 1 olarak de erlendirilmesi mümkün de ildir.

Ba 1 1 kabul edecek dernek veya vakfın tüzü ünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ili kin hükümlerin bulunması gerekir. Bununla beraber, dernek veya vakfın ba ka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

2.5.2. Ba 1 a Konu Olacak Mallar ve Ba 1 ın Niteli i

Gıda bankacılı ı kapsamında yapılacak ba 1 ların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteli inde olması gerekir. Ayrıca yapılacak ba 1 lar artlı (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine da ıtılmak üzere) yapılır.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteli ini ta ımayan veya artlı olarak yapılmayan ba 1 lar, gıda bankacılı ı kapsamında yapılacak ba 1 olarak de erlendirilmez.

2.5.3. Ba 1 ı Yapanlarca Düzenlenecek Belge

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak ba 1 lar, ba 1 a konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilir ve ayrıca ta ıma için sevk irsaliyesi düzenlenir.

Ba 1 lanan mala ili kin bilgileri eksiksiz olarak içeren fatura, ba 1 yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenir. Mal bedeli olarak faturada, ba 1 a konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılır.

Faturada " ihtiyaç sahiplerine yardım artıyla ba 1 landı ından KDV hesaplanmamı tır." ibaresinin yer alması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak i lemlerde ba 1 ı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa ba 1 yapılan malın edinimine ili kin belgelerin saklanması zorunludur.

2.5.4. Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördü ü belgeleri düzenleyip ba 1 yapanlara bir örne ini verirler.

Ticari faaliyetle u ra anlarca düzenlenen faturalar, dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilir.

2.5.5. Kayıt Düzeni ve Beyan

Ticari i letmeye dahil malların ba 1 lanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu i lem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleşir.

KDV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları ba 1 ların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin " istisnalar-Di er ade Hakkı Do uran lemler" kulakç ının "Kısmi istisna Kapsamına Giren i lemler" tablosunda "229-Gıda Bankacılı ı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Ba 1 lanan, Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddeleri" satırında beyan ederler.

Aynı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi ba 1 larının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, ba 1 ın yapıld ı dönemde, ba 1 lanan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait KDV beyannamesine dahil edilmesi, aynı tutarın "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Ba 1 lanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin i letmeye dahil olmaması halinde ise söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil), Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin ba 1 ve yardımlara ili kin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Örnek: *Dernek kurulu tüzü ünde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ili kin hüküm bulunan (H) Yardımla ma ve Dayanı ma Derne ine,*

bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine da ıtılmak üzere yukarıdaki usul ve esaslar çerçevesinde gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi KDV'den istisna olacaktır. Ayrıca söz konusu maddelerin ihtiyacı olanlara bedelsiz olarak teslim edilmesi gerekmekte olup, bu teslimlere de KDV uygulanmayacaktır.

2.6. Yabancı Devletlerin Türkiye'deki Diplomatik Temsilcilik ve Konsoloslukları ile Yabancı Hayır ve Yardım Organizasyonlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde stisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-c) maddesinde, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına Kanunun (17/1) inci maddesinde yazılı kurulu lara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ili kin olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmi ve istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ili kin usul ve esasları belirlemeye Bakanlı ımız yetkili kılınmı tır.

Bakanlı ımıza tanınan bu yetki uyarınca, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarınca anılan Kanunun (17/1) inci maddesinde belirtilen kurum ve kurulu lara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlerle ilgili istisna uygulamasının usul ve esasları a a ıda belirlenmi tir:

a) 3065 sayılı Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kurulu lara bu kapsamda bedelsiz teslim edilecek mal ve hizmetler için herhangi bir sınırlama getirilmemi tir.

b) Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari sınırı KDV hariç 5.000 TL olması gerekir. Bu kapsama istisnadan yararlanmak artıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

c) stisnadan yararlanacak yabancı hayır ve yardım kurumlarının kanuni merkezinin yurt dı ında bulunması ve Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyette bulunmaması gerekir.

ç) stisnadan yararlanacak yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumları, bu Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kurulu lara yapacakları teslimin niteli i, miktarı ve tutarına ili kin bilgiler ile Türkiye'deki adreslerini belirten bir dilekçe ile Bakanlı ımıza (Gelir daresi Ba kanlı ı) ba vuruda bulunur.

Bu ba vurunun de erlendirilmesi sonucunda, yabancı hayır ve yardım kurumlarının ba ı layaca ı mal ve hizmetle ilgili alımlarında, KDV uygulamasına yönelik usul ve esasları belirten yazının ilgili kurulu tarafından onaylı bir örne i satıcılara verilmek suretiyle, satıcılar tarafından düzenlenecek fatura ve benzeri belgede KDV'nin tahsil edilmemesi sa lanır.

d) stisnadan yararlanan kurulu lara bu kapsamda yapılacak teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılamaz.

Örnek: *Yabancı bir devletin Türkiye'de bulunan Konsoloslu u, Türkiye'de meydana gelen deprem felaketi nedeniyle depremin ya andı ı lin Belediyesine Türkiye'deki bir firmadan temin edece i deprem çadırı ve yardım malzemesini bedelsiz olarak teslim edecektir. Türkiye'deki firmanın söz konusu deprem çadırları ve yardım malzemelerini Konsoloslu a tesliminde yukarıdaki artlar dahilinde istisna uygulanır. Ancak Türkiye'deki firmaya bu teslimlerle ilgili olarak yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bu kapsamda yüklenilen vergilerin firma tarafından indirim konusu yapılması ise 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi gere ince mümkün de ildir.*

2.7. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Kapsamındaki lemlerde stisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-d) maddesinde, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu^[44] kapsamındaki tescilli ta ınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimlerin KDV'den istisna olaca ı hükme ba lanmı , istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ili kin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlı ı yetkili kılınmı tır.

Bu yetkiye dayanılarak söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları a a ıdaki ekinde belirlenmi tir.

2.7.1. stisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

İstisna kapsamına tescilli tabiiat varlıklarının sadece rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine ilişkin olarak, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak mal teslimleri girmektedir.

11/06/2005 tarih ve 25842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Koruma, Uygulama ve Denetim Büroları, Proje Büroları ile Etkin Birimlerinin Kurulu, Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik"te tanımlanan I. grup yapılar hariç olmak üzere, tescilli tabiiat varlıklarının fonksiyon ve konfor artları gereği kullanıma yönelik donanımı ve proje hizmetleri (klima, jakuzi, yangın hassas algılama, kapalı devre kamera sistemi, tefriş elemanları vb.) istisna kapsamına dahil değildir. Yukarıda belirtilen projelerin uygulanması için iktisap edilseler dahi, tabiiat ve kültür varlıklarının satın alınmasında da istisna uygulanmaz. Ancak iktisap edilen tabiiat ve kültür varlıklarına uygulanacak projeler kapsamındaki iktisaplarda, Tebliğ açıklamaları çerçevesinde istisna uygulanacaktır.

Tescilli tabiiat varlıklarına ilişkin bu istisna uygulamasından yararlanabilmek için bu varlıkların sahibi olmak şarttır. Sponsorluk gibi sözleşmelerle kültür varlıklarının rölöve, restorasyon veya restitüsyon projelerini gerçekleştirecek olanlar da bu istisnadan yararlanabilir.

Örnek: *Tabiiat varlığı olarak Vakıflar Genel Müdürlüğü adına tescil edilmiş olan bir çay bahçesinin, yapılan bir sözleşme ile (J) şirketi tarafından restore edilmesi ile ilgili (J) şirketinin bu bölümde belirtilen mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilir.*

2.7.2. İstisna Kapsamına Giren İktisaplarda Alt Sınır

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari tutarı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı olarak tespit edilmiştir.

Aynı faturada istisna kapsamına giren birden fazla mal veya hizmetin yer alması ve bunların bedelleri toplamının fatura düzenleme sınırını aşması halinde vergi hesaplanmaz. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen iktisapların birlikte yer alması halinde ise her bir iktisap, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilir, istisna kapsamına giren iktisaplara ait bedeller toplamının fatura düzenleme sınırından fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen iktisap bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanır.

2.7.3. İstisna Uygulaması

İlgili Kültür ve Tabiiat Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu Müdürlüğü veya Tapu Sicil Müdürlüğü'nden tescil kaydı alınan tabiiat varlığına ait rölöve, restorasyon ve restitüsyon projeleri ile proje kapsamındaki iktisaplarda kullanılacak malzemeler liste halinde proje müelliflerince hazırlanır. Hazırlanan proje ve analizler, belediye sınırları içerisinde belediyeye, belediye sınırları dışında valiliğe onaylatılarak koruma bölge kuruluna sunulur. Koruma Bölge Kurulunca tescilli tabiiata ait projenin uygun bulunması halinde onaylanacak malzeme listesi, proje ile birlikte ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü'ne incelenmek üzere verilir. Malzeme listesinin projeye uygunluğu tespit edildikten sonra ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü'ne projeden yararlanacak olan bu Tebliğ ekinde yer alan örneğe (EK:15) uygun olarak hazırlanacak istisna belgesini verir.

Bu belgenin ekinde yer alan listede, istisna kapsamında iktisap göreceği mal ve malzemeler sıra numarası verilmek suretiyle cins ve miktar (adet, kg, m³ vb.) olarak açıkça belirtilir. İstisnadan yararlanacak olanlar istisna belgesi ve listeyi mal aldığı satıcılara ibraz ederek bu iktisaplarda KDV hesaplanmamasını talep eder. Satıcılar bu kapsamda teslim ettikleri malların listedeki sıra numarasını, cinsini ve teslim ettikleri miktarı listenin arka yüzüne yazarak imzalar ve kağıda basmak suretiyle onaylar. Bu şekilde yapılan satışlarda KDV uygulanmaz. Kendilerine istisna belgesi ibraz edilen satıcıların, talep edilen malın listedeki miktarı ile bu maldan daha önce ne kadar satın alındığını listenin arka yüzündeki verilerden kontrol etmesi, kendilerinden talep edilen malın listedeki miktarı aşması halinde aşan kısmı için istisna kapsamında iktisap yapıp KDV uygulaması gerekir. İstisna belgesi ile arka tarafına satıcı tarafından verildiği listenin alıcı tarafından onaylanması bir örneği satıcıya verilir. Satıcıların bu örnekleri, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerekir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddeleri gereğince, vergiye tabii olmayan veya 32 nci maddede sayılanlar hariç olmak üzere vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alımlarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri

içinde yer alan KDV, mükellefin vergiye tabi i lemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez. indirilemeyen bu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde i in mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

2.8. Kamu Kurumu Niteli indeki Meslek Kurulu larının, Kanunlarla Kendilerine Verilen Görev Gere i ve Kurulu Amaçlarına Uygun Ruhsat, izin, Onay ve Benzeri Hizmetlerde stisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-e)maddesi uyarınca, kamu kurumu niteli indeki meslek kurulu larının, kanunlarla kendilerine verilen görev gere i ve kurulu amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâ ıtların bu kurulu lar tarafından teslimi (motorlu ta ıtlar tescil plaka teslimleri hariç) KDV'den müstesnadır.

Örnek: Eczacılar Odası tarafından kanunla kendilerine verilen görev gere i ve kurulu amaçlarına uygun "i yeri açma ruhsatı", "faaliyet izin belgesi" gibi basılı kâ ıtların teslimi KDV'den istisnadır. Ancak söz konusu Odanın ticari nitelikte faaliyet ve i lemlerinin bulunması halinde bu i lemler KDV'ye tabi tutulur.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin faaliyetlerine ili kin mal alı ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgelerin kayıtlarının, mükelleflerin ba lı buldukları meslek odalarının olu turdukları bürolarda tutulaca ı hükme ba lanmı ; 215 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebli inin (3.3.) numaralı bölümünde de mükellef kayıtlarının öncelikle mesleki yönden ba lı olunan odalar bünyesinde kurulacak bürolarda tutulaca ı açıklanmı tır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu ile kamu kurumu niteli indeki meslek kurulu u olan Esnaf ve Sanatkârlar Odasına, basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarını tutma görevi verildi inden, 3065 sayılı Kanunun (17/2-e) maddesi uyarınca, kanunlarla kendilerine verilen görev gere i sözü edilen odalar tarafından yapılan bu hizmet kar ılı nda alınan bedeller KDV'den istisnadır.

3. Askeri Amaç Ta ıyan stisnalar

3065 sayılı Kanunun (17/3-a) maddesi ile askeri fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve ba lı ubeleri, askerî gazinolar, kı la gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve benzer nitelikteki di er tesisler, özel, yerel ve kı e itim merkezleri, askeri kantinler ve askeri müzelerin kurulu amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler ile bu kurum ve kurulu ların yapaca ı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması i lemleri vergiden istisna edilmi tir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kurulu amacına uygun olmasıdır.

Örnek: Bir askeri tamir atölyesi, askeri araçların tamir veya tadilatı dolayısıyla vergi hesaplamaz ancak tamir veya tadilatı üçüncü ki ilere yaparsa bedelli olup olmadığı na bakmaksızın vergi hesaplar.

4. Di er stisnalar

4.1. Vergiden Muaf Esnaf, Çiftçi ve Serbest Meslek Erbabı

3065 sayılı Kanunun (17/4-a)ve (17/4-b) maddeleriyle, Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmi tir.

4.2 Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler

3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesinde Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleriKDV'den istisna edilmi tir.

Ortaklarının tamamı basit usule tabi olan adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri de bu hüküm kapsamında de erlendirilir. Ancak ortaklarından en az birisi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilen adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri istisna kapsamına girmez.

Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetlerde i lem bedeli üzerinden KDV hesaplanmaz, bu i lemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerde KDV gösterilmez veya "KDV dâhildir" mealinde bir erhe yer verilmez.

Düzenledikleri belgelerde KDV gösteren veya "KDV dâhildir" mealinde bir erhe yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler, belgede ayrıca gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanan vergi tutarını 3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesi gere ince beyan ederve öderler. Ancak verilen beyannamede alar dolayısıyla yüklenen vergiler indirilmez. Yüklenen bu vergi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.

Vergi daireleri, kendili inden ba vuran ya da bu ekilde i lem yaptıkları vergi idaresince tespit edilen basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri için geçici KDV mükellefiyeti tesis etmek suretiyle gerekli i lemi yapar.

Teslim ve hizmetleri istisna kapsamına giren bu mükelleflerin mal ve hizmet alı ları ile yapacakları ithalat, genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi bulunmaktadır. Bu ekilde yüklenen vergiler Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Öte yandan, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, belirli artları sa layanlar basit usule geçebilmektedir. Bu çerçevede gerçek usulden basit usule geçen mükellefler, basit usule geçtikleri vergilendirme dönemi beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarını indirim konusu yapma imkânını kaybedeceklerinden, bu tutarları gelir vergisi uygulaması bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilirler.

Bu mükellefler, basit usule geçmeden önce satın aldıkları malları basit usule geçtikleri tarihten sonra iade etmeleri halinde a a idaki ekilde i lem yapılır.

- iade edilen mal için bir fatura düzenlenir. Bu faturaya tutar olarak, iade edilecek malın alı faturasındaki bedel ve KDV olarak gösterilen tutarların toplamı yazılacak ve faturaya bu hususu belirten bir erh konulacak, ayrıca alı faturasının tarih ve numarasına atıfta bulunulacaktır.

- Basit usule tabi mükellef bu fatura nedeniyle vergi dairesine KDV ödemeyecek, faturadaki tutarın tamamını hasılat olarak hesaplarına alacaklardır.

- Satıcı ise bu bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplayaca ı vergiyi indirim konusu yapacaktır.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, Kanunun (18/1) inci maddesi gere ince istisnadan vazgeçerek gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde KDV beyannamelerini üçer aylık dönemlerde verirler.

4.3. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci Maddesi Kapsamındaki i lemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Yapılan Devir ve Bölünme i lemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-c) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir ve bölünme i lemleri vergiden istisna edilmi tir. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde gelir vergisine tabi tutulmayacak de er artı kazançları kapsamında yer alan ve mükellefiyeti sona eren i letme tarafından yeni i letme veya i rketeye devredilen bütün mal ve haklar için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin devir ve bölünmelerinde KDV hesaplanmaması için bu devir ve bölünme i lemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılması arttır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılmayan devir ve bölünme i lemlerinde yeni i rketeye düzenlenecek faturada devre konu bütün mal ve hakların bedeli üzerinden, bedel bilinmiyor bulunamıyor ya da emsaline göre dü ük tespit edilmi ise 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedeli veyahut emsal ücreti üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Bu kapsamda istisna edilen i lemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayaca ı için önceki i letme veya i rketelere ait devreden KDV tutarları yeni i letme veya i rketeler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak ekilde indirim konusu yapılır.

4.4. İktisadi i letmeye Dâhil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması i lemleri vergiye tabi tutulmu tur. Buna mukabil Kanunun (17/4-d) maddesi ile iktisadi i letmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması i lemleri vergiden istisna edilmi tir.

Bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca ta inmazlar girmekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan di er mal ve hakların kiralanması i lemleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

iktisadi bir i letmeye dâhil olup olmama açısından irketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu de ildir. irket sermayesini olu turan bir gayrimenkul zaten bilânçoya alınımı olacaktır. Kurumlar ile bilanço esasına tabi olan i letmelerde, bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi i letmeye dâhil sayılır. Bilânçonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi kar ılı nda alınan kira bedeli KDV'ye tabidir.

Di er taraftan Vergi Usul Kanununun 187 nci maddesi, ferdi te ebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmi tir.

Ferdi te ebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi; fabrika, ambar, atölye, dükkân, ma aza ve arazinin i letmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsın de erlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağıdır. Yükümlünün sahip oldu u gayrimenkulün bir bölümünü i letme ihtiyaçları için kullanması, bu gayrimenkulün de erinin tamamı üzerinden envantere alınmasına engel de ildir. Sahip olunan gayrimenkulün i letmede kullanılan kısmı için kira tahakkuk ettirilemeyece i gibi di er kısımların üçüncü ahıslara kiralanması kar ılı nda elde edilen gelir, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca bu kiralama i lemi KDV'ye tabi olacaktır.

Ferdi te ebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esas; ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının i letmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilece idir. Bu durumda i letme ihtiyacı dı nda kalan kısımların üçüncü ahıslara kiraya verilmesi kar ılı nda alınan kira bedeli ticari kazancın bir unsuru sayıldığı ndan, bu kiralama i lemi KDV'ye tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda oda veya kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından azının i letmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi i letmeye dâhil sayılmadığı ndan envantere ithal edilmez. Dolayısıyla elde edilen kira bedeli de KDV'ye tabi de ildir.

iktisadi i letmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanan müteimmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) kiralanması i lemleri KDV'ye tabi de ildir; sadece iktisadi i letmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması i lemi KDV'ye tabidir.

Yukarıda sayılan gayrimenkuller dı nda kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan di er mal ve hakların (arama, i letme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve di er hakların) kiralanması i lemleri iktisadi i letmeye dâhil olup olmadığı na bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, aynı maddede Sa lık Bakanlığı na ba lı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluş ların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması i lemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Örnek: Sa lık Bakanlığı na ba lı bir hastane bünyesindeki otoparkın ya da kantin i letmesinin kiraya verilmesi KDV'den istisnadır.

4.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Kapsamına Giren İ lemler

4.5.1. Banka ve Bankerlik İ lemleri

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu, banka ve sigorta irketlerinin Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları i lemler hariç olmak üzere, her ne ekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar olu turmakta; bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paralar da aynı verginin kapsamına girmektedir. Bu i lemler Kanunun (17/4-e) maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir.

Ayrıca, Türkiye'de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dı şı kredi i lemlerinin mahiyet itibarıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız oldu u açıktır. Dolayısıyla, yurt dı şı kredi i lemlerinde de Kanunun (17/4-e) maddesi hükmü uyarınca KDV hesaplanmaz.

4.5.2. Sigorta Aracılık İ lemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren i lemler ile sigorta acente ve produktörlerinin sigorta muamelelerine ili kin i lemleri KDV'den istisna edilmi tir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun^[45] "Tanımlar" ba lıklı 2 nci maddesinde, sigorta acenteleri ve brokerleri aracı olarak tanımlanmı tir.

Buna göre, sözle me yapma ve prim tahsil etme yetkisi bulunan veya bulunmayan sigorta acenteleri ile sigorta brokerlerinin sigorta irketlerine yaptı ı sigorta muamelelerine ili kin i lemleri kar ılı ı aldı ı komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, faaliyetleri Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olan sigorta aracıları (sigorta acentesi ve brokerler) tarafından i letmelerine ait ta ınır ve ta ınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ili kin olanlar dı ndaki hizmetleri KDV'ye tabidir.

Bu nedenle, sözü edilen sigorta aracılarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arızı i lemlerinin bulunması halinde, bu i lemler sadece i lemin gerçekte ti i dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

4.5.3. Reasürans lemleri

Mükerrer sigorta olarak da tanımlanan reasürans i lemlerinde sigorta irketi, mü teriden aldı ı primin bir kısmını reasürans irketine devretmekte ve rizikoyu payla maktadır. Bunun sonucu olarak, sigortaya konu rizikonun gerçekte mesi halinde, reasürans irketi kendi üstlendi i riziko ile sınırlı olmak üzere sigorta irketine ödemedede bulunmaktadır. Bu i lemler sigorta i leminin devamı mahiyetinde oldu undan3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

4.6. Darphane ve Damga Matbaası Tarafından Yapılan lemler

3065 sayılı Kanunun (17/4-f) maddesi ile Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmi tir.

4.7. De erli Madenler, Kıymetli Ta lar, De erli Kâ ıtlar, Para, Döviz, Menkul Kıymetler, Damga Pulu ile Hurda ve Atık Teslimleri

4.7.1. De erli Maden, De erli Kâ ıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi ile külçe altın, külçe gümü , döviz, para, de erli kâ ıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama irketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda i lem gören sermaye piyasası araçlarının teslimi KDV'den istisna edilmi tir.

Külçe altın, külçe gümü , döviz, para teslimleri KDV'den istisna olup, hisse senedi ve tahvil teslimleri yanında, aynı mahiyette olan kâr ortaklı ı belgesi, gelir ortaklı ı belgesi gibi faiz veya temettü getiren kıymetli evrak teslimleri de vergiden müstesnadır.

Ancak, altın ve gümü sikkeler ile altından ve gümü ten mamul e ya teslimlerinde, Tebli in (III/A-4.2.) bölümünde açıklandı ı üzere, külçe miktarına isabet eden bedel dü üldükten sonraki tutar üzerinden KDV hesaplanır.

Ayrıca, madde ile 210 sayılı De erli Kâ ıtlar Kanununda^[46] düzenlenen de erli kâ ıtlar istisna kapsamına alınmı tir. Buna göre 210 sayılı Kanuna ekli tabloda yer alan de erli kâ ıtların teslimlerinde de KDV uygulanmaz.

4.7.2. Metal, Plastik, Kâ ıt, Cam Hurda ve Atıkların Teslimi

Hurda veya atık metal, plastik, kâ ıt ve cam teslimlerinde KDV uygulanmaz.

malathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve tala ların teslimi de bu kapsamda vergiden müstesnadır.

Ancak hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithali istisna kapsamında de erlendirilmez.

4.7.3. Kıymetli Ta Teslimleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi ile kıymetli ta lardan elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia (zirconia) teslimleri de istisna kapsamına alınmı tir.

Bu ta ların oldukları gibi teslim ve ithalinde KDV uygulanmaz.

Bu taahhütleri ihtiva eden veya bu taahhütlerden yapılmış olanların teslim ve ithalinin ise 3065 sayılı Kanununun (23/f) maddesinin Bakanlıkımıza verdiği yetkiye dayanılarak özel matrah ekli uygulanmak suretiyle vergilendirilmesi uygun görülmüş olup, uygulamaya ilişkin açıklamalara Tebliğin (III/A-4) bölümünde yer verilmiştir.

4.8. Zirai Amaçlı Su Teslimleri ile Arazi İslahına Ait Hizmetler

Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler KDV'den müstesnadır. Dolayısıyla söz konusu teslim ve hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

Zirai amaçlı su teslimlerinde, istisnanın uygulanması açısından suyu teslim edenin statüsünün bir önemi yoktur.

Perakende içme suyu teslimlerinde ise istisnanın uygulanabilmesi için teslimin köy tüzel kişiliği tarafından ve köyde ikamet edenlere yapılması şarttır. Köylere hizmet götürme birlikleri tarafından içme suyu teslimlerinde istisna uygulanması söz konusu olmaz.

Arazi ıslahına ait hizmetlerde ise istisnanın uygulanabilmesi için, hizmetin, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birlikleri tarafından yapılması gerekir.

4.9.Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanununun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır. Ancak yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

İstisnanın kapsamına yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler girmektedir.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanununun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) şirketinin serbest bölgeden alınan araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: thalat ve ihracat konusu malların (B) firmasınınca serbest bölgelerden limanlara, limanlardan serbest bölgelere karayolu ile taşınması ile ilgili leminin 3065 sayılı Kanununun genel hükümleri çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Örnek 3: Hazır betonun imal edilerek transmikserle dökülmesi ile ilgili, KDV uygulamasında inaat taahhütleri kapsamında "hizmet" olarak değerlendirilmektedir. Bu hizmetin yurtiçinden serbest bölgedeki inaatlar için verilmesi de mal teslimi olarak kabul edilemeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

4.10. Boru Hattı ile Yapılan Akaryakıt Taahhütleri

3065 sayılı Kanununun (17/4-j) maddesine göre, boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri KDV'den müstesnadır.

İstisna serbest dolaşıma girmemi (millilememi) ham petrol, gaz ve ürünlerin boru hattı ile taşınmasında uygulanır. Serbest dolaşıma girmeyen ürünlerin Türkiye içerisinde taşınması ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulur.

4.11.Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi

4743 sayılı Kanun^[47] hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçevesinde anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Örnek:(A)Varlık Yönetim Şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı ile ilgili leminde, bu mal ve hakların alacaklara mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacaklara mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı KDV'den istisna olacaktır.

Varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi artışıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

4.12. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Mal ve Hakların Teslimi

Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Bu istisna, işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı olarak uygulanır.

Örnek: TMSF'nin, (D) şirketinin yönetim kurulu üyesinden olan alacağının tahsili amacıyla, bu alacağının teminatını oluşturan şirket aktifindeki taahhütlerin TMSF'ye veya üçüncü kişilere teslimi, Kanununun (17/4-m) maddesi kapsamında gerçekleştirilmesi kaydıyla işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla sınırlı olmak üzere KDV'den istisna tutulur.

Öte yandan, söz konusu taahhütlerin satış bedelinden TMSF'ye intikal eden kısım düştükten 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

3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan yerlerinin ve bu yerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır.

Ancak, istisna kapsamındaki hizmetlerin ifasını gerçekleştirmek için (etiketleme, paketleme, istifleme, taahhütlere yükleme vb.) üçüncü kişilerden alınan işçilik, iş makinesi kiralanması ve vinç hizmetleri ile iş makineleri ve taahhütler için alınan akaryakıt vb. teslimleri, istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

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

Limana ve hava meydanlarında verilmekle beraber 3065 sayılı Kanun'da yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulur.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: İthalat işlemine konu bir malın gümrük antreposu içerisinde bir yerden bir yere taşınması hizmetleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Gümrüklü sahada işlem belgesi bulunan antrepo işleticisinden yapılacak olan antrepo kiralama işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Örnek 3: Gümrük antrepolarında ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen yükleme, boşaltma hizmetleri ile ithalat ve ihracat işlemlerine konu olması ya da transit rejim kapsamında işlem görmesi kaydıyla dökme bakliyat ürünlerinin söz konusu yerlerde keçe ile istifli, kamyonlara yüklenmesi, manipülasyonu hizmetleri KDV'den istisnadır.

4.15. Hazinesinin Ta ınmaz Teslimi ve Kiralamaları, İrtifak Hakkı Tesisi, Kullanma İzni ve Ön İzin Verilmesi İlemleri ile Toplu Konut Dairesi (TOK) Ba ımlı İmmarın Arsa ve Arazi Teslimleri

Hazinece yapılan ta ınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi ilemleri ile TOK Ba ımlı İmmarın Arsa ve Arazi Teslimleri KDV'den müstesnadır.

Hazine ibaresi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvelde sayılan kamu idarelerini kapsamakta olup, örneğin söz konusu cetvelde sayılmayan Üniversiteler ve Belediyeler "Hazine" kavramı içerisinde yer almamaktadır. Dolayısıyla bunlar tarafından yapılacak ta ınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi ilemleri verginin konusuna girmesi halinde bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

TOK 'ye tanınan istisna ise bu kurumun yapacağı arsa ve arazi teslimleri ile sınırlıdır. TOK tarafından arazi ve arsa dışında yapılacak ta ınmaz teslimleri (konut, bina, işyeri, sosyal tesis vb.) ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İrtifak Hisseleri ve Ta ınmazların Satımı

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan irtifak hisseleri ile ta ınmazların satımı suretiyle gerçekleştirilen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık ta ınmaz ve irtifak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları ta ınmaz ve irtifak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alım ve giderlere ait KDV'nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- Teslimin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.

- Satım tarihine kadar indirilemeyen kısım ise indirilecek KDV hesaplarından çıkarılarak "Giderilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

4.16.1. Ta ınmaz Satımlarında İstisna Uygulanması

Satım konusu edilecek ta ınmazlar (arsa, arazi, bina) ile irtifak hisselerinin satımında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (ta ınmazların mutata olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları ta ınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satım yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağımlı, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Gayrimenkul kiralama faaliyeti ile iştirak eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan ta ınmazı satımına çıkarmıştır.

Söz konusu satım işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir ta ınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak ta ınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir ta ınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan ta ınmazlardan olması halinde, ta ınmazın satımına genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Örnek 2: Bilgisayar parçalarının alım-satım faaliyeti ile iştirak eden (A) firması, İzmir'de 2006/Temmuz ayında bir arsa satın almıştır.

Söz konusu arsa üzerinde 2007/Haziran ayında ofis ve depodan oluşan tek binanın inaatına başlanması, 2011/Kasım ayında yapı kullanma izin belgesini alması, 14/12/2011 tarihinde tapuda cins tashihi yapılmıştır.

Tapuda cins tashihi yapılan binanın satışı ile ilgili 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için söz konusu binanın kurum adına tapuya tescil edilmesi yanında, en az iki tam yıl irket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bütün bölümleri ile birlikte inaatın tamamlanıp bina olarak aktifte alındığı tarihin (14/12/2011) esas alınması gerekmektedir.

Örnek 3:(K) irketinin 15/10/2003 tarihinde satın aldığı 5.000 m²'lik arsanın (L) Belediyesince kamulaştırılması ile ilgili sonucu söz konusu arsa yerine 13/4/2009 tarihinde verilen 3.000 m²'lik başka bir arsa irket tarafından satılacaktır.

Satışı yapılacak 3.000 m²'lik arsanın satışında (17/4-r) maddesindeki istisnadan yararlanılabilmesi için gereken "en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma" şartının tespitinde, kamulaştırılma tarihinin iktisap tarihi esas alınacaktır.

Örnek 4:Tarım ürünleri ticareti ile ilgili faaliyet eden () işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı işletmenin deposunu satışa çıkarmıştır.

Kanunun (17/4-r) maddesinde yer alan istisna kurumlar, belediyeler ve il özel idarelerine yönelik olup işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulanması mümkün değildir.

Örnek 5:(P) Kooperatifine 9/7/1998 tarihinde tahsis edilen ancak üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaftan dolayı 4/5/2011 tarihinde Kooperatif adına tapuya tescil edilen arsanın satışı yapılacaktır.

Satışı yapılacak arsanın en az iki yıl aktifte kalma süresi hesaplanırken kooperatifin üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih (9/7/1998) esas alınacak ve bu satış ile ilgili 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 6: iki tam yıldan fazla süredir (Z) irketinin aktifinde yer alan arsa, bina, taşınmazlar, makine ve teçhizatlar ibaret üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışa gerçekleştirilecektir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisnaya konu olan taşınmazlar Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

iki tam yıldan fazla bir süredir irketin aktifinde yer alan arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışa, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabii olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.

Örnek 7: 5910 sayılı Kanun ile kurulan (A) Ticaret ve Sanayi Odasının mülkiyetinde bulunan, hizmet binası olarak kullanılan 5. ve 6. katlarının kapalı zarf usulü ile satışa yapılacaktır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir. Bu itibarla, Odanın hizmet binası olarak kullanılan taşınmazların müzayedeye yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir Odanın mülkiyetinde bulursa dahi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 8: (Y) irketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde irket aktifine kaydedilen 2.000 m²'lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde irket aktifine kaydedilen 450 m²'lik biti iki arsa tevhit edilmiş (tek tapuya dönüştürülmüştür) ve satışa sunulmuştur.

Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan devir işlemler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrı tutulabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür.

Örnek 9: (Z) Kolektif irketinin aktifinde kayıtlı ve bir akaryakıt irketince akaryakıt istasyonu olarak kullanılan binaların, irketin nev'i de i tirerek limited irkete dönü mesi sonrasında satı ı yapılacaktır.

Söz konusu satı i leminde iki tam yıllık sürenin hesabında, bu binaların limited irkete dönü en kolektif irketin bilançosunun aktifine kaydedildi i tarihin ba langıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 10: Altından ve gümü ten mamul mücevherat imalatı ve satı ı faaliyetinde bulunan (M) irketi 2005 yılının A ustos ayında finansal kiralama yoluyla satın aldı ı ve ödemeleri halen devam eden aktifinde kayıtlı arsayı, 2010 yılı içerisinde kalan borç bakiyesini leasing irketine ödeyerek irket adına tapuya tescil ettirmi tir.

2005 yılında finansal kiralamaya konu edilen arsa, finansal kiralama süresi sonunda irketin mülkiyetine geçerek aktife kaydolaca ndan ve irket adına tapuda tescil i lemi 2010 yılında yapıldı ndan, 2010 yılındaki tescil tarihinden itibaren en az iki tam yılı geçmeden satılması halinde, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna hükmünden yararlanması mümkün de ildir.

Örnek 11: (F) Bankasının borçlularından (A) Ltd. ti.'ye ait ta ttın, icra yoluyla satı ı yapılacaktır.

Ta inmaz olarak de erlendirilmeyen ta ttın satı ının 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesi kapsamında de erlendirilmesi mümkün de ildir.

Belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetlerinde bulunan ta inmazların, iktisadi bir i letme olu turmayacak, bir ba ka deyi le, bu kıymetlerin ticaretini yapma kapsamında de erlendirilmeyecek ekilde satı ı, verginin konusuna girmemektedir.

Söz konusu ta inmazların açık arttırma suretiyle satı ı ise bu satı ın ticari kapsamda yapılmı na bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Ancak, bu durumda satı a konu ta inmazların (arsa, arazi, bina) belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari iki tam yıl (730 gün) bulunmu olması kaydıyla satı i lemi KDV'den istisnadır. Aksi takdirde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunan ta inmazların ticari bir organizasyon çerçevesinde ve devamlılık arz edecek ekilde satı ı, genel hükümler gere ince KDV'ye tabidir. Dolayısıyla satı a konu gayrimenkuller iki tam yıldan fazla süredir belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunsa dahi ticari bir organizasyon çerçevesinde ve devamlılık arz edecek ekilde yapılan bu satı lar da, KDV istisnası uygulanmaz.

4.16.2. tirak Hisselerinin Satı ında stisna Uygulaması

tirak hisselerinin (ortaklık payı) satı ında istisna uygulanabilmesi için satı a konu i tirak hisselerinin kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmu olması gerekir.

stisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların (söz konusu satı lar nedeniyle belediyeler ve il özel idareleri bünyesinde olu an iktisadi i letmeler dahil) bu amaçla aktiflerinde buldukları i tirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.

stisna, satı yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Ba ı , hibe eklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dı ındadır.

4.16.3. Bankalara Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Kar ılıklı Yapılan Teslimlere li kin stisna Uygulaması

Bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına kar ılıklı ta inmaz ve i tirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satılar dahil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için i tirak hisseleri ile ta inmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.

stisna sadece bankalara olan borca kar ılıklı, bankalara yapılacak devir ve teslimlerde uygulanır. Borca kar ılıklı banka dı ında üçüncü ki ilere yapılan satı lar, istisna kapsamında de erlendirilmez.

stisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu ta inmaz ve i tirak hisselerinin bankaya borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.

stisna, satı yoluyla gerçekle tirilen devir ve teslimlere uygulanır. Ba 1 , hibe ekleindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dı ındadır.

Örnek: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna kar ılık cra Müdürlü ü tarafından bankaya satı ı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

4.17. Konut Finansmanı Amacıyla Teminat Gösterilen veya İpotek Konulan Konutların Teslimi (Mortgage-Tutsat)

3065 sayılı Kanunun (17/4-) maddesi uyarınca,2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun (38/A) maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya İpotek konulan konutun, konut finansman kurulu ları, Toplu Konut dairesi Ba kanlı ı, İpotek finansmanı kurulu ları ya da üçüncü ki ilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satı lar dahil) ile bu eilde alınan konutun, konut finansman kurulu ları, Toplu Konut dairesi Ba kanlı ı veya İpotek finansmanı kurulu ları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satı ı dahil) KDV'den istisna edilmi tir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu^[48] ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlükten kaldırılmı ve 2499 sayılı Kanuna yapılan atfların, 6362 sayılı Kanunun ilgili maddelerine yapılmı sayılaca ı hükme ba lanmı tir. Dolayısıyla buradaki atfın da 6362 sayılı Kanuna yapılmı sayılması gerekir.

stisna sadece konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya İpotek konulan konutun tesliminde uygulanır.

Bu kapsamdaki konutların, finansman kurulu ları, Toplu Konut dairesi Ba kanlı ı veya İpotek finansmanı kurulu ları tarafından teslimi de KDV'den istisnadır. Bu durumda bu kurulu ların söz konusu konutu hem alı larında hem de satı larında KDV istisnası uygulanır. Örne in, konut finansmanına konu üzerinde İpotek tesis edilmi olan konutların, İpotek alacaklısı banka tarafından İpote in paraya çevrilmesi yoluyla satı ı (müzayede mahallinde yapılan satı lar dâhil) KDV'den istisnadır.

4.18. Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İlemler

4.18.1. Kapsam ve İleyi

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile tarım ürünleri ticaretini kolayla tırmak, depolanması için yaygın bir sistem olu turmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sa lamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sa lamak, tarım ürünleri lisanslı depo i leticilerinin ki iler arasında ayırım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satı mını ve teslimini sa layan ürün senedi düzenlemek ve standartları belirlenmi tarım ürünlerinin ticaretini geli tirmek üzere, tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin kurulu , i leyi ve denetimine ili kin usul ve esaslar belirlenmi tir.

5300 sayılı Kanun kapsamında yapılan i lemlerde KDV uygulaması, a a ıda açıklandı ı eilde yapılır.

5300 sayılı Kanun kapsamındaki ürün senetlerinin, Ürün İhtisas Borsaları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsalarında (Her iki borsa kısaca “İhtisas/ticaret borsaları” olarak anılacaktır.) tesliminde KDV uygulamasına yönelik olup, bu açıklamalar anılan Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak yayımlanan Elektronik Ürün Senedi Yönetmeli^[49] kapsamında basılı ürün senedi hükmünde olmak üzere sözkonusuYönetmelik hükümlerine uygun olarak elektronik ortamda olu turulan elektronik ürün senedi (ELÜS) teslimleri için de geçerlidir.

3065 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde, teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmı ; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el de i tirmeden do rudan sonuncu ki iye devredilmesi de teslim olarak nitelendirilmı ve bu durumda her bir safhanın ayrı ayrı vergilendirilece i hükme ba lanmı tir.

Bu hükme göre, ürün sahiplerinin kendi ürünlerini lisanslı depolara koyması i lemi KDV'ye tabi de ildir.

Ayrıca, depoya konulan ve ürün senedi çıkarılan bir ürünün, bu ürüne ait ürün senedi ihtisas/ticaret borsalarında herhangi bir i lem görmeden (satılmadan) ürünü depoya koyanlar

tarafından çekilmesi halinde de tasarruf hakkı el de i tirmedi inden KDV'nin konusuna giren bir i lem bulunmamaktadır. Ancak, ürünü depoya koyan ki inin bu ürüne ait ürün senedini ihtisas/ticaret borsaları aracılı ıyla teslim ettikten sonra aynı ürün senedi ile ürünü çekmek istemesi halinde bu i lem Kanununun (1/3-d) maddesine göre KDV'ye tabi tutulur.

Öte yandan, lisanslı depoculukta kullanılan ve depoya konulan ürünü temsil eden ürün senetlerinin her el de i tirme a aması ayrı bir teslim olup, bu teslimler ticari, sınai, zirai faaliyet ya da mesleki faaliyet kapsamında ifa edilmek artıyla KDV'nin konusuna girmekle birlikte söz konusu teslimler 3065 sayılı Kanununun (13/) ve (17/4-t) maddeleri ile KDV'den istisna edilmi tir. Dolayısıyla, ürün senedini elinde bulunduran KDV mükellefleri (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç) ürün senedi teslimlerinde alıcı adına fatura ve benzeri vesikaları düzenlerler ancak söz konusu belgelerde KDV göstermezler.

Ürün senedinin KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından KDV mükelleflerine tesliminde ise KDV mükelleflerince gider pusulası düzenlenir.

Alım-satıma taraf olanların KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde fatura ve benzeri vesikaların düzenlenmesine gerek yoktur. Bu i lemlerin tarafların kendi aralarında düzenleyece i teslim tutana ı, taahhütname veya bir yazı ile tevsiki mümkündür.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, ürün senetlerini ticari nitelik arz edecek ekilde teslimi durumunda, i lemlerin yalnızca ürün senedi teslimlerinden olu ması halinde KDV'den istisna tutulan bu i lemleri nedeniyle bunlar adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek yoktur.

4.18.2. Ürün Senetlerinin, ihtisas/Ticaret Borsaları Aracılı ıyla İlk Teslimi

3065 sayılı Kanununun (13/) maddesiile 5300 sayılı Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılı ıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmi tir. Söz konusu istisna tam istisna mahiyetinde olup, bu istisna uygulamasından kaynaklanan ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarları, mükelleflere Tebli in (II/B-9.) bölümündeki açıklamalara göre iade edilir.

4.18.3. Ürün Senetlerinin İlk Tesliminden Sonraki Teslimleri

3065 sayılı Kanununun (17/4-t) maddesinde ürün senetlerinin ilk teslimi ile ürünü depodan çekecek olanlara teslimi arasındaki teslimler, kısmi istisna kapsamına alınmı tır.

Buna göre, ürün senedinin ilk tesliminden sonraKDV mükellefleri tarafından tesliminde de (ürünü depodan çekecek olanlara teslimi hariç) KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, aynı maddeye göre, bu kapsamda vergiden istisna edilen i lemler bakımından Kanununun (30/a) maddesi hükmü uygulanmaz. Buna göre, KDV mükellefiyeti olanlar kısmi istisna kapsamına giren bu teslimleri dolayısıyla yükledikleri vergileri indirim konusu yapabilirler, ancak iade olarak talep edemezler.

4.18.4. Ürün Senetlerinin Ürünü Depodan Çekecek Olanlara Teslimi ve Sorumluluk Uygulaması

3065 sayılı Kanununun (1/3-d) maddesi uyarınca 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil etti i ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, bu teslimin ticari, sınai, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında yapıp yapılmadı ına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmakta olup, Kanununun (10/k) maddesine göre bu i lemde vergiyi do uran olay, ürün senetlerinin temsil etti i ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelmektedir.Kanununun (23/d) maddesi uyarınca söz konusu i lemde KDV matrahını, ürün senedinin en son i lem gördü ü borsa de eri olu turmaktadır.

Bu hükümlere göre, ürün senetlerini ürünü depodan çekecek olanlara teslim edenler, KDV mükellefi olmasalar dahi bu teslim KDV'ye tabidir. Bu i lemde vergiyi do uran olay ise ürün senedinin temsil etti i ürünün depodan çekilmesi anında meydana gelir.

Di er taraftan, Kanununun (9/3)üncü maddesinde, 5300 sayılı Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil etti i ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo i leticilerinin sorumlu oldu u belirtilmi tir.

Malindepodan çekilmek istenmesi halinde, ürün senedi ile fatura ya da alıma ait di er belgelerle birlikte lisanslı depo i leticisine ba vurulur. letici, senedin en son i lem gördü ü borsada olu ande eri tespit eder. KDV tutarını bu de er üzerinden hesaplar ve alıcıdan tahsil eder. Kar ılı nda bir örne i (EK: 16)'da yer alan "Lisanslı Depo i leticileri çin Katma De er Vergisi Tahsilat

Belgesi"ni en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenleyip asıl nüshayı alıcıya verir. Belgede gösterilen KDV tutarı, lisanslı depo i leticisi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir. KDV mükellefi olan alıcılar i leme ait KDV tutarını bu belgeye dayanarak indirim konusu yapabilirler.

Lisanslı depo i leticileri, bu i lemlere ait KDV'yi, aylık vergilendirme dönemi içerisindeki ürün çeki lerinin tamamını kapsayacak ekilde 2 No.lu KDV beyannamesi ile ba lı oldukları vergi dairesine beyan edip öderler.

Örnek:*Bu day alım satımı faaliyetinde bulunan mükellef (A), vergiden muaf çiftçiden müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle satın aldı ı 100 ton bu dayı, lisanslı depo i leticisine tevdi etmi (lisanslı depoya koymu), söz konusu ürüne ili kin olarak lisanslı depo i leticisi tarafından düzenlenen ürün senedini yetkili ticaret borsasına 10.04.2013 tarihinde kayıt ve tescil ettirmi tir.*

Mükellef (A) söz konusu ürün senedini, 14.05.2013 tarihinde 56.000 TL'ye mükellef (B)'ye satmış tir. Mükellef (B) bu ürün senedini 30.05.2013 tarihinde özel bir bankada ücretli olarak çalı an (D)'ye 60.500 TL'ye satmış tir. Söz konusu ürün senedi (D) tarafından 15.06.2013 tarihinde 59.000 TL'ye fırıncılık faaliyetinde bulunan mükellef (F)'ye satılmış tir.

(F), bu ürünü çekmek için 25.06.2013 tarihinde ürün senedi ve gider pusulası ile birlikte lisanslı depo i letmesine ba vurmuş , ürün senedi lisanslı depo i leticisi tarafından bu tarihte iptal edilerek senedin temsil etti i 100 ton bu day aynı gün mükellef (F) tarafından depodan çekilmiştir tir. Depodan çekilen ürünü temsil eden senedin borsadaki son i lem de eri 59.000 TL'dir.

Bu durumda söz konusu i lemle ilgili olarak a a ıdaki ekilde hareket edilecektir.

- Mükellef (A)'nın 100 ton bu dayı lisanslı depo i leticisine tevdi, teslim mahiyetinde olmadı undan bu a amada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

- Mükellef (A)'nın mükellef (B)'ye ürün senedini ticaret borsasında kayıt ve tescil ettirdikten sonraki ilk teslimi, Kanunun (13/) maddesi uyarınca KDV'den müstesna oldu undan mükellef (A) tarafından mükellef (B)'ye ürün senedinin satı bedeli olan 56.000 TL için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

(A), KDV mükellefi oldu undan, tam istisna kapsamına giren bu teslimi dolayısıyla yüklendi i ve indirim yoluyla telafı edemedi i KDV tutarlarının iadesini talep edebilir.

- KDV mükellefi (B)'nin ürün senedini özel bir bankada ücretli olarak çalı an (D)'ye 60.000 TL'ye teslimi Kanunun (17/4-t) maddesi gere ince KDV'den istisna oldu undan mükellef (B) söz konusu i leme ili kin olarak düzenleyece i faturada KDV hesaplamayacaktır. Kanunun (17/4-t) maddesinde düzenlenen istisna, kısmi istisna niteli inde olmakla beraber mükellef (B) bu i lemle ilgili olarak (genel giderler vb. harcamalar dolayısıyla) yüklendi i KDV tutarlarını indirim konusu yapabilecek ancak iade talep edemeyecektir.

- Özel bir bankada ücretli olarak çalı an (D)'nin ürün senedini fırıncılık faaliyetinde bulunan ve ürünü depodan çekecek olan mükellef (F)'ye tesliminde, (F) tarafından gider pusulası düzenlenecektir. (D) tarafından yapılan söz konusu teslim ticari, sınai, zirai faaliyet kapsamında olmasa dahi Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca KDV'ye tabi bulunmaktadır. Söz konusu i lemde vergiyi do uran olay ürünün lisanslı depodan çekildi i anda meydana gelmektedir. Ürünün borsadaki son i lem de eri 59.000 TL oldu undan, KDV bu de er üzerinden hesaplanacaktır. Mükellef (F)'ye yapılan bu teslim toptan teslim mahiyetinde olup 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı Listenin 3 üncü sırası uyarınca KDV oranı (% 1) olarak uygulanacaktır. Hesaplanacak KDV lisanslı depo i leticisi tarafından sorumlu sıfatıyla verilecek beyannameye dahil edilecektir. (F) ise lisanslı depo i leticisinden alaca ı "Lisanslı Depo i leticileri için Katma De er Vergisi Tahsilat Belgesi"ne istinaden indirim hakkından yararlanacaktır.

4.19. Varlık Kiralama irketleri Tarafından Yapılan Devir ve Kiralama lemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi uyarınca menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların, varlık kiralama irketlerine devri ile bu varlıkların varlık kiralama irketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri KDV'den istisna edilmiştir tir.

4.20. Sigorta Tahkim Komisyonu Tarafından Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (17/4-v) maddesine göre 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca olu turulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyu mazlıkların

çözümüne ili kin olarak verilen hizmetler, KDV'den müstesnadır. Dolayısıyla, Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından bu hizmetlere kar ılık alınan bedeller üzerinden KDV tahsil edilmez.

4.21.Finansal Kiralama irketlerince Ta ınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Ki ilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) lemi

3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesine göre, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman irketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama irketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanana ta ınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu ta ınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması ko ulu ile kiralamaya konu ta ınmazların kiralayana satılması, satan ki ilere kiralanması ve devri i lemi KDV'den istisna edilmi tir.

Buna göre, finansal kiralama irketlerinin 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir ta ınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralanması i lemine, söz konusu ta ınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması ko ulu ile KDV istisnası uygulanır.

istisna, kiralamaya konu ta ınmazların satın alınması, satan ki ilere kiralanması ve tekrar kiralayana satılması ve devri i lemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki i lemlerin ayrı tırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün de ildir.

Söz konusu istisna kısmi istisna kapsamında olup, finansal kiralama irketine satılan ta ınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin,3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre düzeltilmesi gerekir.

4.22. Patentli veya Faydalı Model Belgeli Bulu a li kin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması lemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-z) maddesine göre, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun^[50](5/B) maddesi kapsamındaki ara tırma ve geli tirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli bulu a ili kin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satı ı KDV'den istisnadır.

Söz konusu patentli veya faydalı model belgeli bulu a ili kin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satı ının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (5/B) maddesi kapsamındaki ara tırma ve geli tirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde elde edilmi olması gerekmektedir.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen i lemler bakımından Kanunun (30/a) maddesihükümü uygulanmayaca ından, söz konusu i lemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmez.

G. GEÇ C MADDELERDE YER ALAN ST SNALAR

1. Özelle tirme Kapsamına Alınan ktisadi Kıymetlerin Teslim ve Kiralanması lemleri

3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde, 4046 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelle tirme kapsamına alınan ktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması i lemlerinin KDV'den müstesna oldu u, bu kapsamda istisna edilen i lemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinin uygulanmayaca ı hüküm altına alınmı tır.

Söz konusu hüküm çerçevesinde, özelle tirme kapsamına alınan ktisadi kıymetlerin Özelle tirme daresine teslim ve kiralanması ile bunların aynı dare tarafından teslim ve kiralanması i lemlerinde KDV uygulanmaz.

Di er taraftan, kiralama i lemlerinin KDV'den müstesna tutulabilmesi için kiraya verilecek ta ınmazın özelle tirme kapsam ve programına alınması ve kiralama i lemlerinin 4046 sayılı Kanun hükümleri uygulanmak suretiyle gerçekleştirilmesi gerekir. 4046 sayılı Kanun kapsamında de erlendirilmeyen ve özel hukuk hükümlerine tabi iki irket arasındaki sözleşmeye dayanılarak yapılan devir i lemleri 3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde belirtilen özelle tirme kapsamında de erlendirilmeyece inden bu devir i leminde KDV istisnası uygulanmaz.

2. Teknoloji Geli tirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesi ile, 4691 sayılı Teknoloji Geli tirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geli tirme bölgesinde faaliyette bulunan giri imcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulundu u süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve

sistem yönetimi, veri yönetimi, i uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı ekindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den müstesna oldu u ve Maliye Bakanlı ının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ili kin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ili kin usul ve esasları tespit etmeye yetkili oldu u hüküm altına alınmı tır.

Bu hükme göre, Teknoloji Geli tirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, i uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları ekindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı ki ilere satılması ya da satı ın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel de ildir.

Üniversitelere ba lı Teknokentler de Teknoloji Geli tirme Bölgesi olarak de erlendirilir. Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı ki ilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda payla ımının sa lanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması i inin bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geli tirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, i uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satı ında ise (bu satı i lemi istisna kapsamında de erlendirilmeyece inden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Ancak, Teknoloji Geli tirme Bölgesinde faaliyette bulunan giri imciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadı ına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Güncelleme dı ında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geli tirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, i levlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, e ya vb. donanımlar ile bu donanımlara ili kin hizmetler, web sitesi aracılı ıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalı maları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında de erlendirilmez.

Öte yandan 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmi bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alı vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz.

Di er taraftan, Teknoloji Geli tirme Bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ili kin yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

Konuyla ilgili örneklere a a ıda yer verilmi tir.

Örnek 1: Teknoloji Geli tirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bu bölgede üretti i "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satı ı ile bu yazılıma yönelik güncelleme i i Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 2:(A) Ltd. ti.'nin Teknoloji Geli tirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde üretti i bir ürünün lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün de ildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satı sonrasında mü terilere ç a rı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında de erlendirilmez.

Örnek 3: Teknoloji Geli tirme Bölgesinde yönetici irket olarak faaliyette bulunacak olan (D) Bilim ve Teknoloji A. . tarafından yapılacak teslim ve hizmetler genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacak, ancak, bu irketin teknoloji geli tirme bölgesinde faaliyette bulunması durumunda bu faaliyetleri neticesinde üretece i sistem yönetimi, veri yönetimi, i uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı ekindeki teslim ve hizmetlerinde Kanunun geçici 20/1inci maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanacaktır.

3. Milli E itim Bakanlı ına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara li kin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri

3065 sayılı Kanunun geçici 23 üncü maddesi ile Milli Eğitim Bakanlığı na bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri ile bu mal ve hizmetlerin başlı yapacak olanlara teslim ve ifası, 31/12/2015 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiş, bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergilerin vergiye tabi icmler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilece i, indirimle giderilemeyen vergilerin iade edilmeyece i ve Maliye Bakanlı ının istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili oldu u hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca söz konusu istisna a a ıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülecektir.

3.1. istisnanın Kapsamı

Bu istisna;

- Bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların Milli Eğitim Bakanlığı na başlı eğitim kurumlarına bedelsiz olarak teslimi ve/veya ifası ile

- Bu mal ve hizmetlerin başlı ını yapacak olanlara teslim ve/veya ifasında geçerlidir.

Bu kapsamda, bilgisayar donanımları (mouse, klavye, antivirüs programları, data kablosu-montaj kablosu gibi), internet ve network ürünleri (modem, switch, kablolama), tarayıcı gibi ürünler ile iletişim sistemi ve güvenlik yazılımlarının Milli Eğitim Bakanlığı na (okul aile birli i 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 ında kalan çevre birimlerinin (akıllı tahta, bilgisayara ba lanarak kullanılma imkanı olsa dahi bilgisayar donanımı olarak kabul edilmesi mümkün olmayan projeksiyon cihazı ve aparatı, bilgisayar çantası, ses sistemi, yazıcı, notebook so utucusu, televizyon, barkod okuyucu, kesintisiz güç kayna ı, dijital video ve foto raf makinesi gibi ürünler) teslimi Kanunun geçici 23 üncü maddesi kapsamında de erlendirilmez ve bunların tesliminde genel hükümlere göre KDV hesaplanır.

Bilgisayar ve donanımlarının do rudan Milli Eğitim Bakanlığı na bedelsiz tesliminde, Kanunun (17/2-b) maddesi hükmü uyarınca KDV istisnası uygulanır. Ancak, bu ürünlerin Milli Eğitim Bakanlığı na bedeli mukabilinde tesliminde Kanunun (17/2-b) ve geçici 23 üncü maddesine göre KDV istisnası uygulanması söz konusu de ildir.

3.2. istisnanın Uygulanması

3.2.1. istisna Belgesinin Düzenlenmesi

3065 sayılı Kanunun geçici 23 üncü maddesi uyarınca Milli Eğitim Bakanlığı na başlı eğitim kurumlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları teslim ve/veya ifa etmek isteyen ki i veya kurulu lar, İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklere başvururlar.

İl veya İlçe koordinatörlükleri bu başvuru üzerine bedelsiz olarak teslim ve/veya ifa edilmek istenen bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teknik açıdan uygun olup olmadığı hususunda gerekli de erlendirmeyi yapar ve uygun bulunması halinde, bedelsiz teslimde bulunacak ki i veya kurulu adına örne i Tebli 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 ifalarda istisna Uygulanması

İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunmak amacıyla istisna belgesi düzenlenen KDV mükellefleri, söz konusu mal ve hizmetleri KDV ödeyerek ya da KDV ödemeksizin temin edebilirler. Milli Eğitim Bakanlığı na 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 icim yapılmasını talep ederler. Bu ekinde talepte bulunulmaması durumunda ise

Milli E itim Bakanlı ına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ili kin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunacaklara yapılacak satı larda istisna kapsamında i lem yapılmaz.

Satıcılar istisna kapsamında i lem yapılmasının talep edilmesi üzerine belge sahibi adına düzenleyecekleri faturada KDV hesaplamazlar. Düzenlenen bu faturaya "..... l / İçe Milli E itim Müdürlüü ünün düzenledi i tarih ve sayılı belge uyarınca KDV uygulanmamı tır." ibaresi not olarak dü ülü; ayrıca istisna belgesinin düzenleyen makamca onaylı bir örne i eki ile birlikte gerekti inde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere kar ı taraftan alınır.

Yukarıda belirtilen ekilerde temin edilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ili kin yazılımları Milli E itim Bakanlı ına bedelsiz teslim ve/veya ifasında bulunacak mükellefler de düzenleyecekleri faturalarda adlarına düzenlenen istisna belgesine ait bilgilere yer vermek suretiyle KDV hesaplamazlar. Bu ekilde bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunan mükelleflerin sahip oldukları istisna belgesini eki ile birlikte Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklayacakları da tabiidir.

3.2.3. KDV Mükellefi Olmayanlarca Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya falarda stisna Uygulaması

1 veya İçe Milli E itim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ili kin yazılımların teslim ve/veya ifası hususunda istisna belgesi düzenlenen KDV mükellefi olmayan ki i veya kurulu lar, bedelsiz teslim ve/veya ifa edecekleri bilgisayar ve donanımları ile bunlara ili kin yazılımları piyasadan KDV ödemeksizin temin ederler.

Buna göre bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ili kin yazılımları Milli E itim Bakanlı ına bedelsiz teslim ve/veya ifa edecek istisna belgesine sahip KDV mükellefi olmayan ki i veya kurulu lar, satıcılara istisna belgelerini ibraz ederek, kendilerine yapılacak teslim ve/veya ifalarda KDV uygulanmamasını talep ederler.

Satıcılar, bu talep üzerine istisna belgesinde nitelik ve adedi gösterilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ili kin yazılımların teslim ve/veya ifalarına ili kin düzenleyecekleri faturada Tebli in (II/G-3.2.2.) bölümünde belirtilen notu dü mek suretiyle KDV hesaplamazlar. Ayrıca, istisna belgesinin düzenleyen makamca onaylı bir örne i, eki ile birlikte gerekti inde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere kar ı taraftan alınır.

3.2.4. Nakdi Ba ı larla Alınacak Bilgisayarlarda stisna Uygulaması

Milli E itim Bakanlı ına, bilgisayar ve donanımları ile bunlara ili kin yazılımların alımı artı ile yapılan nakdi ba ı ların, Milli E itim Bakanlı ı tarafından kullanımında da 1 veya İçe Milli E itim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklerin ba ı sahibi adına istisna belgesi düzenlemek suretiyle Tebli in (II/G-3.2.3.) bölümünde yapılan açıklamalar do rultusunda i lem yapmaları mümkündür.

3.3. ndirim

Kanunun geçici 23 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, KDV ödeyerek satın aldıkları bilgisayar ve donanımlar ile bunlara ili kin yazılımları Milli E itim Bakanlı ına ba lı okullara bedelsiz teslim eden mükellefler ile bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunacak bu ki i veya kurulu lara istisna kapsamında satı yapan mükellefler, yükledikleri vergileri 3065 sayılı Kanunun 29 ve 34 üncü maddelerindeki genel esaslar dahilinde indirim konusu yaparlar. Ancak, KDV'den istisna edilen söz konusu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılan verginin iadesini talep edemezler.

4.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri ile Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan n aat Taahhüt leri

4.1.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri

3065 sayılı Kanunun geçici 28 inci maddesinde; bu maddenin yürürlü e girdi i tarihten önce bina in aat ruhsatı almı olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den müstesna olaca ı hükmüne yer verilmi tir.

Söz konusu madde hükmüne göre,

3/7/2009 tarihinden önce bina in aat ruhsatı almı olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisnadır.

3/7/2009 tarihinden sonra bina in aat ruhsatı alınmı olması halinde ise üyelere yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde (% 1), 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde ise (% 18) oranında KDV hesaplanır. Ayrıca, üyeler dı nda üçüncü ahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa i yeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3065 sayılı Kanununun 20 nci maddesi uyarınca konut yapı kooperatiflerinin in a ettikleri konutların üyelerine tesliminin kar ılı nı te kil eden bedel, vergiyi do uran olayın meydana geldi i tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat kar ılı nda verilen arsaya ili kin bedelin dahil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye dü en kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınır.

Di er taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise a a ıdaki ekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

Geçici 28 inci maddenin yayımlandı ı 3/7/2009 tarihinden önce bina in aat ruhsatı alınmı olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak in a edilecek konutların üyelere tesliminde (vergiye tabi ba ka i lemleri bulunmamak kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla in aat ruhsatı alınmamı ba ka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarda in a edilecek konutlar için in aat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.

3/7/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina in aat ruhsatı almamı kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina in aat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmez.

3/7/2009 tarihinden itibaren bina in aat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina in aat ruhsatının alındı ı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabi i lemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyanamesi verilir.

4.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan in aat Taahhüt lerinde istisna/ ndirimli Oran Uygulaması

3065 sayılı Kanununun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina in aat ruhsatı almı olan konut yapı kooperatiflerine yapılan in aat taahhüt i leri KDV'den istisna edilmi tir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek in aat taahhüt i leri, bina in aat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmı ise KDV'den istisna tutulur. Bina in aat ruhsatı bu tarihten sonra alınmı sa söz konusu i lere(% 1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan in aat taahhüt i lerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- in konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan i in in aat i i olması ve taahhüde dayanması, gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli bo arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda oldu undan, üye kooperatiflere yapılan in aat taahhüt i lerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birli in adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel te kil etmez.

istisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmedi i konusunda Bakanlı ımızca Çevre ve ehircilik Bakanlı ı'ndan alınan görü ler çerçevesinde in aat taahhüt i i olarak de erlendirilen i ler girmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inaat i i niteli inde 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 baına hafriyat i i,
- Muhasebecilik,
- Plan-proje çizimi,
- Anayoldaki refüjlerin a açlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,
- Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma i i,
- Parselasyon,
- Aplikasyon (araziye uygulama),

ve benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satı ı dı nda) do rudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir i letmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın alması i lemi (Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna uygulaması hariç), KDV'ye tabidir.

Di er taraftan, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inaat i i yaptırımları halinde, taeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç i çilik hizmetlerinde, yalnızca i çilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dı nda in aatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

4.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Kar ılı ı n aat lerinde KDV Uygulaması

Arsa kat kar ılı ı inaat i leri; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsaya kar ılık olarak arsa sahibine konut veya i yeri teslimi ekinde iki ayrı teslimden olu maktadır.

Bu kapsamdaki i lemler teslim mahiyetinde oldu undan kat kar ılı ı inaat i lerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inaat taahhüt i inden söz edilemez.

Di er taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da di er konut yapı kooperatiflerine inaat yapılmak üzere teslimi de inaat taahhüt i i kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat kar ılı ı anlama yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inaat taahhüt i i kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyece i için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

4.4. istisna Kapsamındaki lemlerde ndirim

inaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden önce almı olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inaat taahhüt i lerine ait istisna, kısmi istisna niteli inde oldu undan, istisna kapsamında i lem yapan mükelleflerin bu i lerle ilgili olarak yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları Kanunun (30/a) maddesine göre mümkün de ildir. Yüklenilen ancak indirimi mümkün olmayan bu vergiler, Kanunun (30/d) maddesi hükmü göz önünde tutulmak artıyla gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

5. Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemine Ta nınmaz ve tirak 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 be inci fıkrası uyarınca üyelerine veya çalı anlarına emeklili e yönelik taahhütte bulunan dernek, vakıf, sandık, tüzel ki ili i haiz meslek kurulu u veya sair ticaret irketleri nezdinde 16/4/2012 tarihi itibarıyla mevcut bulunan emeklilik taahhüt planları kapsamındaki yurt içi ya da yurt dı ndaki birikimler ve taahhütlere ili kin tutarların (plan esaslarına göre aktarım tarihine

kadar mutat yapılan ödemeler nedeniyle olu anlar dahil) kısmen veya tamamen bireysel emeklilik sistemine aktarılması amacıyla ta nınmaz ve i tirak hisselerinin (müzayede mahallinde satı ı dahil) devir ve teslimi 31/12/2015 tarihine kadar uygulanmak üzere KDV'den müstesnadır. Bu istisna, aktarılan tutarla orantılı olarak uygulanır.

Maliye Bakanlığı 1, bu maddenin uygulamasına ili kin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

stisnanın kapsamını, bireysel emeklilik taahhüt planı esasları çerçevesinde aktarım tarihine kadar yapılan düzenli ödemelerin bu sisteme aktarılmak üzere müzayede mahallinde yapılan satı da dahil olmak üzere ta nınmaz ve i tirak hisselerinin devir ve teslimleri olu turmaktadır. 31/12/2015 tarihine kadar uygulanacak söz konusu istisna kapsamında i lem yapan mükelleflerin bu i lere ili kin olarak yükledikleri vergiler Kanununun (30/a) maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.

6. ehir içi Ula ım Sistemleri ve Bunlara li kin Tesislerin Devir ve Teslimleri

3065 sayılı Kanunun geçici 32 inci maddesinde;

“ ehir içi raylı ula ım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve fönüküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu i ve i lemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının Ula ırma, Denizcilik ve Haberle me Bakanlığı 1, belediyeler ve bunların ba lı kurulu ları arasında yapılacak devir ve teslimleri 31/12/2023 tarihine kadar katma de er vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tabi i lemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. ndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Maliye Bakanlığı 1, istisnaya ili kin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

stisna uygulaması, 31/12/2023 tarihine kadar Ula ırma, Denizcilik ve Haberle me Bakanlığı 1 ile belediyeler ve bunların ba lı kurulu ları arasında yapılacak ehir içi raylı ula ım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve fönüküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu i ve i lemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının devir ve teslimlerini kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında i lem yapan mükelleflerin, bu i lere ili kin olarak yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür.

. ST SNADAN VAZGEÇME VE ST SNALARIN SINIRI

1. stisnadan Vazgeçme

3065 sayılı Kanununun 18 inci maddesine göre, vergiden istisna edilmi i lemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı ba vuruda bulunarak, belirtecekleri i lem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen i lemlerin tamamını kapsamaması arttır. u kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan i lemlere ümülü yoktur.

Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kurulu amaçlarına uygun olarak i letmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ili kin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

stisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu ekinde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmı sayılır.

1.1.Uygulama

Kanununun 18 inci maddesi hükmüne göre istisnadan vazgeçmek isteyenler, vergi dairesine yapacakları yazılı müracaatla vergiden istisna edilmi i lemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. stisnadan vazgeçme talebi i lem türleri itibarıyla yapılır. Ancak, bu talebin, mükellefin vazgeçmek istedi i istisna kapsamında olan i lemlerin tamamını kapsamaması arttır.

stisnadan vazgeçme talebinden önce ba lanmı i lerde bu hüküm uygulanmayacak, devam edilmekte olan bu i ler sonuçlanıncaya kadar istisna kapsamında i lem görecektir.

Bu durum, daha önce istisnadan vazgeçmi olan mükelleflerin devam etmekte olan i leri için de geçerli olup, istisnadan vazgeçme tarihinden sonra KDV ye tabi olan i lemler sonuçlanmadıkça bu i lemler için istisna uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu i lemler sonuçlandıktan sonra, üç yıllık sürenin bitiminden önce ba vurulması halinde, tekrar istisna uygulanması mümkün bulunmakta olup, istisna kapsamına alınmak için üç yıllık sürenin bitim tarihinden önce verilecek olan dilekçe, söz konusu i lemler sonuçlandıktan sonra hüküm ifade edecektir. Dilekçenin zamanında verilmesi halinde, i lemler sonuçlandıktan sonra ayrıca dilekçe verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3065 sayılı Kanun uyarınca vergiden istisna tutulan i lemlerde, Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçilmedikçe KDV hesaplanmaz. stisnadan vazgeçen mükelleflerin ise, alımlarının KDV ye tabi olup olmadığı na bakılmaksızın, teslimleri KDV ye tabi olacaktır.

stisnadan vazgeçeceklerin mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren vergi dairesince tesis olunur. Bu ekilde mükellef olanlar mükellefiyete giri 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 i lem yapılması mümkün de ildir. Mükellefiyetten çıkmak için yapılacak ba vuru üçüncü yılın son gününe kadar yapılabilir.

1.2. stisnadan Vazgeçmenin Mümkün Olmadı ı Durumlar

Kanununun 18 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre, *kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kurulu amaçlarına uygun olarak i letmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ili kin istisnalar hariç olmak üzere*, 17 nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve dördüncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalardan vazgeçmek mümkün de ildir.

Buna göre, sözü edilen 18 inci maddenin 2 nci fıkrasında sayılanlar hariç olmak üzere, vergiden istisna edilmi i lemleri yapanlar, diledikleri takdirde vergi dairesine ba vurarak bu i lemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını isteyebilirler.

III. MATRAH, N SPET VE ND R M

A. MATRAH

3065 sayılı Kanundamatrah, teslim ve hizmet i lemlerine, ithalata, uluslararası yük ve yolcu ta ımlarına göre ayrı maddeler halinde düzenlenmi , özel matrah ekileri ise ayrıca belirtilmi tir.

1. Teslim ve Hizmet i lemlerinde Matrah

1.1. Genel Açıklama

3065 sayılı Kanununun (20/1)inci maddesinde, teslim ve hizmet i lemlerinde matrahın, bu i lemlerin kar ılı ımı te kil eden bedel oldu u hükme ba lanmı tır.

Bedel deyimi ise Kanununun (20/2) nci maddesinde tanımlanmı tır. Buna göre bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu i lemler kar ılı ında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve di er suretlerle sa lanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve de erler toplamını ifade etmektedir.

Her ne suretle olursa olsun mü teriden alınan veya bunlarca borçlanılan para, bedel kavramına girdi i gibi, mü teriden para yerine alınan mal, hizmet, menfaat ve benzeri de erler (hisse senedi, tahviller ve aynı nitelikteki de erler gibi) de bedel kavramına dahildir.

Bedelin mal ve di er suretlerde sa lanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve de erler olması halinde verginin matrahı, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen i lemlerde oldu u gibi i lemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Aynı ekilde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir ekilde dü ük oldu u ve bu dü üklü ün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadı ı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi do uran olayın meydana geldi i günkü Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alı kuru üzerinden

Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

1.2. Tarifeli ler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildi i Hallerde Matrah

3065 sayılı Kanununun (20/4)üncü maddesinde, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen i ler ile bedelin biletle tahsil edildi i hallerde tarife ve bilet bedeli KDVdahil edilerek tespit olunur ve vergi mü teriye ayrıca intikal ettirilmez hükmüne yer verilmiştir.

Bu hallerde, tarife veya bilet bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Hesaplanan KDV ise tarife veya bilet üzerinde ayrıca gösterilmez ancak tarife veya bilet üzerinde bedele KDV'nindahil oldu u belirtilir. Böyle bir belirleme olmaması halinde, belirtilen tutar üzerinden KDV ayrıca hesaplanır.

Perakende satı safhasına kadar olan imalatçı veya toptancı safhalarındaki teslimlerde, vergi dahil perakende satı fiyatları dikkate alınmaksızın teslim kar ılı nda tahakkuk ettirilen gerçek bedeller üzerinden KDV hesaplanır. Bu malların perakende satı mı yapanlar, vergi dahil olarak önceden tespit edilen fiyatlar üzerinden satı yaparak ayrıca KDV hesaplamazlar. Ancak vergili satı bedeline iç yüzde oranı uygulamak suretiyle bedele dahilKDV'yi tespit ederek ayırırlar. Bu ekilde hesaplanan KDV'den mal alımları sırasında ve sair suretle ödenen katma de er vergilerinin indirilebilece i tabiidir.

Otobüslerle yapılan ehirlerarası yolcu ta imacılı nda, otobüs irketleri, ta imacılık i ini ba ka otobüs sahiplerine yaptırırsalar bile, kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili KDV'yi kendileri beyan ederler. Bilet bedelleri KDV dahil olarak tespit edilece inden, beyan edilecek vergi, iç yüzde yoluyla hesaplanacaktır. Öte yandan ba ımsız otobüs sahipleri irkete yaptıkları ta ima hizmetinin bedeli üzerinden KDV hesaplarlar ve düzenleyip irkete verdikleri faturalarda ayrıca gösterirler. Bu ekilde gösterilen vergi, otobüs irketleri tarafından yolcu biletleri üzerinden hesaplanan KDV'den genel hükümler çerçevesinde indirilebilir.

2. thalatta Matrah

3065 sayılı Kanununun 21 inci maddesine göre, ithalatta KDV matrahına;

- thal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) de eri, bunun belli olmadı ı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek de eri,

- thalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan di er giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler, dahil olacaktır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 24 üncü maddesine göre ithal e yasının gümrük kıymeti, e yanın satı bedeli olup, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satı ta satı bedeli, 27 ve 28 inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldı ı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. 24 üncü maddeye göre belirlenemeyen gümrük kıymeti ise sırayla 25 ve 26 ncı madde hükümlerine göre tespit edilir.

thal edilen e yanın gümrük vergisine esas olan kıymeti yukarıda belirtildi i ekilde bulunur ve beyan edilir. Madde metninde yer alan, "... gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilmedi i veya verilemedi i hallere münhasırdır. Bu durumda, ithal edilen malın gümrük vergisine esas olan kıymeti yani verginin matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) de eridir. Bu de eri tespit etmek için gerekli belgeler bulunmadı ı takdirde, malın gümrük idaresince resen tayin ve tespit olunan de eri, verginin matrahı olur.

thalat KDV matrahı tespit edilirken, yukarıda açıklandı ı ekilde belirlenen gümrük kıymetine, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar dahil edilir. Bunlar, gümrük vergisi ve belediye payı, rihtim resmi, damga resmi ve benzeri ithalat i lemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüklerdir.

Ayrıca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV'nin matrahına dahildir.

Bu kapsamda, örneğin, ithal edilen eşyanın gümrük antreposuna konulduğu tarihten gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar geçen süre için ödenen ardiye ücreti üzerinden KDV Kanununun (17/4-o) maddesine göre KDV hesaplanmadığından vergilendirilmeyen bu tutar, ithalatta KDV matrahına dahil edilir. Malın, ithalat işlemi gerçekleştiği zaman da gümrük antreposunda kalmaya devam etmesi durumunda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet için ayrı bir fatura düzenlenebileceği gibi antrepodan çekiliş sırasında işlem için tek bir fatura da düzenlenebilir. Bu durumda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen ardiye hizmet bedeline isabet tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da “İşlem bedelinin ... TL'si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir.” şeklinde bir açıklama yapılır.

3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taahhütlerinde Matrah

3065 sayılı Kanunun 22 nci maddesi hükmüne göre, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taahhütçü ile transit taahhütçü arasında tahsis ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsaller göz önüne alınarak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ancak uluslararası taahhütçü ile, 84/8889 sayılı Kararname ile bütünüyle istisna kapsamına alındığından, böyle bir belirleme yapılmamıştır.

4. Özel Matrah Ekstentleri

3065 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir.

Münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah ekstentine tabi işlemlerle oluşan mükelleflerin, KDV mükellefiyetleri tesis edilmez. Ancak, bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olanlar, özel matrah ekstentine tabi işlemlerini de beyannamelerinin “Sonuç Hesapları” kulakçısındaki “Özel Matrah Ekstentine Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel” satırında gösterirler.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (23/f) maddesi ile Maliye Bakanlığı özel matrah ekstentleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bu düzenlemelere göre özel matrah ekstenti tespit edilen işlemler aşağıda açıklanmıştır.

4.1. Spor Oyunları, Profesyonel Gösteriler ve Açık Artırmalar

Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli; at yarışları ve diğer mürekkep bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karılığında alınan bedel; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli; gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan diğer KDV'nin matrahıdır.

4.2. Altın ve Gümüşten Mamul Eşya Teslimleri

4.2.1. Altından Mamul Eşya

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince külçe altın teslimleri dahilinde ve ithalde KDV'den istisna edilmiştir. Ancak, altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınlarının teslim ve ithali KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Söz konusu mamullerin teslim ve ithalinde ise matrah, 3065 sayılı Kanunun (23/e) maddesi gereğince, külçe altın bedeli düştükten sonra kalan miktardır.

İthalat veya dahilden satın alma yoluyla temin edilen külçe altından bizzat imal edilen veya fason olarak imal ettirilen veya teslim edildiği şekilde satın alınan ziynet eşyası ile sikke altınlarının tesliminde, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe altının, Borsa

İstanbul'da yapılan son resmi gününde külçe altın için olunan kapan fiyatı esas alınmak ve satılan mamulün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen has bedeli düldükten sonra kalan miktar, KDV'nin matrahı olacaktır. Borsada işlem gerçekleşen günler için söz konusu e yalar ile sikke altınların bünyesinde yer alan külçe altına isabet eden tutarın hesaplanmasında daborsada işlem yapılan en son resmi gününde olunan kapan fiyatının esas alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan, külçe altından (hurda altın dahil) altın mamulü veya altın ihtiva eden e yalar ile imalatı ile u raların yaptıkları i ler kar ılı nda aldıkları ücretler üzerinden ayrıca KDV hesaplayacakları tabiidir.

4.2.2. Gümü ten Mamul E ya

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre külçe gümü teslimleri KDV'den istisnadır. 3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi hükmü gereince, söz konusu istisna külçe gümü ithalatında da uygulanır.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (23/f) maddesinin Bakanlıkımıza verdiği yetkiye dayanılarak, gümü ten mamul veya gümü ihtiva eden e yalar ile sikke gümü teslimlerinde özel matrah ekli uygulanması uygun görülmü tür.

Buna göre, gümü ten mamul veya gümü ihtiva eden e yalar ile sikke gümü teslimlerinde ve ithalatında KDV matrahı, teslim bedelinden külçe gümü bedeli düldükten sonra kalan miktar olarak belirlenmiştir.

İlemin yapıldığı gündeki külçe gümü bedeli olarak, gümü borsası faaliyete geçinceye kadar Etibank tarafından belirlenen fiyat, borsanın faaliyete geçmesinden sonra ise "Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Kıymetli Talar Piyasası"nda olunan fiyat esas alınacaktır.

Gümü ten mamul veya gümü ihtiva eden e yalar ile sikke gümü teslimlerinde ve ithalatında, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe gümü ün, Borsa İstanbul'da yapılan son resmi gününde külçe gümü için olunan kapan fiyatı esas alınmak ve kullanılan gümü ün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen külçe gümü bedeli düldükten sonra kalan tutar KDV'nin matrahı olacaktır.

4.3. Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar

Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait KDV, doğrudan perakendeci bayiye satış yapan ba bayiler tarafından, bu safhanın karını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenir. Bu durumda, sözü edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip üzerlerine tek tutar halinde yazılır.

Perakendeci bayiye satış yapanlar iç yüzde yoluyla vergiyi hesaplar ve beyan ederler.

Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri, kendi satışlarında vergi uygulamaz, KDV beyannamesi veriyorlarsa bu neviden satışlarını beyannameye dahil etmezler. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmaz.

Öte yandan bu yayınların, perakendeciye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan (bu safha dahil) teslimleri 3065 sayılı Kanunun genel hükümlerine göre vergilendirilir.

Perakendeci safhanın özel matrah ekilerine göre vergilendirildiği hallerde, iadeler, 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesindeki hükümlere göre işlem görür. Perakendecilerin iadeleri, vergili alı bedeli üzerinden gerçekleştirilir, geri alınan bu mallarla ilgili KDV, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekle yükümlü satıcı tarafından düzeltme konusu yapılır.

4.4. Tütün Mamulü Teslimleri

Perakendeci bayiler tarafından yapılan tütün mamullerinin satışlarına ait KDV, bayilere satış yapan mükellefler tarafından bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp bayilere teslim yapıldığı dönemde beyan edilir.

Bu maddeleri satın alan bayilerce KDV açısından herhangi bir işlem yapılmaz, bayiler bu satışlarına ilkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da KDV'yi göstermezler.

4.5. Belediyeler Tarafından Yapılan ehiriçi Yolcu Taımacılı

3065 sayılı Kanunun (23/f) maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak, belediyeler tarafından yapılan ehiriçi yolcu taımacılığında kullanılan biletlerin ve kartların bayiler tarafından satışında, özel matrah ekline göre vergileme yapılması uygun görülmü tür.

Buna göre, belediyeler ve ba lı i letmeleri tarafından yapılan ehiriçi yolcu ta imacılı nda (metro dahil) kullanılan bilet ve kartların, bu i letmeler dı ndaki bayiler tarafından yolculara satı na ili kin KDV, bayinin satı bedeli üzerinden iç yüzde oranına göre hesaplanarak belediyelere ba lı i letmelerce beyan edilir.

Bayiler, bu ekilde bilet veya kart satı ları için ayrıca vergi hesaplamazlar. Özel matrah ekline göre vergilendirilen bilet ve kart satı ları dı nda KDV'ye tabi ba ka faaliyetleri olmayan bayilerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

4.6. Telefon Kartı ve Jeton Teslimi

3065 sayılı Kanunun (23/f) maddesinin Maliye Bakanlı ına verdi i yetkiye dayanarak, GSM operatör irketleri tarafından sunulan cep telefonu konuma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan ön ödemeli hazır kartlar da dahil olmak üzere, bütün telefon kartı ve jeton satı larının özel matrah ekline göre vergilendirilmesi uygun görülmü tür.

Buna göre, perakendeci bayiler tarafından yapılan telefon kartı ve jeton satı larına ait KDV'nin bayi karına isabet eden KDV'yi de ihtiva edecek ekilde perakendeci bayilere telefon kartı ve jeton teslimi yapan kurulu lar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda bayiler belirtilen kapsamdaki telefon kartı ve jeton satı ları için ayrıca vergi hesaplamazlar.

4.7. Türkiye oförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Teslimi

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun^[51] 131 inci maddesi gere ince, araç plakaları ile sürücü kurslarında kullanılanlar dahil bir kısım evrakın basımı Türkiye oförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yaptırılmaktadır. Federasyon, basımını sa ladı ı araç plakaları ve belgeleri ihtiyaç sahiplerine bedeli kar ılı nda satılmak üzere kendisine ba lı Odalara göndermektedir.

3065 sayılı Kanunun (23/f) maddesinin Bakanlı ımıza verdi i yetkiye dayanılarak, 2918 sayılı Kanunun 131 inci maddesinde belirtilen araç plakaları ile basılı evrakın tesliminde özel matrah ekli uygulanması uygun görülmü tür

Buna göre, araç plakaları ve basılı evrakın Federasyon tarafından kendisine ba lı Odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuatına göre belirlenen nihai satı fiyatı üzerinden hesaplanan KDV Federasyon tarafından beyan edilir ve genel hükümler çerçevesinde vergi dairesine ödenir. Plaka ve belgelerin ihtiyaç sahiplerine satı mı yapan Odalar ise bu satı larla ilgili olarak ayrıca KDV hesaplamazlar.

Öte yandan, araç plakalarının ve basılı evrakın Federasyon tarafından ba lı Odalara tesliminde kullanılan evrak tevzi listesi ile söz konusu plaka ve basılı evrakın Federasyon tarafından Odalara, Odalar tarafından da ihtiyaç sahiplerine satı ı sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, faturada/sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "fatura ve benzeri belge" olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının Bakanlı ımıza verdi i yetkiye dayanılarak uygun görülmü tür.

Buna göre; 3065 sayılı Kanunun (29/1-a) ve 53 üncü maddeleri gere ince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanan KDV, plaka ve basılı evrakı satın alan indirim hakkına sahip KDV mükellefleri tarafından, genel hükümlere ba lı kalmak artıyla indirim konusu yapılabilir.

5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar

3065 sayılı Kanunun 24 üncü maddesine göre; a a ıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir:

a) Teslim alanın gösterdi i yere kadar satıcı tarafından yapılan ta imma, yükleme ve bo altma giderleri.

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider kar ılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon kar ılı ı gibi unsurlar.

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çe itli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sa lanan her türlü menfaat, hizmet ve de erler.

5.1. Bo Kaplara Ait Depozitolar

3065 sayılı Kanununun (24/b) maddesinde, “ambalaj giderleri” matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmaktadır. Ancak geri verilmesi mutat olan bo kaplara ili kin depozitolar teminat niteli i ta ıdı ndan, bo kaplara ait depozitoların KDV matrahına dahil edilmeyece i açıktır.

Geri verilmesi mutat bo kap niteli inde olup da teslim hükümlerine uygun bir devir i leminin söz konusu oldu u veyahut kapların geri dönmeyece inin kesinlik kazandı ı hallerde ise depozitolar, artık teminat niteli ini kaybedip satı bedeli içerisinde de erlendirilmesi gereken bir unsur niteli ini kazanaca ndan KDV matrahına dahil edilir.

5.2.Vade Farkları

3065 sayılı Kanununun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet i lemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve i lemin tabi oldu u KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli i lemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satı a konu teslim ve hizmete ili kin matrahın bir unsuru oldu undan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satı a konu teslim veya hizmetin yapıldı ı tarihte bu i lemlerin tabi oldu u oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendi i döneme ili kin beyannameye beyan edilmesi gerekmektedir.

5.3.Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildi i i lemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi do uran olayın vuku buldu u tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde oldu undan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldı ı tarih ile bedelin tahsil edildi i tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldı ı tarihte bu i lemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildi i tarihte alıcı lehine kur farkı olu ması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldı ı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılanda erlemeler sonucu olu an kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

6. Matraha Dâhil Olmayan Unsurlar

3065 sayılı Kanununun 25 inci maddesine göre; a a ıda belirtilen unsurlar KDV'nin matrahına dâhil de ildir.

6.1. skontolar

3065 sayılı Kanununun (25/a) maddesiile teslim ve hizmet i lemlerine ili kin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadı ı hükme ba lanmı tır.

Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına ba lı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması artlarına ba lı olarak KDV matrahına dahil edilmez.

Bu durumda, iskontolarınKDV matrahına dâhil edilmemesi için a a ıdaki artların bulunması gerekmektedir:

- Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmi olmalıdır.
- skontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki artın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet kar ılı nda düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldı ının bir dekontla bildirilmesi

veyahut ticari teamülleri a an bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çe itli sebeplerle de i iklik vuku buldu u hallerde, vergiye tabi i lemleri yapmı olan mükelleflerin, bunlar için borçlandı ı vergiyi; bu i lemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi de i ikli in mahiyetine uygun ekilde ve de i ikli in vuku buldu u dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sa lanmı tır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro a ıldı nda (satı primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl i leme ili kin KDV matrahının de i mesi sonucunu do urmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında de i iklik vuku buldu u 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 a ıldı nda yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında de i iklik vuku buldu u hallerde düzeltme i lemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında de i ikli e neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldı ı tarihte bu i lem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

6.2. Hesaplanan KDV

3065 sayılı Kanunun (25/b) maddesihükmüne göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi i lemler üzerinden hesaplayarak, düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterdikleri KDV vergi matrahına dahil edilmez.

6.3. Özel İleti im Vergisi

6802 sayılı Kanunun^[52] 39 uncu maddesinde, bu verginin KDV matrahına dahil edilmeyece i hükme ba lanmı tır. Bu hüküm uyarınca özel ileti im vergisi mükellefleri tarafından düzenlenen faturalarda hesaplanan özel ileti im vergisi KDV matrahına dahil edilmez.

Ancak, özel ileti im vergisi mükellefi olmayanların kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan özel ileti im vergisini, KDV matrahından indirmeleri söz konusu de ildir.

7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen i lemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan ba ka de erler olması halinde matrah, i lemin 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 ekilde dü ük oldu u ve bu dü üklü ün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadı ı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

KDV uygulaması bakımından emsal bedelinin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule dü en hissenin bedele katılmasının mecburi oldu u Kanunun 27 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilmi tır.

Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesinde ise genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilip verilmemesi hususu, mükelleflerin ihtiyarına bırakılmı tır.

Ancak KDV uygulaması açısından mükellefler, imal ettikleri emtiala emsal satı bedellerini, maliyet bedeli esasına (Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci sırasına) göre tayin ettikleri takdirde, genel idare giderlerinden mamule dü en hisseyi emsal satı bedeline dâhil edebilir.

Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek te ekküllerince tespit edilmi bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten dü ük olamaz.

Örnek: Türkiye Barolar Birli i tarafından belli bir dava türüne ili kin olarak tespit edilen vekâlet ücreti 5.000 TL ise bu hizmeti ifa eden bir avukatın serbest meslek makbuzunda gösterilen KDV matrahı 5.000 TL denaz olamaz.

B. ORAN

1. Genel Açıklama

3065 sayılı Kanununun 28 inci maddesine göre, KDV oranı, vergiye tabi her bir i lem için (% 10) olup, Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnameye;

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi i lemler için (% 18),
 - Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 1),
 - Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8),
- olarak tespit edilmiştir.

1.1. Perakende Satı ın Tanımı

2007/13033 sayılı Kararnamenin 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya i lendikten sonra satı ını yapanlar ile i letmelerinde kullanacak olanlar dı ndakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da i lendikten sonra satanlar ile i letmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

Kararnamenin 1 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, Kararname eki (I) sayılı listenin (2/a) sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde (% 18); 1, (2/b) ve 3 üncü sıralarında 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 i lendikten sonra satı ını yapanlar ile i letmelerinde kullananKDV mükelleflerine tesliminde (% 1), bunlar dı ndakilere tesliminde ise (% 18) oranında KDV uygulanır.

(I) sayılı listenin 1, (2/b) ve 3 üncü sıralarında yer alan ürünlerin aynen veya i lendikten sonra satı ını yapanlarla i letmelerinde kullanan KDV mükelleflerine tesliminde (% 1), bunlar dı ndakilere tesliminde ise (% 8) oranında KDV uygulanır.

Ancak, yukarıda belirtilen mallar i letme adına alınmış görünmekle birlikte ahsi tüketim amacıyla kullanıldı ının tespit edilmesi halinde, eksik alınan verginin vergi ziyası cezası uygulanmak suretiyle alıcılardan tahsil edilece i tabiidir.

1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta De i ikli e Yol Açan lemlerde KDV Oranı

1.2.1. Vade Farkları

Teslim ve hizmet i lemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve i lemin tabi oldu u KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli i lemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satı a konu teslim ve hizmete ili kin matrahın bir unsuru oldu undan, bu vade farklarına aitKDV vadeli satı a konu teslim veya hizmetin yapıldı ı tarihte bu i lemlerin tabi oldu u oran üzerinden hesaplanır.

1.2.2. Kur Farkları

Teslim veya hizmetin yapıldı ı tarih ile bedelin tahsil edildi i tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldı ı tarihte bu i lemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildi i tarihte alıcı lehine kur farkı olu ması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldı ı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.2.3. Malların ade Edilmesi, lemin Gerçekle memesi veya lemden Vazgeçilmesi

Matrahta de i ikli in vuku buldu u tarihte i lemin tabi oldu u KDV oranının de i mi olması halinde düzeltme i leminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldı ı tarihte bu i lemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

1.3. ndirimli Orana Tabi Mallar ile Genel Orana Tabi Malların Birlikte Satılması Halinde Fatura Düzeni

ndirimli orana tabi olan i lemlengenel orana tabi i lemlerin birlikte yapılması halinde, bu i lemlere tekabül eden bedel, toplam bedelden ayırt edilerek her i lem grubuna o gruba ait vergi oranı uygulanır. Böyle bir ayırımın yapılamaması halinde, KDV hesaplanmasında i lem grubu içerisindeki en yüksek KDV oranı esas alınır.

2. ndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere li kin Açıklamalar

2.1. Konut Teslimleri ve n aat Taahhüt leri

2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,
 - Konut yapı kooperatiflerine yapılan in aat taahhüt i leri,
 - Kanunla kurulmu sosyal güvenlik kurulu ları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²'ye kadar konutlara ili kin in aat taahhüt i leri,
- için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmi tir.

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 a an konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

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 Büyük ehir Belediyesi Kanunu^[53] kapsamındaki büyük ehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönü türülmesi Hakkında Kanun^[54] kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulundu u yerler hariç), lüks veya birinci sınıf in aat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip in aat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındı ı tarihte, üzerine yapıldı ı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun^[55] 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi de eri;

a) Be yüzTL ile bin (bin TL hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (%8),

b) Bin TL ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (%18),

uygulanır.

2.1.2.Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen n aat Taahhüt lerinde ndirimli Oran Uygulaması

3065 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesinde, 29/7/1998 tarihinden önce bina in aat ruhsatı alınmı in aatlara ili kin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan in aat taahhüt i leri 1/1/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmi tir. Bina in aat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden sonra almı konut yapı kooperatiflerine yapılacak in aat taahhüt i leri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listenin 12 ncisırası uyarınca (% 1) oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen in aat taahhüt i lerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ili kin açıklamalara Tebli in(II/G-4.)bölümündeyer verilmi tir.

2.1.3. Net Alan

Net alan deyimi "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gere i konut dı nda bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden in aatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda a a ıdaki ekilde hareket edilir:

a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör bo lu u ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmalrı mümkün olmadı ından prensip olarak net alan hesabına dahildir.

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulundu u kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmi bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. dü ülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak;

-Konutlarda kapı ve pencere eritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ı ıklıklar ve hava bacaları,

-Karkas binalardaki kolonların duvarlardan ta an di leri,

-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 kom u hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar,

-Çok katlı binalarda genel giri , merdiven, sahanlıklar ve asansörler,

- ki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekli inden az olan yerler,

-Bodrumlarda konut ba ına bir adet, konutun bulundu u bina dı ında konut ba ına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,

-Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sı ınak, kapıcı dairesi, mü terek hizmete ayrılan depo, çama ırık,

-Bina içindeki garajlar ile bina dı ında konut ba ına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,

faydalı alan dı ındadır.

Bina dı ındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi a an kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

2.2. Finansal Kiralama i lemleri

2007/13033 sayılı Kararnamenin 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararnameye ekli (I) sayılı listenin 16 ve 17 nci sıralarında sayılan i lemler hariç olmak üzere finansal kiralama i lemlerinde, i leme konu olan malın tabi oldu u KDV oranı uygulanır.

Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ili kin KDV oranları sözleşmenin yapıldı ı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir de i iklik 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 kiralanması veya çe itli ekilerde i letilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti (% 1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de (% 1) oranında KDV uygulanır.

2.3. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler

2007/13033 sayılı Kararnamenin 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 i letmelerine ait mallar ile toptancı hallerindeki di er i letmelerden satın aldıkları malları toptancı halleri dı ındaki ünitelerinde satı a sunabilmektedir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösterenlerin, hallerden temin ettikleri taze sebze ve meyveleri hal dı ındaki ünitelerinde satmaları halinde de Kararname hükümlerine göre i lem yapılır ve bu ünitelerden gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan teslimlerde (% 1), di er teslimlerde ise (% 8) KDV oranı uygulanır.

2.4. Yiyecek ve çecek 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 oca ı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yeme i pakette satan veya di er ekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek irketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı 1/1/2008 tarihinden itibaren (% 8) olarak uygulanmaktadır. Birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da i letme 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.

ndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ili kin 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 i letmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ili kin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (% 18), di er 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 yürürlü e konulan " yeri Açma ve Çalı ma Ruhsatlarına li kin Yönetmelik" ve ilgili di er mevzuat esas alınır.

Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı na veya ilgili belediyeye ba vurularak, 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 i letmesi belgesine sahip konaklama tesislerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen söz konusu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânların açıkça belirtilmi olması göz önüne alınarak, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunlulu u bulunmamaktadır. Buna göre, bu kapsamdaki konaklama tesislerince vergi dairesine turizm i letmesi belgesinin bir örne inin ibraz edilmesi yeterlidir.

Turizm i letmesi belgesine sahip olmayan mükellefler ise kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz ederler.

Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin, i letmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunludur.

Söz konusu yazının, bu tür hizmet birimlerinin i letmeye açılmadan önce, temin edilerek vergi dairesine verilmemesi halinde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı uygulanır.

2.4.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-ecek Hizmetleri

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin B bölümünün 24üncü 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,

gibi mekanlarda verilen hizmetlerde (% 8) oranında KDV uygulanır. Bu yerlerde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde Tebliğin (III/B-2.4.1.) bölümünün ikinci paragrafında yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Öte yandan, konaklama tesislerinin bünyesinde yer alan ve yukarıda sayılanlar dışında kalan mekânlarda verilen yiyecek içecek hizmetleri ise genel vergi oranına tabi olacaktır.

2.4.3. Yemek Çeki, Kuponu ve Kartlarının Kullanıldığı Yemek Hizmetlerinde Organizatör Firmaların Durumu

Organizatör firmaların yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartı vermek suretiyle ifa ettikleri hizmetlerde mü terilerden tahsil edilen tutar içinde yer alan yemek bedelleri, indirimli orana tabi işlem bedelinin aktarımı mahiyetinde olduğundan (% 8) oranında vergilendirilir.

Organizatör firmaların yaptıkları organizasyon hizmetleri nedeniyle mü terilerden veya yemek hizmetini sunan işletmelerden sağladıkları menfaatler ise genel vergi oranına tabidir.

Organizatör firmaların, yemek hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmeleri nedeniyle bu hizmetle ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

Öte yandan, yukarıdaki açıklamalar yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartlarının kullanıldığı yemek hizmetleri için geçerlidir. Bu çek, kupon ve kartların yemek hizmeti dışında ve/veya yemek hizmeti sunmayan işletmelerden temin edilecek mal ve hizmetlerde kullanılması halinde işletme taraf olanlar için ilgili vergi Kanunları esas alınarak gerekli işlemlerin yapılacaktır.

2.5. Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulaması

2.5.1. Kapsam

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25 inci sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır.

Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler de verilebilmektedir. Konaklama tesisinde verilen bu hizmetlerden geceleme hizmeti satın almaksızın yararlanılması halinde bu hizmetler ayrıca tabi oldukları oranda vergilendirilir.

Bunun yanı sıra geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde de söz konusu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilir.

Ancak, geceleme hizmeti dışında olup mutad olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dahil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetlere de geceleme bedeli kapsamında (% 8) oranında KDV uygulanır.

2.5.2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV

Yukarıda kapsamı belirtilen geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemez.

Örneğin; konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde mü teri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutad olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, mü teriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı (% 8) olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklere isabet eden kısmı

üzerinden (% 18) KDV hesaplanır ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir.

Bu konuda a a ıdaki ekilde hareket edilmesi gerekmektedir:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir.

- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir.

- ndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alı faturalarından ba lanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "lave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

2.5.3. Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri için Verdikleri Aracılık Hizmetleri

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılı ıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan ki i veya kurulu lara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25 inci sırasında parantez içi hüküm olarak, "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı ndan i letme belgesi almı seyahat acenteleri tarafından mü teriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ili kin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait oldu u oran uygulanır." ibaresi yer almaktadır.

Buna göre, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan ki iye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ili kin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.

Acentenin geceleme hizmetine aracılık kar ılı nda konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.

Ancak, acentelerin mü teriye düzenledi i faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ili kin komisyon ücreti dı ndaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.

Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. ndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama i letmesince mü teriye sunulan ve kendileri tarafından mü teriye aktarılan konaklama hizmet bedeli ile buna ili kin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle seyahat acentelerinin bu i lemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün de ildir.

2.6. Fason Tekstil ve Konfeksiyon i leri

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı Listenin (B) bölümünün 10 uncu sırasında, "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyonu leri"ne uygulanacak KDV oranı(% 8) olarak belirlenmi tir.

Fason i in artı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde ba ta olmak üzere hammaddelerin fason i yaptırnanlarca temin edilmesidir.

Buna göre;

- Boyama, apre, baskı ve kasarılama i lerinde boya ve kimyevi maddelerin,

- Yıkama i lerinde kimyevi maddelerin,

bu i leri yaptırnanlar tarafından temin edilip bu i leri yapanlara verilmesi halinde indirimli oran kapsamında i lem yapılır. Ancak, bu i lerde boya ve kimyevi maddelerin fason i i yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde, yukarıda belirtilen i lere genel vergi oranı uygulanır.

Bunlar dı nda kalan; ütüleme, çözgü, ha ıl, dikim, kesim, tıra lama, zımpara, ardon, yakma, ram, nakı ve benzeri bütün fason i lerde KDV oranı (% 8)olarak uygulanır. Bu i lerin, boya ve kimyevi maddelerin i i yapan tarafından temin edilerek kullanıldı ı boya, apre, kasarılama, baskı ve yıkama i leri ile birlikte yapılması halinde, (% 8) ve (% 18) oranına tabi i ler için ayrı fatura düzenlenmesi veya aynı faturada bu i lerin ayrıca gösterilmesi ve her bir i in bedeli üzerinden tabi oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Fason i lerde, diki ipli i, fermuar, dü me gibi yardımcı madde ve malzemelerin fason i i yapanlar tarafından temin edilip kullanılması indirimli oran uygulamasına engel de ildir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason i lerde indirimli oran uygulaması sadece giyim e yalarına verilen fason i lerle sınırlı de ildir. Perde, mobilya kuma ı, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kuma a verilen fason hizmetler de yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde (% 8)KDV oranına tabidir.

3. ndirimli Orana Tabi i lemlerde ade Uygulaması

3065 sayılı Kanununun 28 inci maddesinin verdi i yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı a an kısmı, Tebli in (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

ndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen i lemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu bölüm kapsamında de erlendirilmez.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki i lemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadı ndan, yüklenilen bu vergiler i in mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,

-Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili i leme ili kin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

3.1. ade Tutarının Hesaplanması

3.1.1. Yılı çinde Talep Edilen Mahsuben ade Tutarlarının Hesaplanması

ndirimli orana tabi i lemleri bulunan mükellefler, bu i lemleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar. ade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm i lemleri kapsamaması gerekmekte olup, i lemlerin ayrı tırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu ekinde iade talep edilmesi mümkün de ildir.

Hesaplama a a ıdaki ekinde yapılacaktır:

-Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla ba lanır. Ay içindeki iade hakkı do uran i lemin bünyesine giren vergiden, i lem dolayısıyla (% 1) veya (% 8) oranı uygulanarak hesaplanan KDV dü ülür ve ay içi itibarıyla “iadeye esas KDV” tutarına ula ılır. Bu tutar Ocak ayı devreden KDV tutarı ile kar ıla tırılır. Kar ıla tırmada devreden vergi tutarı olarak, ayet aynı dönemde iade talep edilmi ise iadesi talep edilen tutar dü ülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı “sıfır” kabul edilir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) a ıyorsa iadeye esas KDV tutarı, a mıyorsa devreden vergi tutarı “ ade Edilebilir KDV” olarak kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır.

-Ocak ayında indirimli orana tabi i lem yoksa iade edilebilir KDV “sıfır” olarak dikkate alınır.

-ubat ayında indirimli orana tabi i lemin bünyesine giren vergiden, i lem dolayısıyla hesaplanan vergi dü ülerek Ocak ayında yapıldı ı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ula ılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam ubat sonu devreden vergisi ile kar ıla tırılır. Kar ıla tırmada devreden vergi tutarı olarak, ayet aynı dönemde iade talep edilmi ise iadesi talep edilen tutar dü ülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Kar ıla tırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, ubat sonu “ ade Edilebilir KDV” tutarına ula ılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

ubat ayında indirimli orana tabi i lem yoksa ubat içi iadeye esas KDV de olmayaca ndan devreden vergi ile kar ıla tırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılır.

Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadı ına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate

alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir.

İlk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düştükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile karışılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı "0" (bir kaç deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmı) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir. Ödeme çıkan vergilendirme döneminden önceki iade tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak hesaplama ödeme çıkan vergilendirme döneminden itibaren yeniden başlanır.

Öte yandan, ilk defa iade talebinde bulunulduğu dönemden önceki dönemlerden herhangi birinde ödenecek verginin bulunması durumunda ödenecek vergi çıkan bu dönemden önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir iade talebinde bulunulamaz.

İndirimli orana tabii lemlerde iade tutarı, indirimli orana tabii teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu lemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki döneme devreden KDV ile karışılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplama yapılırken, indirimli orana tabii lemler üzerinden hesaplanan verginin bu lemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür.

Diğer taraftan indirimli orana tabii teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu lemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (% 1) oranına tabii lemler için ilem bedelinin (% 17)'sini, (% 8)'e tabii lemler için ise ilem bedelinin (% 10)'unu ana kısım, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam ilem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın alınması bu durumu değiştirmez. Ancak ilemün bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, ana kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Konu ile ilgili örneklere Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer verilmiştir.

3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İadesi 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.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsuben iadesinde, yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülür, kalan tutarın ilemün yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı ana kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karışılır. İadenin talep edildiği döneme ait karıştırmada 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.

- zleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden itibaren talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam ilem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın alınması bu durumu de iştirmez.

zleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için i lemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmaması ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekte mümkün olmalıdır. İndirimli orana tabi i lemlerden 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 örnek ve Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer verilmiştir.

3.1.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV

3.1.3.1. Genel Olarak

İndirimli orana tabi i lemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce i lemin 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 tabi iktisadi kıymetler (AT K) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi i lemlerle ilgili bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

Örnek 1: Ankastrle ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m²'nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi ki ilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (eklenir) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Örnek 2: 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve AT K'lerden i leme isabet eden paya ili kin olarak yüklenilen KDV, i lemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alı veri merkezi gibi alanlara ili kin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işlemler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

3.1.3.2. Stoklarda Yer Alan Mallar

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekte en indirimli orana tabi i lemlere ili kin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler, ancak söz konusu malların satıldığı i leminin gerçekte tirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir.

3.1.3.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi i lemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve in a edilmesi halinde, imal ve in a sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktife alındı ı ve indirimli orana tabi i lemlerde fiilen kullanılmaya ba landı ı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

3.1.3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgeler

ndirimli orana tabi i lemin gerçekleş ti i dönem içinde veya öncesinde bu i lemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi i lem gerçekleş tikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin i lemin gerçekleş ti i vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, i lemin gerçekleş ti i vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilir.

Bu durumda iade, KDV adesi YMM Tasdik Raporu (YMM Raporu) ile talep edilmi se söz konusu YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanır. ade YMM Raporu ile talep edilmemi ise mükelleften yazılı bir izahat istenir, izahatın yeterli görülmesi halinde bu tutarlar da genel esaslar çerçevesinde iade edilir.

Ancak, 3065 sayılı Kanununun (29/3) üncü maddesine göre indirim hakkı vergiyi do uran olayın vuku buldu u takvim yılı a ılmamak artıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildi i vergilendirme döneminde kullanılabilece inden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir ba ka deyi le vergiyi do uran olayın vuku buldu u takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün de ildir.

3.2.Yılı çerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

3.2.1. Genel Olarak

Mahsuben iade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli inde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye a a ıdaki belgeler eklenir:

a) Takvim yılı ba ından mahsup hakkının do du u döneme kadar yapılan alı lara ili kin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satı lara ili kin fatura ve benzeri belgelerin listesi.

b) Takvim yılı ba ından mahsup hakkının do du u döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ili kin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo.

c) Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırdıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı do uran i lemin ait oldu u dönemden iadenin talep edildi i döneme kadar aradaki dönemlere ili kin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi i lemlere ait satı faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

Kollektif irketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda sayılan belgelerin yanı sıra, di er ortakların mahsup yapılmasına izin verdi ini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belge de eklenir.

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi a mayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir, talep belgelerin tamamlandı ı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikli i durumunda Tebli in (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 a an kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildi i tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülebilir. YMM Raporlarında, iadenin talep edildi i yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örne in; 2013 yılında gerçekleş en i lemlerle ilgili olarak 2014 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2014 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ili kin limitler uygulanır.

ade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

Tebliğ'in (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

Örnek:Mükellef (A) vergilendirme dönemleri itibarıyla, kümülatif iade tutarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Ocak 2011	5.600
Şubat 2011	6.900
Mart 2011	8.700
Nisan 2011	10.800
Mayıs 2011	13.200
Haziran 2011	15.800
Temmuz 2011	16.800
Ağustos 2011	18.200
Eylül 2011	24.800

Bu mükellefe ilgili yıl (2011) için belirlenen alt sınırın 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 ayrımındaki belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL tutarındaki limitin aşılmaması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek bulunmamaktadır.

Haziran döneminden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde de iade tutarının kümülatif olarak hesaplanmasına devam edilecek, bu hesaplama sonucu bulunan tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutarlar çıkarılacak ve varsa kalan tutarın mahsuben iadesi talep edilecektir.

Bu mükellefe, vergilendirme dönemleri itibarıyla ilgili yılda geçerli olan 4.000 TL'yi aşmadığı için;

- Haziran dönemi iade tutarı olan (15.800–14.300=) 1.500 TL
- Temmuz dönemi iade tutarı olan [16.800–(14.300+1.500)] = 1.000 TL
- Ağustos dönemi iade tutarı olan [18.200–(14.300+1.500+1.000)] = 1.400 TL

vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir. Mahsuben iade talebi, bu bölümde sayılan mahsuben iade için gerekli belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükellef, Eylül dönemi iade tutarını [24.800–(14.300+1500+1000+1400)]=6.600 TL olarak hesaplamıştır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse (6.600–4.000=) 2.600 TL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi, Eylül beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra Eylül ayına ilişkin olarak bu bölümde sayılan belgelerin tamamlanmasıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanacaktır.

3.2.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar

İndirimli orana tabii lemlerden doğan KDV iade alacakları, mükellefin kendisine ait; ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına, sosyal sigorta primi borçlarına ve (% 51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup edilebilecektir.

Faaliyetleri indirimli oranda KDV'ye tabii lemlerden oluşan kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, yukarıda belirtilen borçların yanı sıra yalnızca söz

konusu irket ortaklarının vergi (ithalde alınanlar dâhil) ve sosyal sigorta prim borçlarına da mahsup edilebilecektir. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi dairesine i ortaklı ı olarak mükellefiyet tesis ettiren i letmelerin, di er kurumlar vergisi mükelleflerinde oldu u gibi ortaklarının vergi ve sigorta prim borçlarına bu uygulama kapsamında mahsup yapılması mümkün bulunmamaktadır.

ndirimli orana tabi i lemlerden do an KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi elektrik ve do algaz borçlarına mahsubu ise a a ıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

Elektrik ve do algazı, (% 51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kurulu lardan temin eden iade hakkı sahipleri, bu kurulu lara ba vurarak fatura bedellerini KDV iade alacaklarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirtecekler ve ba lı oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatırılaca ı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

Satıcı kurulu lar, (% 51) veya daha fazla hisselerinin kamuya ait olduklarını da belirtmek suretiyle fatura bedellerinin yatırılaca ı banka hesap numarasını gösteren yazıyı mükellefe vereceklerdir. Mükellefler, satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde ba lı oldukları vergi dairesine verecekler, dilekçede indirimli orana tabi i lemlerinden do an iade alacaklarını do algaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince do algaz/elektrik satıcısı i letmeden alınacak teyit sonrasında geçerlik kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde de i iklik olması halinde, mükellefler tarafından de i iklikler gecikmeden vergi dairesine bildirilecektir.

Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılır. Dilekçeye, bu Tebli in (III/B-3.2.1.) bölümünde belirtilen belgelerin yanı sıra do algaz/elektrik faturasının iadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunlu u ka e ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanmış fotokopisi eklenir. Bu faturada yer alacak ceza, faiz ve benzeri unsurlar da mahsuba esas tutara dâhildir.

Mahsup talebi için fatura örne inin ibrazı zorunludur. Satıcı kurulu yetkililerince onaylanmış da olsa borcun miktarını gösteren fatura dı ındaki belge veya yazılara dayanılarak mahsup yapılamaz. Mahsup dilekçesinde do algaz/elektrik da itıcısı kurulu un banka hesap numarası da belirtilir.

3.2.3. ndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade

ndirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri artıyla mükellefler tarafından;

- Dı Ticaret Sermaye İirketlerine,
- Sektörel Dı Ticaret İirketlerine,
- Yarıdan Fazla Hissesine Sahip Oldukları İirketlere,
- Kendi Hisselerinin Yarisından Fazlasına Sahip Olan İirketlere,

tesliminden do an yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

ncelemesiz/teminatsız mahsuben iade uygulaması a a ıdaki ekinde yürütülür:

a) 3065 sayılı Kanunagöre tecil-terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dı ındadır. Bu bölümdeki düzenleme, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan indirimli orana tabi teslimlerden do an yılı içindeki mahsup taleplerine ili kindir.

b) Uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihraç edilmeleri zorunludur. Bir ba ka deyi le satı ı yapılan indirimli orana tabi malın, ihraç edilen nihai ürün olması gerekmektedir.

c) ncelemesiz/teminatsız mahsup uygulaması, indirimli orana tabi i lemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir.

ade hakkı önceki bölümlerde de belirtildi i üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırın a ıldı ı dönemde do makta, bu dönemde alt sınırı a an kısmın mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.

Yılın ba ından sınırın a ıldı ı döneme kadar (bu dönem dahil) yapılan ve incelemesiz/teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı dönemdeki indirimli orana tabi bütün i lem bedelleri toplamına oranlanır, bu oran sınırı a an iade tutarına uygulanarak incelemesiz/teminatsız mahsup edilebilir tutar hesaplanır.

Alt sınırın a ıldı ı dönemden sonra ise sadece o dönemdeki i lemler için aynı oranlama yapılarak incelemesiz/teminatsız mahsup tutarı hesaplanır.

d) ade uygulaması bu Tebli in (III/B-3.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yürütülür. Ancak iade talep dilekçesine yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra,

- hracatı gerçekte tiren mükelleften bu Tebli in (II/A-8.13.) bölümüne göre alınan yazı,

-Yılın ba ından cari döneme kadar aylar itibarıyla ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz/teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dı ındaki indirimli orana tabi di er i lem bedelleri (birden fazla i lem varsa toplamları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo,

eklenir.

3.2.4.Mahsup lemi

Tebli in (III/B-3.2.1.) ve (III/B-3.2.3.)bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde mahsuben iade taleplerinde a a ıdaki ekilde hareket edilir:

a) Ayrım yapılmaksızın indirimli orana tabi bütün i lemlere ait iade tutarı önceki bölümlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenir.

b) Tutarın 5.000 TL'yi a maması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması artıyla incelemesiz ve teminatsız yerine getirilir.

c) ade tutarının 5.000 TL'yi a ması ve teminat gösterilmesi halinde;

- ncelemesiz/teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekte mesi beklenilmeden Tebli in (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildi i tarihte geçerlik kazanır, alınan teminat ihracatın gerçekte ip Tebli in (III/B-3.2.3.) bölümündeki belgelerin ibrazı üzerine iade edilir.

- ncelemesiz/teminatsız mahsuba konu i lemler dı ındaki mahsuben iade talepleri Tebli in (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminat gösterildi i tarihte geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM Raporunun ibrazı üzerine iade edilir.

d) ade tutarının 5.000 TL'yi a ması ve teminat gösterilmemesi halinde,

- Tebli in (III/B-3.2.3.) bölümündeki i lemlerden kaynaklanan kısım ile ilgili mahsuben iade talebi, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın ihracatın gerçekte ip ilgili belgelerin tamamlandı ı tarih itibarıyla,

- Di er kısım ile kin mahsup talepleri ise; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildi i tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildi i tarih itibarıyla,

geçerlik kazanır.

3.3.Yılı çinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin adesi

ndirimli orana tabi i lemlerden do an iade alaca mının yılı çinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl çinde mükellefin iste ine ba lı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir.

adenin mahsuben talep edilmesi durumunda mahsuben iade bu bölümdeki açıklamalara göre yerine getirilir.

ade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup ubat ayı çinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı çinde 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.

ndirimli orana tabi i lemlere ili kin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı çinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, Tebli in (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde i lemlerin yapıldı ı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan, yılı çinde mahsup edilen vergiler dü üldükten sonra kalan kısmın i lemin gerçekte ti i yıl için belirlenen alt sınırı (2006 yılı için 10.000 TL, 2007 yılı için 10.800 TL, 2008 yılı için 11.600 TL, 2009 yılı için 13.000 TL, 2010 yılı için 13.300 TL, 2011 yılı için 14.300 TL, 2012 yılı için 15.800 TL, 2013 yılı için 17.000 TL ve 2014 yılı için 17.700 TL'yi) a an kısmı " ade Edilebilir KDV" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildi i

vergileendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile kar ıla tırlmak suretiyle “iade edilecek KDV tutarı” belirlenir.

Bu ekilde hesaplanan KDV alaca ının 5.000 TL’yi a maması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir, talep bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandı ı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikli i durumunda Tebli in (IV/A-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde i lem yapılır.

ade talebinin 5.000 TL ve üstünde olması halinde 5.000 TL’yi a an kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat kar ılı ında yerine getirilir. ade talebi;

-Vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmi ise mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dı ındaki di er belgelerin tamamlanmı olması ko uluyla iade talep dilekçesinin verildi i tarih itibarıyla; nakden iade taleplerinde vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal etti i tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun eksiksiz olarak ibraz edildi i tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin teminat kar ılı ı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandı ı tarihte,

geçerlik kazanır.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılan mahsuben iade taleplerinde, di er belgelerin tamamlanması ko uluyla vergi inceleme raporu beklenmeksizin iade yapılır ve vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemi olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal etti i tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

Yılı içerisinde mahsup edilemeyen KDV’nin iadesi için bu bölümdeki açıklamalara göre izleyen yılda ayrıca bir iade talebinde bulunulması gerekti inden yılı içinde mahsuben iadeye yönelik olarak düzenlenen YMM Raporunun izleyen yıl talep edilecek nakden/mahsuben iade için geçerlili i bulunmamaktadır. zleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

5.000 TL’yi a an tutarlar için teminat gösterilmesi halinde teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülür. YMM Raporlarında, iadenin talep edildi i yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örne in; 2012 yılında gerçekleş en i lemlerle ilgili olarak 2013 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2013 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ili kin limitler geçerli olacaktır.

Tebli in (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kurulu ların bu kapsamdaki nakden/mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

ade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli inde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye a a ıdaki belgeler eklenir:

- ndirimli orana tabi i lemlerin yapıldı ı yılda söz konusu i lemlere ait alı ve satı faturaları ve benzeri belgelerin listesi

- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ili kin tablo

- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (Bu tabloda yılı içinde mahsubu gerçekleş en tutarların toplamı da tek satırda gösterilecektir.)

- adenin talep edildi i izleyen yılın ilk döneminden iadenin talep edildi i döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

Örnek:Mükellef (A) ya, 2010 takvim yılında iade alaca ının 13.300 TL’yi a an kısmı olan 10.000 TL mahsuben iade edilmi tir.

Mükellef 2010 yılının tamamı için iade tutarını 13.300 TL’lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan,Tebli in (III/B-3.1.2.)bölümüne göre 26.700 TL olarak

hesaplamıdır. Bu mükellefe 2011 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar $[26.700 - (10.000 + 13.300)] = 3.400$ TL'dir.

Bu mükellef iade alacağını Mayıs 2011 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir.

Mükellefin 2011 yılının Ocak-Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir:

Ocak 2011	14.300
Şubat 2011	14.200
Mart 2011	13.600
Nisan 2011	2.900
Mayıs 2011	4.800

Bu mükellefe yapılacak iade tutarı, devreden verginin en düşük olduğu Nisan 2011 dönemindeki 2.900 TL ile sınırlıdır.

3.4. Diğer Hususlar

3.4.1. İndirimli Orana Tabi İlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İlemleri Bulunan Mükellefler

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlarındaki kendi vergi borçlarına mahsubu yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin istenebilir olarak sigorta prim borçları ile Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde sayılan diğer borçlarına mahsup edilebilir. İndirimli orana tabi işlemlerindeki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde;

- İade alacağının, indirimli orana tabi işlemler dâhil, iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla tutarları,

-Muaccel hale gelmiş kendi vergi borçlarının toplam tutarı,

-Bu borç tutarının, iade hakkı doğuran işlemlerden hangilerine ilişkin alacağına mahsup edileceği,

-Bu mahsuptan sonra, indirimli orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),

-Varsa indirimli orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),

-(A + B) toplamından mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara ve/veya sigorta prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,

- İndirimli orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılan iade tutarı,

bir tablo halinde yer alır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

Buna göre indirimli orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yükledikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aynısı halinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanır.

Örnek: Bir mükellefin Eylül/2011 vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemleri ihracat ve indirimli orana tabi teslimlerden oluşmaktadır. Mükellef, ihracat teslimlerinin bünyesine

giren vergiyi 120.000 TL, indirimli orana tabi teslimlerin bünyesine giren vergiyi 80.000 TL olarak hesaplamı tır.

Buna göre ilgili dönemde iade hakkı do uran i lemlerin bünyesine giren toplam vergi tutarı içinde indirimli orana tabi i lemlerin payı $[(80/200) \times 100 = 40]$ yüzde 40, ihracat istisnası kapsamındaki i lemlerin payı ise $[(120/200) \times 100 = 60]$ yüzde 60 olacaktır. Bu paylar dikkate alınarak Eylül/2011 vergilendirme döneminde devreden 100.000 TL KDV'nin yüzde 40'ı olan 40.000 TL'si indirimli orana tabi i lemlere ili kin yılı içinde mahsuben iade esaslarına göre iade edilecektir.

3.4.2. ndirimli Orana Tabi Malların hraç Kaydıyla Teslimi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu i lem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını a an yüklenimleri de Kanunun (29/2) nci maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edildi inden mükellefe Kanunun (29/2) nci maddesine göre iade yapılmaz.

ndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ve beyanına ili kin açıklamalara bu Tebli in (II/A-8.12.) bölümünde yer verilmi tır.

Örnek: Konfeksiyon imalatçısı (A), üretti i 100 adet elbiseyi adedi 100 TL den ihracatçı (B)'ye ihraç kayıtlı teslim etmi tır. Bu teslim için imalatçının düzenledi i faturada 10.000 TL bedel üzerinden 800 TL KDV hesaplanarak beyan edilecek ancak ihracatçı tarafından bu KDV tutarı ödenmeyecektir.

(A) nun önceki dönemden devreden KDV tutarı 1.500 TL, bu dönemde indirilecek KDV tutarı 1.200 TL olup sadece bu teslim (100 adet elbise) ili kin yüklenim KDV tutarı ise 950 TL'dir.

Buna göre (A), (B) tarafından elbiselerin ihraç edildi inde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesapladı ı ve tecil edemedi i 800 TL'nin iadesini ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan KDV tutarları için belirlenen iade esaslarına göre 150 TL'sini de indirimli orana tabi i lemlerden kaynaklanan iade esaslarına göre talep edecektir.

3.4.3. Fason Tekstil ve Konfeksiyon lerinde ade Uygulaması

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason i llerden do an KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 5.000 TL'yi a mayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu kapsamda i lemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Mükelleflerin, KDV iade alaca ının tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talebi, önceki bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmi olması artıyla teminatın gösterildi i tarih itibarıyla geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde; mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildi i tarih itibarıyla, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal etti i tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

3.4.4. Süresinden Sonra ade Talebinde Bulunulması

ade alaca ının ait oldu u aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple indirimli orana tabi i lemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da Tebli in (III/B-3.2.) bölümündeki açıklamalara göre talep etmeleri artıyla nakden veya mahsuben geri alabilirler.

Ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün de ildir.

zleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde usulüne uygun olarak iade talebinde bulunan mükelleflerin de talep edilen iade tutarını artırmak amacıyla, sonraki yıllarda bu dönemlere ili kin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunmaları söz konusu de ildir. Ancak izleyen yıl içerisinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile

artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3.4.5. İndirimli Orana Tabi İmlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, i lemin gerçekte memesi, i lemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişik vuku buldu u hallerde, vergiye tabi i lmleri yapımı olan mükelleflerin bunlar için borçlandırılması vergiyi; bu i lmlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi de değişik mahiyetine uygun şekilde ve de değişik vuku buldu u dönem içinde, iade olunan malların fiilen i letmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekte tiki vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, i lemin gerçekte memesi, i lemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle i lem matrahının değişik mesisi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır. Dolayısıyla vergiye tabi i lemi gerçekte tiren mükellef, hesapladığı vergiyi, matrahta değişik ikli in vuku buldu u döneme ait beyannameyi “İndirimler” koluna altındaki “103” kodlu “Satılan İmler, İmler Gerçekte Meydan Gelen veya İmlerden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV” satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına olarak düzeltir.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir i lme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran i lemden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Matrahta değişik ikli in vuku buldu u vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildi i şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

b) Mükellefin, matrahta değişik ikli in vuku buldu u dönemde düzeltme i lmini yapmaması halinde; indirimli orana tabi i lem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişik ikli in vuku buldu u dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften alınır.

Öte yandan matrahta değişik ikli in indirimli orana tabi malların iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

c) İmler edilen malların, iadenin gerçekte tiki vergilendirme döneminde yeniden satılması halinde satıcı daha düşük fiyattan gerçekte tiki (iade tutarı artacağından) mahsup i lmi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satıcı daha yüksek fiyattan gerçekte tiki (iade tutarı azalacağından) mahsup i lmi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilir.

d) İmler edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satılması halinde daha önce iade edilen tutar (a) veya (b) bölümündeki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir. Mükellef yeni i lem nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunur.

e) Malların indirimli orana tabi i lmin gerçekte tiki yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar, i lmin gerçekte tiki yılı içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak;

- izleyen yıl içerisinde Tebliğin (III/B-3.3.) bölümüne göre iade talebinde bulunulmuş ancak henüz iade gerçekte tiki iadesi talep edilen tutardan düşülmek suretiyle tahsil edilir.

- izleyen yıl içerisinde iade gerçekte tiki ya da iade talebinde bulunulmamışsa (a) veya (b) bölümlerindeki açıklamalara göre hareket edilir.

f) İmler edilen malların bir daha satılması olmayacak şekilde zayı olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilir.

Diğer taraftan 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından daha önce indirim hesaplarına alınan tutarlar indirim hesaplarından çıkarılır.

Örnek: Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan ilaçların ticaretini yapan mükellef (E), Ocak/2011 vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL tutarında indirimli orana tabi ilaç tesliminde bulunmuştur. Bu satışı iktisadisi olarak 16.000 TL KDV hesaplamıştır. Bu işlemle ilgili olarak mükellefin yüklediği KDV tutarı 40.300 TL olup, iktisadisi gerçekteki vergilendirme döneminde indirim yoluyla telafi edilemeyen 24.300 TL, 2011 yılı için Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırı (14.300 TL) aştığından, mükellef 10.000 TL'nin iadesini talep etmiş, iade talebi mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu satışı konu malların 100.000 TL'lik kısmı Nisan/2011 vergilendirme döneminde mükellefe iade edilmiştir.

-Malların bir kısmının iade edildiği Nisan 2011 vergilendirme döneminde, Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde gerçekleştirilen indirimli orana tabi işlemler de dikkate alınarak mal iadeleri düldükten sonra iadeye hak kazanılan tutar hesaplanacak ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın altında olmamasına göre gerekli düzeltme yapılacaktır.

Buna göre Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde mükellefin indirimli orana tabi satışlarının olmaması durumunda, 100.000 TL + 8.000 TL KDV mal iadesi düldükten sonra indirimli orana tabi teslim tutarı 200.000 TL +16.000 TL KDV tutarından 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarına düşecektir. İndirimli orana tabi teslimle ilgili olarak yüklenilen vergi de 40.300 TL'den 20.150 TL'ye düşecektir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergi ise $(20.150 - 8.000=)$ 12.150 TL'ye düşecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca 2011 yılı için belirlenen 14.300 TL'nin altında kaldığından, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'nin tamamının Nisan 2011 döneminde düzeltilmesi ve gecikme faizi ve ceza uygulanmaksızın tahsili gerekecektir.

-Mükellef, Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade edilen mallarla ilgili olarak bu dönemde önceden alınan tutarın iadesi için müracaat etmeyip, Haziran/2011 vergilendirme döneminde vergi dairesine müracaat etmiş ise ya da bu durum Haziran/2011 vergilendirme döneminde tespit edilmiş ise Ocak vergilendirme döneminde mahsuben iade edilen tutar, Nisan ayından Haziran ayına kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyatı cezasıyla birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

- İade alınan mallar, Nisan/2011 vergilendirme döneminde 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye satılmışsa, iade tutarı yeniden hesaplanacak, satış fiyatının Ocak 2011 dönemindeki satış fiyatından düşük olması nedeniyle indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, satış fiyatındaki azalma nispetinde azalacaktır. Buna göre 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarı 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye düşükenden, iadeye hak kazanılan tutar (indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV) 1.600 TL artacaktır. Yapılan yeni hesaplama neticesinde, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'ye ek olarak, iadeye hak kazanılan 1.600 TL Nisan 2011 döneminde iadeye konu edilebilecektir.

- İade alınan malların Nisan 2011 vergilendirme döneminde 150.000 TL + 12.000 TL KDV'ye satılması durumunda, indirim yoluyla telafi edilebilecek vergi Ocak 2011'deki satış fiyatıyla Nisan 2011 dönemindeki satış fiyatı arasında oluşan 50.000 TL olumlu fark nispetinde, $(50.000 \times \%8=)$ 4.000 TL artacaktır. Ocak- Nisan 2011 arasında mükellefin satış indirimli orana tabi tesliminin olmadığını varsayarsak toplamda hesaplanan vergi tutarı $(250.000 \times \%8=)$ 20.000 TL'ye yükselecek, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarı ise $(40.300 - 20.000=)$ 20.300 TL'ye düşücektir. Bu durumda iade alınabilecek tutar Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınır dikkate alındıktan sonra $(20.300 - 14.300=)$ 6.000 TL'ye düşücektir. Dolayısıyla indirimli orana tabi teslim nedeniyle iadeye hak kazanılan tutar, indirim yoluyla telafi edilen tutar kadar azalacak ve $(10.000 - 6.000=)$ 4.000 TL KDV tutarı Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyatı cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır.

Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade alınan ilaçların kullanım sürelerinin dolması nedeniyle tekrar satışı yapılamayarak zayı olması durumunda, Ocak-Nisan 2011 döneminde indirimli orana tabi satış bir teslim bulunmuyorsa iade hesaplaması tekrar yapılacak, indirimli orana tabi teslim tutarı 100.000 TL + 8.000 TL KDV'ye, bu teslimle ilgili olarak yüklenilen vergi tutarı da 20.150 TL'ye düşücek, dolayısıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen vergi de $(20.150 - 8.000=)$ 12.150 TL'ye düşücektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın altında kaldığından Ocak 2011 döneminde iade edilen 10.000 TL'nin tamamı, Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyatı cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır. 12.150 TL tutarındaki indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise kümülatif hesaplamada sonraki dönemlerde dikkate alınacaktır.

Ayrıca kullanım süreleri doldu undan zayi olan söz konusu mallar nedeniyle yüklenilen vergiler de 3065 sayılı Kanununun (30/c) maddesi uyarınca indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmektedir.

3.4.6.Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri

Kazancın tespiti yönünden kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince, indirimli orana tabi i lemler nedeniyle yüklenilen ancak i lemin gerçekleştiği i vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

3.4.7.Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları

İndirimli orana tabi i lemlere ili kin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, do rudan cari yıla ili kin iade hesabına dâhil edilmez, devreden KDV hesabında muhafaza edilir. Dolayısıyla indirimli orana tabi i lemlere ili kin iade hesabında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

3.5. İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi

3.5.1. Yılı İçinde İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi

Yılı içindeki mahsuben iade taleplerinde “ İstisnalar ve Di ğer İade Hakkı Do uran İlemler” kulakçısı ndaki "Di ğer İade Hakkı Do uran İlemler" tablosundan 406 kodlu satır seçilecek, satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütunu ile " İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebli ğin (III/B-3.1.1.) bölümüne göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.2.Yıllık İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde, “ İstisnalar ve Di ğer İade Hakkı Do uran İlemler” kulakçısı ndaki "Di ğer İade Hakkı Do uran İlemler" tablosundan 439 kodlu satır seçilecek ve bu satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa önceki yıldaki toplam i lem bedeli, " İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebli ğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalara göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.3.Yılı İçerisinde Mahsup Edilemeyen Tutarların Beyannamede Gösterilmesi

İadesi talep edilen tutarlar, iadenin talep edildiği dönemde “devreden vergi” tutarından çıkarılır. İndirimli orana tabi i lemin gerçekleştiği i yıl içerisinde mahsuben iadesi talep edilen tutarların da iadenin talep edildiği i vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde devreden vergi tutarından çıkarılıp mahsuben iadesi talep edilen tutarlardan iadesi gerçekleşen tutarlar, en erken izleyen vergilendirme dönemine; en geç izleyen yılın Ocak vergilendirme dönemine ait beyannamede, “ İndirimler” kulakçısı ı altında bu amaçla ihdas edilen 106 No.lu “ İndirimli Orana Tabi İlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşen KDV” satırına yazılmak suretiyle yeniden devreden KDV tutarlarına dahil edilir ve daha sonraki iade taleplerinin hesaplanmasında dikkate alınır. Bu şekilde iadesi gerçekleşen tutarların devreden KDV hesabına dâhil edilmesi, söz konusu tutarlar itibarıyla iade talebinden vazgeçildi ğini gösterir.

Örnek: *Müteahhitlik faaliyetinde bulunan (M) firması, 2011 yılının Haziran ve A ustos vergilendirme dönemlerinde 150 m²'nin altında konut teslimlerinde bulunmu tur. İndirimli orana tabi söz konusu teslimleri nedeniyle yüklendi ği ancak indirim yoluyla telafi edemedi ği tutarı, bu bölümdeki açıklamalara göre hesaplamı ve 2011 yılı için belirlenen alt sınır olan 14.300 TL'yi dü ū tükten sonra kalan 190.000 TL'lik tutarın mahsuben iadesini A ustos/2011 vergilendirme döneminde talep etmi tir. Bu tutarın 152.000 TL lik kısmı, Eylül 2011 döneminde vergi borçlarına mahsuben iade edilmi tir.*

Dolayısıyla mükellefin yılı içinde mahsuben iadesini talep etti ği 190.000 TL, iadenin talep edildi ği A ustos/2011 vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılmı tur. Bu durumda mahsuben iadesi talep edilip devreden vergi tutarından çıkarılmakla beraber mahsuben iadesi gerçekleşen 38.000 TL'lik tutar, en erken Eylül/2011 dönemine, en geç 2012 yılının Ocak vergilendirme dönemine ait beyannamenin “ İndirimler” kulakçısı ı altındaki 106 No.lu “ İndirimli Orana Tabi İlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşen KDV” satırına yazılmak suretiyle izleyen vergilendirme dönemlerine ili kin iade hesaplarında dikkate alınmak üzere yeniden devreden KDV tutarlarına dâhil edilecektir.

3.6.Açıklamalı Örnek

Tarım aletlerinin ticaretini yapan mükellef (Z)'nin, 2012 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimleriyle ilgili bilgileri aşağıdadır:

1. Mükellefin Ocak/2012 vergilendirme döneminde devreden vergisi 50.000 TL'dir.

2. Ubat/2012 vergilendirme döneminde 2012 yılı için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL'lik tutara ilmi ve mükellef, bu tutarı a an 4.200 TL'nin iadesini talep etmiştir. Ubat/2012 vergilendirme döneminde iadesi talep edilen tutar dü lmeden 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 Ubat/2012 vergilendirme dönemi iade talebi için aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 1:

DÖNEM	ND R ML ORANATA B LEM			FARK (4-3)	ÖNCEK DÖNEM SONU ADE ED LEB L R KDV TUTARI	ADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif)(5+6)	ADE ED LEB - L R KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEK- LE EN KDV
	BEDEL	HESAP- LANAN KDV	YÜKLEN - LEN 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
UBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	4.200	60.000	4.200

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

a) Mükellefin Ocak ayındaki indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, i lemin 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 "adeye Esas KDV Tutarı"dır. Ancak devreden vergi tutarı elverişli olmasına rağmen ilgili yıl için belirlenen alt sınır a ılmadığından bu tutarın iade olarak talep edilmesi söz konusu olmayıp, "ade Edilebilir KDV Tutarı" sütununa "0" yazılır.

b) Ubat ayında yüklenilen ve hesaplanan KDV farkı 18.000 TL'dir. Bu tutarın "Ocak Sonu Kümülatif ade Edilebilir KDV" tutarı ile toplanması sonucu bulunan 20.000 TL, Ubat vergilendirme dönemi sonu itibarıyla "adeye Esas KDV Tutarı"dır. Bu tutarın 2012 yılı için belirlenen alt sınırı a an kısmı olan (20.000-15.800)= 4.200 TL Ubat dönemi devreden KDV tutarı (iadesi talep edilen tutar dü lmeden önceki tutar) ile karşılaştırılır. Ubat vergilendirme dönemi devreden KDV tutarı(60.000TL), 4.200 TL'nin üzerinde olduğundan, 4.200 TL'nin tamamı talebi doğrultusunda mükellefe mahsuben iade edilmiştir. İadesi talep edilen bu tutar tablonun mahsubu gerçekte en KDV sütununa yazılır.

3. Mükellef, Mart ve Nisan/2012 vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi herhangi bir teslimde bulunmamıştır. Dolayısıyla bu dönemlerde iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

4. Mükellefin Mayıs/2012 vergilendirme döneminde indirimli orana tabi 20.000 TL'lik teslimleri üzerinden hesapladığı KDV 1.600 TL, bu teslimleri nedeniyle yüklenilen 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 Ubat/2012 döneminde mahsuben iadesi gerçekleştirilen (4.200 TL) tutar toplamının (20.000 TL) altında kaldığı için mükellefin iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

5. Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme döneminde 100.000 TL indirimli orana tabi teslimde bulunmuş, 15.700 TL iade talep etmiştir.

Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme dönemindeki iade talebine yönelik olarak aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır:

Tablo 2:

DÖNEM	ND R ML ORANA TAB LEM			FARK (4-3)	ÖNCEK DÖNEM SONU ADE ED LEB L R KDV TUTARI	ADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif)(5+6)	ADE ED LEB - L R KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEK- LE EN KDV
	BEDEL	HESAP- LANAN KDV	YÜKLE- N LEN 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
UBAT	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
N SAN	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
HAZ RAN	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	15.700	80.000	15.700

Tablo ile ilgili açıklamalar a a ıdadır:

c) Mart ve Nisan vergilendirme dönemlerinde mükellefin indirimli orana tabi i lemleri bulunmadı ı için iade talebinde bulunabilmesi mümkün de ildir. Bu nedenle, her iki dönem itibarıyla dönem sonu iadeye esas KDV tutarı olarak ubat vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarı olan 20.000 TL yazılmış tır.

ç) Mayıs vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ili kin KDV hariç bedel 20.000 TL, i lemin bünyesine giren KDV 900 TL, bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV 1.600 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark eksi 700 TL'dir. Bu tutar önceki dönem sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarından (20.000 TL) dü ülmü ve Mayıs vergilendirme dönemi sonu iadeye esas tutar 19.300 TL olarak hesaplanmıştır. Mayıs vergilendirme döneminde devreden KDV tutarı (60.000 TL) iade edilebilir KDV tutarının üstünde olmasına ra men iadeye esas kümülatif tutar (19.300 TL) ilgili yıl için belirlenen alt sınır (15.800 TL) ve ubat/2012 döneminde mahsuben iadesi gerçekleştirilen (4.200 TL) tutar toplamını (20.000 TL) a madı ı için mükellefin iade talebinde bulunması mümkün de ildir.

d) Mükellefin, Haziran vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlerine ili kin KDV hariç bedel 100.000 TL, i lemin bünyesine giren KDV 24.400 TL, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 8.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 16.400 TL'dir. Bu dönemde, iadesi talep edilen tutar dü ülmeyen önceki devreden KDV tutarı 80.000 TL'dir.

Bu döneme ili kin olarak hesaplanan 16.400 TL'lik tutar 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 dü ülerek $[35.700 - (15.800 + 4.200)] = 15.700$ TL rakamına ula ılmış tır. Bu tutar (15.700 TL), iadenin talep edildi i dönem beyannamesine göre iade tutarı (15.700 TL) dü ülmeyen önceki "devreden KDV tutarı" olan 80.000 TL'nin altında kaldı ından 15.700 TL'lik tutarın mahsuben iadesi talep edilmi ve bu tutarın tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmi tır.

Ayrıca Haziran döneminde iadesi talep edilen tutar, i lem bedelinin (% 10)'unu a makla birlikte Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildi i bu döneme kadar azami iade tutarı a ılmadı ından iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine gerek bulunmamaktadır.

6. Mükellefin Temmuz ve A ustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi i lemleri bulunmakla beraber di er i lemleri üzerinden hesaplanan KDV nedeniyle "Ödenecek Vergisi" çıkmı tır. Dolayısıyla Temmuz vergilendirme döneminden itibaren hesaplamaya yeniden ba lanılacaktır. Temmuz vergilendirme döneminde 150.000 TL'lik indirimli orana tabi i lem yapılmı ve 12.000 TL KDV hesaplanmıştır. lemin bünyesine giren vergi 18.000 TL oldu undan Temmuz dönemi yüklenim farkı 6.000 TL'dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı “0” oldu u için mükellefin 6.000 TL’nin iadesini talep etmesi söz konusu de ildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 6.000 TL’lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün de ildir.

7. Mükellef, A ustos vergilendirme döneminde 120.000 TL’lik indirimli orana tabi teslimde bulunmu olup i lem bedeli üzerinden 9.600 TL KDV hesaplamı tır. Mükellefin bu i lemle ilgili olarak yüklendi i vergi ise 14.600 TL’dir. Dolayısıyla bu aya ait yüklenim farkı 5.000 TL olarak hesaplanmı tır. Önceki dönemden herhangi bir tutar aktarılmadı ı için iadeye esas kümülatif tutar 5.000 TL’dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı “0” oldu u için mükellefin 5.000 TL’nin iadesini talep etmesi söz konusu de ildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 5.000 TL’lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün de ildir.

Dolayısıyla mükellef tarafından bu dönemlerdeki i lemlerine yönelik olarak iade talebinde bulunulamayacaktır.

8. Eylül vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas tutar 12.000 TL olarak hesaplanmı tır. Bu tutar ilgili yıl için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL’nin altında kaldı ndan, mükellefin bu dönemde iade talebinde bulunması söz konusu de ildir.

9. Mükellefin, Ekim vergilendirme döneminde KDV hariç 180.000 TL indirimli orana tabi i lemi bulunmakta olup, Ekim vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas tutar 27.600 TL olarak hesaplanmı tır. Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır dü üldükten sonra (27.600-15.800)=11.800 TL’lik iade edilebilir tutara ula ılmı tır. Mükellefin Ekim/2012 dönemine ait KDV beyannamesindeki devreden KDV tutarı 27.600 TL’dir. Mükellefin bu dönem itibarıyla devreden vergi tutarının altında kalan 11.800 TL’nin iadesini talep etme hakkı vardır. Ancak mükellef bu dönemde iade talebinde bulunmamı tır.

10. Mükellefin Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL’lik satı ı vardır. Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas kümülatif KDV tutarı 31.600 TL olarak hesaplanmı tır. Bu tutardan, daha önceki dönemde iade talep edilmedi i için yalnızca ilgili yıl için belirlenen alt sınır dü üldükten sonra (31.600-15.800)=15.800 TL’lik iade edilebilir tutara ula ılmı tır. Ancak mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamı tır.

11. Mükellefin, Aralık/2012 vergilendirme döneminde KDV hariç 50.000 TL indirimli orana tabi teslimi bulunmakta olup, mükellef Aralık vergilendirme döneminde mahsuben iade talebinde bulunmamı 2012 yılındaki i lemlerine yönelik olarak 2013 yılının ubat vergilendirme döneminde nakden iade talep etmi tır.

Mükellefin Ocak/2013 vergilendirme döneminde 60.000 TL, ubat/2013 vergilendirme döneminde de 75.000 TL devreden vergisi bulunmaktadır.

Mükellef, ubat/2013 vergilendirme döneminde yapacağı ba vuruda a a ıdaki tabloyu hazırlayacaktır:

Tablo 3:

DÖNEM	ND R ML ORANA TAB LEM			FARK (4-3)	ÖNCEK DÖNEM SONU ADE ED LEB L R KDV R TUTARI	ADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif)(5+6)	ADE ED LEB - L R KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEK- LE EN KDV
	BEDEL	HESAPLA- NAN KDV	YÜKLE- N LEN 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
UBAT	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
N SAN	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
HAZ RAN	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

A USTOS	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	10.200	41.000	0
YIL ÇER S NDE MAHSUBU GERÇEKLE EN TOPLAM ADE TUTARI									19.900

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

e) Mükellefin Temmuz ve A ustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi i lemleri bulunmakla birlikte di er i lemleri nedeniyle ödenecek vergisi çıktı ndan 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 a madı ı için iade talep edememi tir.

g) Ekim vergilendirme döneminde ise hak kazandı ı 11.800 TL'lik tutarın iadesini talep etmemi tir.

) Mükellef, Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL'lik indirimli orana tabi teslimde bulunmu tur. Bu i lemin 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 toplanmı ve Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas tutar 31.600 TL olarak hesaplanmı tir. Bu tutardan, daha önceki dönemde iade talep edilmedi i için yalnızca ilgili yıl için belirlenen alt sınır dü üldükten sonra $(31.600 - 15.800) = 15.800$ TL'lik iade edilebilir tutara ula ılmı tir.

Ancak, mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamı tir.

h) Aralık vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ili kin KDV hariç bedel 50.000 TL, i lemin 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 toplanmı ve Aralık vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas toplam tutar 41.000 TL olarak hesaplanmı tir.

Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve yıl içerisinde mahsuben iadesi gerçekleşen tutarlar dü ülmek suretiyle iade tutarı, $[41.000 - (15.800 + 4.200 + 15.700)] = 5.300$ TL olarak hesaplanacaktır. Bu tutar, Ocak/2013 ve ubat/2013 vergilendirme dönemlerindeki devreden KDV tutarlarından dü ük oldu undan iadesi talep edilen tutarın tamamı, talebi do rultusunda mükellefe nakden iade edilecektir.

C. ND R M

1. Vergi ndirimi

3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi i lemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ili kin 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, i i ile ilgili olarak satın aldı ı veya ithal etti i mallar veyahut yaptırdı ı hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiyi, teslim etti i mallar veya yaptı ı hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV'den indirir ve aradaki farkı vergi dairesine yatırır. Mükellefin indirim konusu yaptı ı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmemi tir.

Örnek: KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifası ile i tigel eden (A) Anonim irketi'nin, bir vergilendirme dönemi içindeki, mal ve hizmet alımlarının tutarı 10.000 TL, bu alı ları dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen KDV ise 1.800 TL'dir. Söz konusu irket tarafından aynı vergilendirme döneminde gerçekleşen 13.000 TL tutarındaki mal teslimi dolayısıyla düzenlenen bulunan faturalarda 2.340 TL tutarında KDV hesaplanmı tir. Bu durumda, 2.340 TL tutarındaki

hesaplanan KDV'den, alı 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 ak amına kadar beyan edilecek ve 26 ncı günü ak amına ödenecektir.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından, sadece o malların alı ında hesaplanan vergiyi de il, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi de indirebilirler. Bunun do al sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tabi i lemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olabilir. Bu takdirde, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek, o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenir.

Örnek: (A) Anonim irketi'nin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi i lemleri 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.

iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergiler genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Öte yandan, i letmede kullanılmak üzere imal ve in a edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya ba lanması halinde, vergi hesaplanıp beyan edilmez.

letmede kullanılmak üzere imal veya in a edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenen vergiler, ait oldukları dönemde (harcamaların yapıldı ı dönemlerde) genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

2. ndirilemeyecek KDV

2.1. Genel Açıklama

KDV esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme ekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine imkân tanınmayan bazı haller Kanununun 30 uncu maddesinde sayılmıştır. Buna göre a a ıda açıklanan vergiler, mükellefin vergiye tabi i lemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmez.

a) Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir i lemin yapılması arttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alı vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme ba lanmıştır.

b) Kanunun (30/b) maddesine göre, faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik i letmecili i yapılması veya binek otomobillerinin çe itli ekollerde i letilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alı larında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılabilir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtildi i ekollerde i leten mükellefler bu amaçla kullanılan binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabilir.

Ancak mükelleflerin i letme amacı dı ında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alı vesikalarında gösterilen KDV'nin indirimi mümkün de ildir. ndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde i in mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Bu uygulama binek otomobili i letmecili i ile u ra an mükelleflerin i letme amacı dı ında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir.

Örnek: Oto kiralama i i yapan bir i letmenin kiralama i inde kullandı ı binek otomobillerinin alı vesikalarında gösterilen KDV, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, aynı i letmenin kiraya vermeyip i letme ihtiyaçları için kullandı ı binek otomobillerinin vergisi ise indirilemeyecek, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.

3065 sayılı Kanunun (30/b) maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çe itli ekollerde i letilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alı belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, taksi i letmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama irketi gibi i letmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alı belgesinde gösterilen KDV, ait oldu u takvim yılı a ılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildi i vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya ba lanılıp ba lanılmadı ına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örne in; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadı ına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili i letmecili i ile u ra an mükelleflerin i letme amacı dı ında satın aldıkları binek otomobillerinin alı belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örne in;

- *Otomobil kiralama irketinin kiralama amacı dı ında irketin kendi ihtiyacı için aldı ı otomobili (genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama irketinin satı elemanına tahsis etti i otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.*

- *A Oto Servis ve Ticaret A. .'nin test sürü ü aracı olarak aktifine kaydetti i binek otomobiline ait yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün de ildir.*

- *Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen ta ıtların sonradan de i iklim yapılarak binek otomobiline dönü türülmesi durumunda, bu ta ıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobiline dönü üm nedeniyle olu acak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Ta ıtın alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönü üm i leminin yapıldı ı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "lave Edilecek KDV" olarak beyan edilecektir.*

c) Kanununun (30/c) maddesi uyarınca, deprem veya sel felaketi ya da Maliye Bakanlı mın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan etti i yerlerdeki yangın nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan malların alı vesikalarında gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi i lemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

ç) Kanununun (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 i lemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dı ında kalan, i le ilgili bulunmayan veya i letme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteli inde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ili kin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan i letme veya i letme sahibi üzerinde kalacaktır.

2.2. malat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması

malathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâ ıt ve camkırpıntı, döküntü ile tala ların teslimi 3065 sayılı Kanununun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanununun (30/a) ve 32 nci maddelerine göre bu i lem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen imalat artıkları, i letmelerin asıl üretim konusunu te kil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satı a konu olsalar dahi, i letmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadı ından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir.

Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin "lave Edilecek KDV" satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.3. Sigorta Aracılarında KDV ndirimi

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca, sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılmaz, ilişkin niteliğine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır. İstisna kapsamına giren işlemlerle istisna kapsamına girmeyen işlemlerin birlikte yapıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aynı şekilde gider veya maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkündür.

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teklif edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallar 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 "lave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

3. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

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 tabii işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilecek vergiye tabii işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Maliye ve Gümrük Bakanlığıınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı; Maliye Bakanlığı'nın KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlarla sermayesinin (% 51)'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabileceği hükme bağlanmıştır.

4. Kısmi Vergi İndirimi

3065 sayılı Kanunun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33 üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır olup aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespitine, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Madde hükmünün Bakanlığımıza verdiği yetki uyarınca, kısmi vergi indiriminin usul ve esasları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

4.1. Başlı Amacıyla Yapılan İşlemlerde Durum

Bir vergi mükellefinin başlı amacıyla yaptığı işlemlerin hesaplarını ayrı tutması (muhasabeleştirilmesi) zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklenilen vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak göz önünde bulundurabilir.

Örnek: (A) Anonim şirketi, Milli Eğitim Bakanlığına başlamak üzere bir okul için başlatmıştır. Şirketin bu işlemlerle ilgili olarak yaptığı tüm harcamalar ve yüklenilen vergiler ayrı hesaplarda izlenecektir. Bu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergiler, şirketin ticari faaliyeti ile ilgili olmadığından indirim konusu yapılamayacak, ancak bir maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamına girmeyen başlıklar vergiye tabii olduğundan, bu şekilde gerçekleştirilen başlıklarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve başlıkların mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

4.2. Diğer Hallerde Kısmi Vergi İndirimi Uygulanması

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alımlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV

hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan i lemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren i lemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren i lemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir KDV hesabından çıkartılarak, "lave Edilecek KDV" satırına yazılır.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan i leri birlikte yapan mükellefler, mü terak genel giderler ile amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yükledikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılacak olanları, bu bölümde belirtilen esaslara göre ayırma tabi tutacaklardır.

5. İndirimin Belgelendirilmesi

3065 sayılı Kanununun 34 üncü maddesine göre, yurt içinden satın alınan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir.

a) Vergi, alıcı faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı başlanmamış artıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmeyen i lemler ile vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah eklene tabi i lemlere konu teslim ve hizmetlerde bu mal ve hizmetleri satın alanlar, tarife, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplayacak ve bu tutarı yaptıkları vergiye tabi i lemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indireceklerdir.

Öte yandan, yukarıda da belirtildiği üzere verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalar arasında sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğundan dolayı indiki i lemlerde kullanıldıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelendirilmesinde kullanılamazlar. Bu nedenle perakende satış fişlerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak farklı vergi oranlarına tabi malları birlikte satanlar, vergili fiyat içindeki KDV'nin hesaplanabilmesi bakımından, perakende satış fişleri üzerinde satılan malın tabii olduğu vergi oranını ayrıca belirtirler.

204 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; i yerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi başlanmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişleri (veya yazar kasa fişleri) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlıkımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir."

Ayrıca, 206 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinin (G) bölümünde; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin alıcı vesikalarında ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi olması artıyla, vergiye tabi i lemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi artıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

KDV mükelleflerinin i letmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişleri ile tevsik edilmesi mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alıcı ve giderler ödemekaydedici cihaz fişleri ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılamaz.

5.1. Fatura ve Benzeri Belge

3065 sayılı Kanunda geçen fatura ve benzeri vesika tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir.

Söz konusu vesikalar, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235 ve 236 ncı maddelerinde fatura, perakende satı vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir.

Gerçek usulde vergi mükellefi olmayanlardan mal satın alanların veya i yaptıranların, satın aldıkları mal veya yaptırdıkları i ler kar ılı nda düzenleyecekleri gider pusulası ve müstahsil makbuzunda KDV hesaplanmaz ve gösterilmez. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların indirim hakları bulunmamaktadır. Ancak, nihai tüketicilere satılan malların iade edilmesi halinde bu Tebli in (I/B-11) bölümünde açıklandı ı üzere, gider makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuza dayanılarak indirim yapılması mümkün bulunmaktadır.

Hakedi belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadı ından, bu belgenin düzenlendi i i lerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.

KDV mükellefleri, düzenleyecekleri bu vesikalarda KDV'yi hesaplayıp, satı bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir.

5.2. Liste ve Etiketlerde Fiyatların KDV Dâhil Olarak Gösterilmesi

3065 sayılı Kanunun 57 nci maddesinde, perakende satı ı yapılan mallara ait etiketlerde, KDV'nin satı fiyatına dahil olup olmadı ının açıkça belirtilece i; vergi satı fiyatından hariç ise bunun miktarının ayrıca gösterilece i; KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen i lemlerde bu hükmün uygulanmayaca ı hükme ba lanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (20/4) maddesine göre de belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen i ler ile bedelin biletle tahsil edildi i hallerde tarife ve bilet bedeli KDVdahil edilerek tespit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir. Keza yolcu biletlerinde de KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir.

Öte yandan,3065 sayılı Kanunun (34/2) ve 57 nci maddelerine dayanılarak; perakende satı yapanlar ile hizmet ifa eden mükelleflerin KDV'nin liste, etiket ve belgelerde gösterilmesi konusunda a a ıdaki ekilde hareket etmeleri uygun görülmü tür.

Gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinden perakende mal satı ı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satı larına ve hizmetlere ait etiket ve listelerdeki fiyatlar, KDV dahil tek tutar olarak ifade edilir. Etiket ve listelere fiyatların hemen altına gelecek ekilde "F YATLARIMIZA KDV DÂH LD R." ibaresi yazılır. Bu ibare elle yazılabilece i gibi, ka e kullanmak suretiyle de basılabilir veya önceden matbaada bastırılabilir.

Uygulama kapsamına, satı ı yapılan malları aynen veya i lendikten sonra satı mını yapanlar dı ındaki kimselere satanlar, yani perakende satı yapanlar ile hizmet ifa eden KDV mükellefleri dahil bulunmaktadır.

5.3. Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilme Usulü

Yukarıdaki kapsama giren mükellefler i lemlerine ili kin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV'yi ayrıca göstermeyebilir. Bu durumda bedel, vergi dâhil tek tutar olarak ifade edilir, ancak belgede "KDV DÂH LD R." ibareli bir erh bulunur.

Öte yandan, farklı vergi oranına tabi i lemleri bulunan mükellefler tarafından düzenlenen belgelerde mal ve hizmetler vergi oranları itibarıyla ayrı toplamlar olarak ifade edilir, her toplamın yanına vergi oranı belirtmek suretiyle "%... KDV DÂH LD R." erhi konur.

Toptan satı yapan veya imalat i i ile u ra anmükellefler, bu satı larına ili kin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde KDV'yi ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toptan satı ları yanında perakende satı ları da bulunan mükellefler, toptan satı larında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satı larında ise yukarıda belirlenen esaslara göre i lem yaparlar.

5.4.Verginin Hesaplanması

Kanunun 28 inci maddesinin verdi i yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit edilmesi nedeniyle, düzenlenecek belgelerde mal ve hizmetlerin tabi oldu u vergi oranı belirtmek suretiyle; yani genel vergi oranına tabi mallara ait

toplamın yanına "% 18 KDV DAH LD R", (% 8) indirimli orana tabi olanlara "%8 KDV DAH LD R", (% 1) indirimli orana tabi olanlara ise "%1 KDV DAH LD R" erhi verilecektir.

Yukarıda da belirtildi i üzere, perakende mal satı ı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satı ları ile hizmet ifalarına ait liste, etiket, fatura ve benzeri belgelerde fiyatları, KDVdahil olarak tespit etmeleri ve bedeli vergi dahil tek tutar olarak göstermeleri gerekmektedir.KDV bedele dahil olarak mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, vergi dahil tespit edilen fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi;

vergili bedel x vergi oranı / 100 + vergi oranı

formülü ile, vergi hariç fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi de

bedel x vergi oranı / 100

formülünü kullanarak hesaplayacaklardır.

Örnek 1: Vergi dahil fiyatı 11.800 TL olan ve (% 18) oranında KDV'ye tabi bulunan ve belgede ayrıca vergisi gösterilmeyen bir mala ait bedel içindeki KDV,

$$\frac{11.800 \times 18}{100 + 18} = 1.800 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}$$

Örnek 2:

Bedeli 100.000 TL olarak tespit edilen ve (% 8) oranında KDV'ye tabi bulunan bir mala ait KDV,

$$\frac{100.000 \times 8}{100} = 8.000 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}$$

5.5. Verginin ndirimi

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 ekilleri tespit edilen i lemler ile aynı Kanunun (20/4) üncü maddesine göre, tarife ve bilet bedelinin vergi dâhil edilerek hesaplandı ı hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi artı aranmaz. Mükellefler bu neviden mal ve hizmet alımları dolayısıyla yükledikleri vergileri, içyüzde yoluyla hesaplarlar ve indirim konusu yapabilirler.

5.6. ndirimin Zamanı

3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesi hükmüne göre indirim hakkı, vergiyi do uran olayın vuku buldu u takvim yılı a ılmamak artıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildi i vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bilindi i üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ili kin 219 uncu maddesinin "a" bendinde; "Muamelelerin, i in hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi arttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz de ildir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1-6)ncü maddelerinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1 inci derece usulsüzlük cezası uygulanaca ı hükme ba lanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildi i vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi do uran olayın vuku buldu u takvim yılı içinde kullanılması, yılın a ılmaması gerekir.

Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleşen mallara ili kin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihracat için verilen sürenin

son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı do an vergiyi, bu günü içine alan takvim yılı a ılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek: 28 A ustos 2012 tarihli alı faturasının 10 günlük süreyi a mayacak ekilde 5 Eylül 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2012 dönemi i lemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alı ve giderlerine ili kin vesikaların, kendi iradeleri dı indaki sebeplerle i letmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve ispat edilmesi artıyla vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildi i vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: Yukarıda örnekte yer alan 28 A ustos 2012 tarihli faturanın 16 Ekim 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2012, 4 Kasım 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2012 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükarda 2012 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2013 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanaca ı tabiidir.

6. Matrah ve ndirim Miktarlarının De i mesi

6.1. Genel Açıklama

ade olunan malların fiilen i letmeye girmi olması ve bu giri in defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi artıyla malların iade edilmesi, i lemin gerçekte memesi, i lemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta de i iklik vuku buldu u hallerde, vergiye tabi i lemleri yapmı olan mükellef bunlar için borçlandı ı vergiyi; bu i lemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi de i ikli in mahiyetine uygun ekilde ve de i ikli in vuku buldu u vergilendirme dönemi içinde 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi hükmü gere ince düzeltirler.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matrahta de i ikli in vuku buldu u tarihte i lemin tabi oldu u KDV oranının de i mi olması halinde düzeltme i leminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldı ı tarihte bu i lemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

6.2. Sadece BSMV Kapsamındaki i lemleri Yapanların Satın Aldıkları Malları adesinde ve Gerçekle meyen Hizmetlerde KDV Uygulaması

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesine göre KDV'den istisna olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) kapsamındaki i lemleri yapanların satın aldıkları malları kısmen ya da tamamen iade ettiklerinde ya da kendilerine kar ı ifa edilen hizmetin bedelinde çe itli nedenlerle "azalma" eklinde bir de i iklik vuku buldu unda, bu de i ikliklere ili kin KDV'nin, Kanunun 35 inci maddesi gere ince düzeltilmesi konusunda a a ıdaki ekilde hareket edilmesi uygun görülmü tür.

Sadece BSMV kapsamındaki i lemleri yapanların KDV mükelleflerinden fatura ve benzeri belge kar ılı nda temin ettikleri malların kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde iade amaçlı bir belge (dekont vb.) düzenlenerek bu belgede;

- Malın alı faturasının tarih ve numarası belirtilecek,
- ade edilen kısma ili kin tutar KDV dâhil olarak gösterilecek,
- Belgeye, " bu belge..... Tebli in (III/C-6.2.) bölümüne göre iade edilen mallara ili kin olarak düzenlenmi tir. % ... KDV dâhildir." açıklaması yazılacaktır.

Malın iadesine ili kin bu belgede toplam bedel içerisinde gösterilen KDV malı iade eden BSMV mükellefi tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilmez, gelir/kurumlar vergisi bakımından belgede yer alan KDV dâhil toplam bedel hasılat olarak dikkate alınır. Malın iade edildi i firma ise mal bedeli içindeki KDV tutarını iç yüzde yoluyla hesaplar ve genel hükümler çerçevesinde "indirilecek KDV" olarak dikkate alır.

Öte yandan, sadece BSMV kapsamındaki i lemleri yapanların fatura ve benzeri belge kar ılı nda temin ettikleri hizmetler ile ilgili olarak, i lemin kısmen ya da tamamen gerçekte memesi,

i lemden hizmet ifası ba lamadan veya bir kısım hizmet ifa edildikten sonra vazgeçilmesi gibi nedenlerle matrahta de i iklik meydana gelebilmektedir. De i iklik matrahın tamamen ortadan kalkması ya da matrahta azalma ekinde ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda da KDV düzeltilmesi yukarıdaki açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilir.

IV. KDV ADES NDE ORTAK HUSUSLAR

A. ADE TUTARININ HESABI VE ADEYE DAYANAK LEM VE BELGELER

Bu Tebli kapsamında giren i lemler nedeniyle KDV iadesi talep edilebilecek tutar, iadeye ili kin i lem ve belgeler, mahsuben ve nakden iade, bu bölümde yer alan açıklamalar dikkate alınarak iade hakkı do uran her bir i lem bakımından Tebli in ilgili bölümlerindeki düzenlemelere göre hesaplanarak yerine getirilir. Ancak, özel esaslara tabi mükelleflerin iade talepleri Tebli in (IV/E) bölümünde belirlenen esaslara göre sonuçlandırılır.

1. adesi Talep Edilebilecek KDV

Kanunda ve bu Tebli 'de aksi belirtilmedi i sürece, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı do uran i lemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. lemin bünyesine giren KDV'nin iadesinin öngörüldü ü iade taleplerinde, a a ıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabı yapılır.

1.1. Kapsam

lemin bünyesine giren KDV, teslim i lemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet i lemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile do rudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

KDV'nin, iade hakkı do uran i lemlerin gerçekleştirildi i dönemde ortaya çıkmı olması art de ildir. iade hakkı do uran i lemin gerçekleştirildi i dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan KDV de bu tutara dâhildir.

iade hakkı do uran i lemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. ndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı do uran i lemin gerçekleştirildi i dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.

Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı do uran i lemlere ait bedelin (% 18)'i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. Ancak, do rudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, a an kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

adesi 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 ili kin düzeltme fi i düzenlenene kadar tercih de i ikli iyle söz konusu KDV'yi indirim yoluyla telafi etme talebinde bulunması mümkündür. Bu durumda iade talebi mükellefin yazılı dilekçesi üzerine iptal edilir ve bu dönem beyannamesinde yüklenilen KDV tekrar indirilecek KDV hesabına dahil edilir.

1.2. lemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar

Yüklenilen KDV, iade hakkı do uran i lemle ili kilendirilebilen alı ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler (AT K) için yapılan harcamalara ili kin KDV'den oluşur. iade hakkı do uran i lemle ili kilendirilebilen alı ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen i leme isabet eden pay, a a ıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanır.

iade hakkı do uran i lemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

- a) iade hakkı do uran i lemin do rudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,
- b) iade hakkı do uran i lemin gerçekleştirildi i döneme ili kin telefon, kırtasiye, posta, ula ım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı do uran i leme isabet eden kısım,
- c) iade hakkı do uran i lemde kullanılan AT K'in alımı,

nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce i lemin bünyesine do rudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen KDV'den pay verilir. Bu ekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını a maması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar AT K'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı do uran i lemle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilmez.

1.3. Amortisman Tabi Kıymetlerde İade Uygulaması

AT K nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, AT K'lerin iade hakkı do uran i lemlerde kullanılması gerekir. AT K'lerin bizzat mükellef tarafından imal ve in a edilmesi halinde ise imal ve in a sırasında yüklenilen KDV'den, AT K'lerin aktifte alınıp iade hakkı do uran i lemlerde fiilen kullanılmaya ba landı ı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir.

AT K dolayısıyla yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verildi i durumda, bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı do uran i lemlere 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 ihracatçının ödemedi i KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve AT K'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda ihracatçının genel giderler ve AT K nedeniyle yüklendi i KDV için iade talebinde bulunabilece i KDV tutarı, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması sonucu hesaplanan tutar ile ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV arasındaki farkı a amaz.

1.4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait KDV

KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen KDV indirim hesaplarına dahil edildi i vergilendirme dönemine veya daha sonraki vergilendirme dönemlerine ili kin iade hesabında dikkate alınabilir.

1.5. D B Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV

D B sahibi mükellefler, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettikleri malzemeleri kullanarak ürettikleri malları Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslimine konu edebilirler.

D B kapsamında KDV ödemeksizin satın aldı ı girdileri kullanarak üretti i malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmedi i KDV tutarından, bu ürün için D B kapsamında aldı ı girdiler nedeniyle ödemedi i KDV tutarı dü üldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz.

E de er e ya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldı ı girdileri kullanarak vücuda getirdi i ürünü ihraç eden ve bunun kar ılı ında da D B kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya e de er e yasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldı ı girdilere ili kin KDV'yi, ba langıçta iade olarak talep etmesi mümkün de ildir. İade edilecek KDV'nin hesabı, e de er e ya uygulaması nedeniyle D B kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu durumda iade edilecek KDV, ihracata genel vergi oranı uygulamak suretiyle bulunacak tutardan, D B kapsamında girdi temininde ödemedi i KDV tutarının dü ülmesi suretiyle bulunan tutarı a amaz.

Örnek: Mükellef (B, 100.000 TL tutarındaki kuma ı D B kapsamında KDV ödemeksizin (A)'dan satın almı ve imal etti i gömlekleri 200.000 TL'ye (C)'ye ihraç kayıtlı teslim etmi , (C) de söz konusu gömlekleri süresi içinde 210.000 TL bedel mukabili ihraç etmi tir.

-Kuma ve gömlek teslimleri (% 8) oranında KDV'ye tabidir.

- Mükellef (A)'nın indirilecek KDV toplamı fazla oldu undan, 100.000 TL üzerinden hesapladı ı 8.000 TL KDV'yi tecil edememi tir. Bu durumda Mükellef (A)'nın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 maddeleri uyarınca iade alabilece i KDV tutarı 8.000 TL'dir. Mükellef (A)'nın

söz konusu kuma ı üretmek için yüklendi i KDV'nin 12.000 TL olması durumunda, 8.000 TL'sini ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 4.000 TL'sini de indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi i lemlere ili kin iade usul ve esasları çerçevesinde talep etmesi gerekir.

- (B)'nin de D B kapsamında satın aldı ı kuma lardan üretti i gömlekleri 200.000 TL bedelle ihraç kayıtlı tesliminde hesapladı ı ancak tahsil etmedi i 16.000 TL KDV'nin tamamının indirilecek KDV tutarının yüksek olması nedeniyle tecil edilemedi ini varsayalım. Bu durumda (B)'nin 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi uyarınca iade alabilece i KDV tutarı (16.000 TL – 8.000 TL=) 8.000 TL olacaktır. (B)'nin de söz konusu gömlekleri üretmek için yüklendi i KDV tutarının 10.000 TL oldu unu varsayarsak, 8.000 TL KDV'yi ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 2.000 TL KDV'yi ise indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi i lemlere ili kin 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 a mamak üzere, söz konusu ihracat nedeniyle yüklendi i KDV'yi iade alabilecektir.

2. Vergi nceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın ade

2.1. Mahsup Yoluyula ade

KDV iade alaca ı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit irketlerde ortakların (komandit irketlerde sadece komandite ortakların),

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
 - thalat sırasında uygulanan vergilere,
 - Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına,
- mahsuben iade edilebilir.

Mahsup talebi, iade hakkı do uran i leme ili kin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDV RA sistemi tarafından üretilen “KDV adesi Kontrol Raporu”nun geldi i tarihte olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar itibarıyla yerine getirilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ili kin KDV tutarlarının mahsuben iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabilir.

Mahsup talebinin yerine getirilmesinde, iade hakkı do uran i lemin tevsikinde kullanılan (gümrük beyannamesi, serbest bölge i lem formu, gümrükte onaylatılan özel fatura nüshası vb.) belgelerin do rulanını (onaylı veya teyidinin alınını) olması gereklidir.

2.1.1. Mahsup Edilebilecek Borçlar

Mükellefler, KDV iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit irketlerde ortakların (komandit irketlerde sadece komandite ortakların) a a ıda belirtilen borçlarına mahsubunu talep edebilirler.

a) Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına Mahsup

ade alaca ının, vergi dairelerine olan bütün borçlara (Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına) mahsubu suretiyle iadesi talep edilebilir.

Vergi dairelerine olan borçlara mahsup talebi, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandı ı tarihi takip eden 10 gün içinde tamamlanır.

b) thalde Alınan Vergilere Mahsup

KDV iade alaca ının ithalde alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılaca ı gümrük muhasebe birimi ve hesap numarasını belirten bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren muhasebe i lem fi i talep tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrük muhasebe birimine gönderilir.

Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük muhasebe birimince düzenlenecek muhasebe i lem fi i ile mahsup edilemeyen tutar ilgili vergi dairesine iade edilir.

c) SGK Prim Borçlarına Mahsup

KDV iade alaca ının, SGK'ya olan borçlara (sosyal sigorta primi, i sizlik 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 ili kin mahsup taleplerinde söz konusu belge aranmaz.

Söz konusu belgeye prim alacaklısı SGK übesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili übenin banka hesap numarasına gönderilir.

Bu ubelerdeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra, ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmısa, prim borcu tutarından artı kalan kısım ilgili SGK übesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Artı kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK übesinde bekletilmesi mümkündür.

SGK prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandıktan sonra, vergi dairesince bu ibrazların gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmesi halinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan en erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerekmektedir.

SGK prim borçlarına mahsup ibrazları, Tebliğde belirtilen belgelerin yukarıda belirtilen süre içerisinde ibrazından sonra, en geç 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun^[56] 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 verilmesi gerekir. Vergi dairelerince yapılan ibraz sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan, vergi dairesine olan borçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iade alacağının kesinleştiği (iadeye hak kazanılan) tarih ve tutar itibarıyla, vadesi geçmiş borçlara bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iadesi için mahsuben iadeye ili kin iade talep dilekçesi olmaksızın, gerekli belgelerin ibraz edilmediği halinde, iade talebinde bulunulmaması sayılır. İlgili dönem KDV beyannamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde ibrazın tesisine engel teşkil etmez.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDV RA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz.

30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarihten itibaren 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 ibrazın tesis edilir.

2.2. Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi

İade hakkı sahipleri, iade alacaklarının yukarıda belirtilen ibrazlarda mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesini talep ederlerse Tebliğin nakden iade taleplerinin yerine getirilmesine ili kin bölümlerindeki açıklamalara göre ibraz yapılır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, bu Tebliğin (IV/A-3) bölümündeki sınırların hesaplanmasında dikkate alınmaz.

İade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben ödenmesinin talep edilmesi halinde de nakden iadeye ili kin düzenlemeler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ili kin talep, alacağın açık bir

ekilde kime temlik edildi ini içeren, noter tarafından onaylanmı /düzenlenmi alaca ın temlikli sözle mesine dayanarak yapılır.

Mahsup sonrası alaca ın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dı ndakilerin borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ili kin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alaca ın temlikli sözle mesi aranır.

3. Maliye Bakanlı nca Belirlenen Sınırı A mayan Nakden adeler

ade hakkı do uran her bir i lem bakımından Tebli in ilgili bölümlerinde belirlenmi sınırları a mayan nakden iade talepleri teminat ve/veya vergi inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilir. Talep, iade talep dilekçesi ve Tebli in ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin tamamlanıp, KDV RA sistemi tarafından "KDV adesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örne in, mal ihracatında gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi) ile a a ıda belirtilen artların gerçekleşmesi mesinden sonra yerine getirilir.

a) Liste sorgulamaları sırasında Tebli in (IV/E) bölümü kapsamında olumsuzluk bulunan mükelleflerin iade talepleri, söz konusu bölümde yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.

b) lemin tevsiki için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

c) ade için belirlenen limitlerin daha sonra de i tirilmesi halinde iade taleplerinin de erlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı do uran i lemin gerçekleşti i vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

ç) ade için belirlenen limit, bir vergilendirme dönemindeki iade hakkı do uran i lemlere ili kin iade taleplerinin toplamına bir defa uygulanır.

4. YMM KDV adesi Tasdik Raporuna Dayalı Nakden adeler

1/6/1989 tarihli ve3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Mü avirlik ve Yeminli Mali Mü avirlik Kanununun^[57] 12 nci maddesinin Maliye Bakanlı na verdi i yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Mü avirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike li kin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"^[58] uygulamasına ili kin genel tebli lerle, YMM KDV adesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

Süresinde düzenlenmi tam tasdik sözle mesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberli e ya ihracatından do an iadelerde sözü edilen Genel Tebli lerle belirlenen limitlere göre, di erlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe nakden iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandı ı ekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildi inde teminatlar iade edilir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat kar ılı ı iadenin yapıldı ı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözümler.

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte ba vurmaları halinde, gerekli de erlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, 213 sayılı Kanunun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir.

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, iade için istenen belgelerin ibraz edilmi olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapılır.

Aynı döneme ili kin farklı i lemlerden kaynaklanan iade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılını a mamak ve her bir döneme ili kin bilgi ve hesaplamaların ayrı ayrı yer alması kaydıyla birden fazla dönemi kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür.

5. Teminat Kar ılı ı ade

5.1. Genel Açıklama

Mükelleflerin, Tebli in (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı a an ve i lem türü itibarıyla YMM raporu veya vergi inceleme raporuna ba lanan iadelerde, henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade öngörülmesi se, inceleme yapılmadan a a ıda belirtildi i ekilde teminat

gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, iadeye konu işlem türüne göre vergi inceleme raporu veya YMM raporuna dayanılarak çözülür.

a) Adi ortaklık ve diğer ortaklıkları adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.

b) Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuyla yapılacağı belirtilmediğinden incelemeye sevk edilmesi, sonradan YMM raporuyla teminatın çözümünü engellemez. Bu durumda teminatın YMM raporuyla çözüldüğü inceleme elemanına bildirilir.

c) Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, nakit iade talebine ilişkin dilekçe ve teminatın yanı sıra ibrazı gerekli diğer belgelerin tamamlanıp KDV RA sistemi tarafından "KDV Adesi 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 bir veya bir kaçını gösterilebilir. Bu kadar ki; banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı artırı olmayacak biçimde, Tebliğin ekinde yer alan kesin ve süresiz teminat mektubu örneğine (EK:18) uygun olarak ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu^[59] hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmesi olması gerekir.

5.3. Teminat Miktarları

Talep edilen iade miktarının Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşmayan kısmının tamamı için teminat verilir.

5.4. Teminat Mektuplarının Adesi

Teminat mektupları, iade hakkı doğuran işlem bazında kabul edilen vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre iade edilir.

İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubunun, uygun bir yerine; "*KDV Adesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairesinde olan işlemi sona erdirmiş tir*" şeklinde düzenlenerek, tarih yazılmak ve mühür tatbik edilmek suretiyle imzalanır. Bu şekilde 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 niteliğe haiz banka teminat mektuplarının teyidi işlemi öncelikle, Bankalar tarafından Maliye Bakanlığı veri ambarına gönderilen, mü terilerine düzenlenen teminat mektuplarına ait bilgilerle elektronik ortamda yapılır.

Banka teminat mektubu bilgilerine elektronik ortamda ulaşılamaması halinde teminat mektubunu veren banka şubelerinden doğrudan teyit alınır.

6. Vergi İnceleme Raporu ile İlgili

Mükelleflerin;

- i. adelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,
- ii. Adesini talep ettikleri KDV'nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aşmayan 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 incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Yukarıda ilk iki sıra kapsamına giren taleplerde, inceleme başlamadan önce inceleme yoluyla iade talebinden vazgeçilerek YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi

durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözümlür.

Teminat kar ılı ı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebilece i hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyece inin belirtilmesi halinde, teminat vergi inceleme raporuna göre çözümlür.

Vergi inceleme raporu ifadesi, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmi raporu ifade eder.

7. ade Talebinde Aranılan Belgeler

Bu Tebli in (IV/A) bölümünde belirlenen esaslara tabi iade taleplerinde a a ıda belirtilen belgeler ortak mahiyette olup, ayrıca aranacak belgeler her bir i lem türü itibarıyla Tebli in ilgili bölümlerinde belirtilmi tir.

Söz konusu bölümlerde, aranan belgelerin fotokopilerinin verilmesinin mümkün görüldü ü hallerde, bu fotokopilerin aslı ile aynı oldu unun ka e tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

A a ıda yer verilen belgelerden Gelir daresi Ba kanlı nca uygun görülenler elektronik ortamda alınır. Bu belgeler, Gelir daresi Ba kanlı nca öngörülen içeri e uygun olarak gönderilir. Ancak, bu durumda söz konusu belgelerin elektronik ortamda gönderildi ine ili kin, " nternet Vergi Dairesi Liste Alındısı"nın dökümü iade talep dilekçesi ekinde vergi dairesine ibraz edilir.

Vergi dairelerinin muhasebe birimleri tarafından nakden veya mahsuben iade i lemlerinde düzenlenen muhasebe i lem fi ine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulundu unu gösteren " nternet Vergi Dairesi Liste Alındısı"nın eklenmesi yeterlidir.

nternet vergi dairesi üzerinden gönderilen belgeler, Gelir daresi Ba kanlı nca uygun görülen durumlar hariç, kâ it ortamında ayrıca vergi dairesine verilmez.

ade talebinde bulunulmaması halinde, a a ıda belirtilen ortak belgelerden indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV hesaplama tablosu ve yüklenilen KDV listesi aksi yönde bir düzenleme bulunmaması kaydıyla vergi dairesine verilmez.3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında yapılan ihraç kaydıyla teslimler nedeniyle tecil edilen verginin terkinde de indirilecek KDV listesinin vergi dairesine ibraz edilmeyece i tabiidir.

7.1. ade Talep Dilekçesi

ade talebi, iade türü itibarıyla 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli i ekinde yer alan standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle yapılır.

Kollektif irketler, adi komandit irketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, di er ortakların mahsup yapılmasına izin verdi ini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir. Ortaklık sözleşmesinde iade alaca nın ortaklardan hangisinin borcuna mahsup edilece inin açıkça belirtilmi olması halinde ise ayrıca bir belge aranmaz.

ade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı do uran i lem itibarıyla aranan belgelerin de verilmesi zorunludur. Bunlardan Gelir daresi Ba kanlı nca uygun görülenler, öngörüldükleri ekil ve içeri e uygun olarak internet vergi dairesi aracılı ıyla gönderilir. Elektronik ortamda gönderilen belgeler kâ it ortamında ayrıca vergi dairesine verilmeyece i gibi, bu belgelerin YMM KDV adesi Tasdik Raporlarına eklenme zorunlulu u da bulunmamaktadır. Ancak, iade talebine ili kin olarak ibrazı gereken ve elektronik ortamda gönderilenler dı nda kalan di er belgeler (aslı veya noter, YMM, ilgili kamu kurumu tarafından onaylı örnekleri) vergi dairesine do rudan intikal ettirilir.

nceleme raporu ve YMM raporu aranmadan gerçekleştirilecek iadeler, Tebli in ilgili bölümlerinde öngörülen belgelerin verilmesi üzerine yerine getirilir. Sözü edilen belgelerin verilmemesi halinde, iade talebi yerine getirilmez. Bu durumda iade talebi, belgelerin ikmal edilip, vergi dairesine verildi i (elektronik ortamda gönderildi i) tarihte hüküm ifade eder.

ade 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 de ildir.

7.2. ade Hakkı Do uran lemin Beyan Edildi i Döneme Ait ndirilecek KDV Listesi

Aynı döneme ili kin olarak birden fazla iade hakkı do uran i lem türünden (örne in; Kanununun 11, 13 ve 29'uncu maddeleri kapsamındaki i lemlerden) kaynaklanan iade talepleri bulunanlarda indirilecek KDV listesinin bir kez verilmesi yeterli olup, her bir i lem için ayrı ayrı bu liste aranmaz.

Gümrük beyannameli mal ihracında, dı ticaret sermaye irketleri ve sektörel dı ticaret irketleri, ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin indirilecek KDV listesini de verirler.

Listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge kaydedilir. Aynı mükelleften yapılan alımlar belge bazında bu listelere ayrı ayrı girilir.

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken " ndirilecek KDV Listesi"nin doldurulmasında a a ıda belirtilen hususlara dikkat edilir.

a) Perakende satı fi i veya yazar kasa fi lerinin gider belgesi kabul edildi i harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün oldu undan, söz konusu belgeler, indirilecek KDV listelerine dâhil edilir, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmedi i harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayaca ından listeye de alınmaz.

b) Bu listeye, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilir.

Ancak, 213 sayılı Kanununun 219 uncu maddesinde hükme ba landı ı üzere; muamelelere ili kin belgelerin, muhasebe fi lerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fi ler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fi lere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fi lerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde i lenmesi gerekmektedir.

c) Aynı mükelleften yapılan alımlar bu listeye belge bazında ayrı ayrı girilir.

7.3. ade Hakkı Do uran i lem Ait Yüklenilen KDV Listesi

Yüklenilen KDV listesi, esas itibarıyla, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunda yer alan hesaplamalara konu olan vergili mal ve hizmet alı larına ili kin KDV'nin dayanak belgeler itibarıyla listelenmesinden ibarettir.

lemin bünyesine giren vergi miktarına ili kin listede, iade hakkı do uran i lem nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildi ine (örne in, mamul mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, AT K gibi) ili kin bilgilere, dayanak belgeler itibarıyla yer verilir.

KDV iadelerinde aranan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "Yüklenilen KDV Listesi"nin doldurulmasında a a ıda belirtilen hususlara dikkat edilir:

a) Perakende satı fi i veya yazar kasa fi lerinin gider belgesi kabul edildi i harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün oldu undan, söz konusu belgeler, yüklenilen KDV listesine dâhil edilebilir. Bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmedi i harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayaca ından 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) lemin bünyesine do rudan giren KDV tutarları ile i lemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve AT K nedeniyle yüklenilen vergilerden i lemle isabet eden KDV tutarı yüklenilen KDV listesinde ayrıca yer alır.

7.4. adesini Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

adesini talep edilen KDV hesaplama tablosu, iade hakkı do uran i lemle ait yüklenilen KDV listesinden hareketle iadesini talep edilen KDV tutarını gösteren özet tablodur. Tabloda, do rudan girdiler nedeniyle yüklenilen KDV, genel yönetim giderleri ve AT K nedeniyle yüklenilen KDV'den i lemle verilen pay yer alacaktır. (EK: 19)

7.5. Satı Faturaları Listesi

Satı faturaları listesi, iade hakkı do uran i lemlere ait satı faturası, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgelere ili kin bilgileri ihtiva eden listedir.

B. ND R ML TEM NAT UYGULAMASI S STEM (TUS)

1. TUS Sertifikası Kapsamına Giren Mükellefler

A a ıdaki artları ta ıyan mükelleflere ba lı oldukları Vergi Dairesi Ba kanlı ı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından TUS sertifikası (EK: 20) verilir.

1.1. Genel artlar

Ba vuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

- a) Vergi mükellefiyetinin bulunması,
- b) Mücbir sebep sayılan haller dı ındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemi 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 aksatılmamı olması (süresinden sonra kendili inden verilen beyannameler hariç),
- ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamı veya tutulmu sa genel esaslara dönülmü olması,
- d) Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ili kin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Ba vuru tarihi itibarıyla;

- a) KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,
- b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (verginin tecil edilmi olması bu artın ihlali sayılmaz).

Sertifika ba vurusundan önceki, iade talebinin bulundu u birbirini izleyen son be vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılı YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması.

Bu Tebli in (IV/E) bölümünde belirtilen nitelikteki raporlar "olumlu rapor" olarak kabul edilir. YMM'lerle süresinde düzenlenmi tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı do uran i lemlerin bulundu u birbirini izleyen son be vergilendirme dönemine ait olumlu YMM raporu bulunması halinde de bu bölüm bakımından bu art gerçekleştirilmi sayılır.

Birbirini izleyen be vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı do uran i lemlerin yapıldı ı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı do uran i lem bulunmadı ı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen be vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son be vergilendirme dönemine ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmi olması halinde de bu artın gerçekleştirilmi sayılaca ı tabiidir. Ancak be olumlu rapor artını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde buldukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmı olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan dönemlere ili kin iade taleplerinde ise Tebli in ilgili bölümlerinde iadeyle ili kin yer alan açıklamalara göre i lem yapılacaktır.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (di er artlar da gerçekleştirilmi se) raporun ilgili oldu u vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ili kin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına ba lanır. Raporun ait oldu u vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını a an kısmı iade edilir.

Yukarıda belirtilen genel artları sa layan Dı Ticaret Sermaye irketi ve Sektörel Dı Ticaret irketi statüsündeki irketlere ba ka bir art aranmaksızın TUS sertifikası verilir.

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan tarifelerdeki ta ıtların ihracatını yapan, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dı ticaret sermaye irketi niteli indeki imalatçılarda, iade talebinin bulundu u birbirini izleyen son be vergilendirme dönemine ili kin olumlu rapor artı aranmaz.

1.2. Özel artlar

Yukarıda (IV/B-1.1) bölümünde belirlenen genel artlar ile birlikte, kendileri için öngörülen özel artları ta ıyan a a ıdaki mükellefler TUS sertifikasına hak kazanırlar.

1.2.1. İhracat stisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından

1.2.1.1. malatçılar ve malatçı- hracatçılar:

Genel artlara ek olarak;

- a) İlgili sicile kayıtlı olan,
- b) Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı AT K'lerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düğülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşan,
- c) Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olduğu kapasite raporuyla teyit edilen,
- ç) malat i inde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (işçisinin tespitinde bizzat imalat i inde 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-ihracatçılar ile ihracat kaydıyla teslimde bulunan imalatçılara, baskın oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığına bir dilekçe ile başvurularını halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde TUS sertifikası verilir.

1.2.1.2. Diğer hracatçılar (Hizmet hracatı Yapanlar Hariç):

Genel artları 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, başvuruları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere TUS sertifikası verilir.

1.2.2. Diğer Aday Haklı Durumlar 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 bilanço'ya göre en az;

- Aktif toplamı 40.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,
- Net satışları 50.000.000 TL,

b) Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalışan işçilerin sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplama işleminin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.)

olanlara, yukarıda (IV/B-1.1.) bölümündeki genel artları da taşımaları kaydıyla TUS sertifikası verilebilir. Bu artları birlikte taşıyan mükelleflerin baskın oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığına bir dilekçe ile başvurusu halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "TUS Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. TUS Sertifikası Uygulamasına Göre Aday Taleplerinin Yerine Getirilmesi

TUS sertifikasına sahip mükelleflerin iade talepleri Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan açıklamalara göre yerine getirilir.

Adanın teminat karlılığında talep edilmesi halinde, iade miktarının Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının (% 8)'i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü) için teminat verilir.

Teminat, Tebliğde aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmemesi halinde veya mükellefin talep etmesi durumunda teminat V R sonucuna göre çözülür. TUS sertifikasının iptalini gerektiren bir neden olmadığı sürece, sonraki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasına devam edileceği ve YMM raporunun da yine altı ay içinde ibraz edilmesinin isteneceği tabiidir.

3. TUS Sertifikasının İptal Edilmesi

Kendilerine TUS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde TUS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere

ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde indirimli teminat uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/B-1.2.) ayrımında belirtilen kollarından tutarlarla ilgili olanlar dışındaki artları kaybeden mükellefler ile anılan bölümde belirtilen tutarlarda ve çalı tırılanı çı sayılarında % 25'ian bir azalma meydana geldi i anılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükelleflerin Tebliğin (IV/B-1.2.) ayrımındaki tutarlar kar ındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildi i tarihi, ortalama i çı sayısına ilişkin art kar ındaki durumu ise her bir muhtasar beyannamenin verildi i tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefin ba lı oldu u vergi dairesi müdürlü ünçe/malmüdürlü ünçe tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin doldu u günü takip eden gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemedi i anılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alaca ın teminata ba lanması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebli edilir. Tebli tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme i lemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının dare'ye tebli edildi i veya düzeltme i leminin yapıldı ı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde " TUS Uygulaması" kapsamında i lem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledi i veya kullandı ı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal etti i tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirimli teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için (IV/B-1) bölümünde belirtilen artları tekrar sa laması gerekir.Yargı kararından önce, mükellefin gerekli artları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi oldu u tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek artların ortaya çıkmaması ve Tebliğin (IV/B-1) bölümünde belirtilen artları ta ınması kaydıyla, 24 aylık sürenin sonunda mükellefe tekrar sertifika verilir. Sonradan nihai yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayrımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre i lem yapılır.

C. HIZLANDIRILMI ADE S STEM (H S)

1. H S Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler

A a ıdaki artları ta ıyan mükelleflere talep etmeleri ve a a ıda belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde ba lı oldukları Vergi Dairesi Ba kanlı ı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından "H S sertifikası" (EK: 21) verilir.

a) Ba vuru tarihinden önceki son be takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Ba vuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya 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 kollarından herhangi üç tanesinin sa lanması yeterlidir.)

c) Ba vurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş oldu u muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalı tırılan ki i sayısının 250 veya daha fazla olması,

ç) Ba vuru tarihinden önceki son be takvim yılı içinde;

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmaması olması (süresinden sonra kendili inden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmaması veya tutulmuş sa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Ba vuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (verginin tecil edilmiş olması bu artın ihlali sayılmaz), gerekmektedir.

Bu artları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığına bir dilekçe ile başvurusu halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "H S Sertifikası" verilir.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri (henüz sonuçlandırılmamış olanlar dahil), aşağıdaki (IV/C-2) bölümdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2. H S Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

H S sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, V R veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

İade talebi bir standart iade talep dilekçesi ile yapılır. Talep, iade hakkı doğuran ibraz beyanına ilişkin beyanname ve iade talep dilekçesinin verilmiş olmasıyla, ilgili belgelerin ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. İlgili belgeler; her bir iade hakkı doğuran ibraz beyanına ilişkin iade talebinin yerine getirilmesi için Tebliğde aranılması öngörülen belgelerdir.

Bu mükelleflerin nakden iade taleplerinde, ibraz edilen belgelere ilişkin olarak KDV RA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş gün içinde iade edilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi veya aranan artların sağlanması kaydıyla yerine getirilir. Mahsuben iade talepleri ise belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla hüküm ifade eder.

Tamamı ibraz edilen belgelerde ekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde eksiklikleri tamamlamamaları halinde, durum ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığına 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 eksikliklerine ilişkin iade edilen KDV'nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliklerine ilişkin iade edilen KDV tutarı kadar nakdi teminat veya banka teminat mektubu verilmemesi halinde H S Sertifikası da iptal edilir.

Hakkında "olumsuz rapor" olmamasııyla, mükellefle ilgili "olumsuz tespit" ortaya çıkması veya "olumsuz rapor" bulunanlardan mal ya da hizmet alımının tespit edilmesi halinde; mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu mal ve hizmet alımlarını Tebliğin (IV/E) bölümü kapsamında izah edememesi durumunda KDV tutarlarının indirim ve iade hesaplarından çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat göstermesi istenir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Mükellef tarafından söz konusu KDV tutarları indirim ve iade hesaplarından çıkarılmaz veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3. H S Sertifikasının İptal Edilmesi

Kendilerine H S sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde H S sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde Tebliğin (IV/C-2) bölümü hükümleri uygulanmaz.

a) Tebliğin (IV/C/1-b) ayrımında belirtilen tutarlarla ilgili artları kaybeden mükellefler ile (IV/C/1-c) ayrımında belirtilen sayı artında % 25'ine oranında bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

Mükellefin, Tebliğin (IV/C/1) ayrımındaki tutarlar karışındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin art karışındaki durumu ise her takvim yılında verilen muhtasar beyannamelere dayanılarak Aralık ayı muhtasar beyannamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde tespit edilir.

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren yedi gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağının teminata bağlanmaması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının dairesine tebliğ edildiği veya düzeltme işlemi yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde "H S Uygulaması" kapsamında işlem yapılır.

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanılanı konusunda vergi dairesine "olumsuz rapor" intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde Tebliğin (IV/C/2) bölümü hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar Sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika alabilmesi için Tebliğin (IV/C/1) bölümünde belirtilen artları tekrar sağlanması gerekir.

Yargı kararından önce, mükellefin gerekli artları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek ve sertifikayı iptal ettirecek artların ortaya çıkmaması kaydıyla, mükellefe tekrar Sertifika verilir. Sonradan nihai yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayrımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.

d) H S sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında, dairesi tarafından belirlenen en az bir vergilendirme dönemi KDV iadeleri yönünden incelenir ve bu inceleme iade olarak sonuçlandırılır. Yapılan incelemede haksız/yersiz iade aldığı anlaşılan mükelleflerden; haksız/yersiz aldığı vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranı % 5'i geçen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Bu mükelleflere, raporun vergi dairesine intikal tarihinden itibaren beş yıl süreyle tekrar sertifika verilmez.

D. DİĞER HUSUSLAR

1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin "Tam istisna Kapsamına Giren İşlemler" ve "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablolarında beyan edilir; ancak tabloların "Yüklenilen KDV" veya "İade Konu Olan KDV" sütunlarına "0" (sıfır) yazılır.

Bu ekinde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir.

Ancak, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmaları mümkündür.

KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi vermeleri gerekir. Tercih de i ikli inin yapıldı ı dönemde iade için istenilen belgeler de verilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden do an KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemedi i için iadesi gereken KDV tutarlarını ihracatın gerçekleşti i dönem beyannamesinin “ ndirimler” kulakçı ının “ ndirimler” tablosunda 107 kod numaralı satır aracılı ıyla indirim konusu yapabilirler ve bu i lem için indirilecek KDV listesi vermezler.

2. Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda iade

213 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi oldu unu Türk Ticaret Kanununun 82 nci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin iade talepleri, iade talebi ile ilgili alı ve giderlere ait KDV'nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dahil edildi inin ispatına ba lı olarak yerine getirilir.

ndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendi inin herhangi bir ekinde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre i lem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ili kin vergiyi ödeme süresinin 213 sayılı Kanunun 111 inci maddesi uyarınca uzamı olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

3065 sayılı Kanunun 29 ve 34 üncü maddeleri gere ince KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için;

- a) Vergi, alı faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,
- b) Söz konusu vesikalar, vergiyi do uran olayın vuku buldu u takvim yılı a ılmamak artıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Buna göre, defter ve belgeleri çe itli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ili kin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyannamesine dahil edildi inin tespiti delil olarak kabul edilir.

3. Kamuya Ait Kurulu lara iade

Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan idare, kurum ve kurulu lara, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların te kil ettikleri birliklere, döner sermayeli kurulu lara, kanunla kurulan kamu kurum ve kurulu ları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin iade talepleri, dilekçe ekinde iade için gerekli di er belgelerin eksiksiz ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Gerek kamu kurulu ları gerekse kamu kurulu larına ait kurulu lar için özel esaslar uygulanmaz.

Bu mükelleflerin, sermayelerinin (%51) veya daha fazlasının yukarıda belirtilen kurum veya kurulu lara ait oldu unu, ortakları olan kamu kuru larından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsik etmeleri, sermaye ve ortaklık yapılarında herhangi bir de i iklik olması halinde de, de i ikli in meydana geldi i tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını ba lı oldukları vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

4. stisna Kapsamında Yapılan Teslim ve/veya Hizmetin Matrahının De i mesi ve Düzeltme lemleri

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, i lemin gerçekleşmesi, i lemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta de i iklik vuku buldu u hallerde, vergiye tabi i lemleri yapmı olan mükelleflerin bunlar için borçlandı ı vergiyi; bu i lemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi de i ikli in mahiyetine uygun ekinde ve de i ikli in vuku buldu u dönem içinde, iade olunan malların fiilen i letmeye girmi olması ve bu giri in defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme ba lanmı tır.

İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, i lemin gerçekleşmesi, i lemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle i lem matrahının de i mesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır.

Diğer taraftan, istisna kapsamında teslim edilen malların iadesinde de KDV hesaplanmaz. Bu itibarla, istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmet dolayısıyla iade talep edilmemesi halinde, yalnızca matrahta meydana gelen de i iklik do rultusunda defter kayıtları ile beyanların düzeltilmesi yeterlidir.

Öte yandan, istisna kapsamında yapılan bir i leme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran i lemden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda a a ıdaki ekilde hareket edilir.

- Matrahta de i ikli in vuku buldu u vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildi i ekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

- Mükellefin, matrahta de i ikli in vuku buldu u dönemde düzeltme i lemini yapmaması halinde; istisna kapsamındaki i lem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta de i ikli in vuku buldu u dönemden düzeltmenin yapıldı ı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

5. İstisna Kapsamındaki İlemin Gerçekleştiği Dönemden Sonra Ortaya Çıkan Ödemeler

İstisna kapsamındaki i lemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı lehine veya aleyhine bazı ödemeler (vade farkı, kur farkı, reklâmasyon vb.) ortaya çıkabilmektedir. İstisna kapsamındaki i lemlere ili kin olarak ortaya çıkan bu gibi ödemelerin KDV'ye tabi olması söz konusu de ildir. Bu tutarlar KDV matrahını etkiledi inden, iade edilebilecek azami vergi tutarının hesabında dikkate alınmalıdır.

İstisna kapsamındaki i lemi gerçekleştiğiren lehine meydana gelen ödemeler, ortaya çıktıkları ilgili dönem beyannamesinde asıl i lemin beyan usulü do rultusunda beyan edilir.

6. İade Taleplerinde, Sadece Listesi Gönderilen Belgelere İli kin Saklama ve İbrahim Yükümlülüğü

İade taleplerinde, belgenin aslı veya onaylı fotokopisinin ibrazı yerine muhteviyatı bilgileri içeren listelerin verilmesinin yeterli görüldü ü hallerde, söz konusu belgeler mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Gelir daresi Bakanlık ve iade yapmaya yetkili birimleri tarafından, liste içeriğ i belgelerin aslı veya onaylı fotokopilerinin ibrazı istenebilir.

7. Yoklama ve Değerlendirme

İlk defa iade talebinde bulunan mükellefler ile iade taleplerinde kayda de ğer bir artı olan mükelleflerin iade talepleri, gerekli belgelerin elektronik ortamda gönderilmesi ve/veya vergi dairesine verilmesinden sonra, vergi dairesince yapılacak yoklama ve de ğerlendirme sonunda yerine getirilir. Yoklama ve de ğerlendirme i lemi vergi dairelerince 30 günü geçmemek üzere en kısa süre içinde tamamlanır. Mükellefler hakkında a a ıda belirtilen kapsamda yoklama yapılarak tutanak düzenlenir.

a) malatçı niteliğindeki mükelleflerin iade i lemleri yapılmadan önce, ilgili vergi dairesi müdür yardımcısı Bakanlık ında olu turulacak yoklama grubu tarafından en az a a ıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutanağı düzenlenir ve bu tutanak, mükellefin dosyasına konulur.

i) Mükellefin adı, soyadı veya unvanı, faaliyet konusu ile varsa ortaklarının adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa Bakanlık oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numaraları ile faaliyet konuları,

ii) Şirketin kayıtlı ve ödenmiş sermaye tutarı, mevcut en son tarihli bilanço örne ği,

iii) Ticaret sicil kaydı ve numarası,

iv) Haberleşme araçlarının (e-posta, telefon, faks gibi) adedi ve numaraları,

v) Mükellefin teslim ettiği ni beyan ettiği i malları üretecek kapasiteye sahip olup olmadığı,

vi) yerinde çalı tırđı ı i i sayısı ile üretim araçlarının istisna kapsamında teslimi yapılan malın imalatı için yeterli bulunup bulunmadı ı,

vii) Üretim araçlarının (demirba larının) kanuni defterlerde kayıtlı olup olmadı ı,

viii) Bir önceki yıl üretim miktarı,

ix) Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadı ı, kullanımı sa hangi banka ubelerinden ne miktar kredi aldı ı,

x) Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu bilgileri.

b) malatıların ihraç kaydıyla ihracatçılara yaptıkları teslimler dolayısıyla vergi iadesi haklarının do ması halinde, bu mükellefler hakkında da (a) numaralı ayırmada yer alan i lemler yapılır.

c) malatçı olmayan mükelleflerin iade i lemi yapılmadan önce, ilgili Vergi Dairesi Müdür Yardımcısının Ba kanlı ında olu turulacak yoklama grubu tarafından en az a a ıdaki bilgileri içeren bir yoklama tutana ı düzenlenir ve bu tutanak mükellefin dosyasına konulur.

i) Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ile varsa ortaklarının adı, soyadı ve adresleri (ikametgah adresleri dahil) varsa ba lı oldukları vergi dairesi ve vergi kimlik numaraları,

ii) irketin kayıtlı ve ödenmi sermaye tutarı, mevcut en son tarihli bilanço örne i,

iii) Ticaret sicil kaydı ve numarası,

iv) Haberle me araçlarının (e-posta, telefon, faks gibi) adedi ve numaraları,

v) yerinin durumu,

vi) Aynı adreste birden fazla firmanın olması halinde, di er firmaların da yukarıdaki bilgileri içerecek ekilde tutana a geçirilmesi,

vii) stisna kapsamındaki teslimlerde, malların sürekli olarak aynı firmalardan alınıp alınmadı ı ve bu firmaların adresleri,

viii) Son bir yıl içinde kredi kullanıp kullanmadı ı, kullanımı sa hangi banka ubelerinden ne miktar kredi aldı ı,

ix) yerinde çalı tırılan i i sayısı,

x) hracatılarda bir yıl önceki ihracat miktarı.

Yapılan yoklama sonucunda düzenlenen tutanaklardaki bilgilerin vergi dairesi müdürü tarafından de erlendirilmesinden sonra, mükellefin i letme kapasitesi ile i hacmi arasında haklı nedenlerle izah edilemeyen bir uyumsuzluk tespit edilmesi halinde mükellefler incelemeye sevk edilir ve iade taleplerinde Tebli in (IV/E/3.3) bölümüne göre i lem yapılır.

Daha önce hakkında, KDV iadesi ile ilgili olumlu vergi inceleme raporu bulunan ve bu raporlara göre herhangi bir ceza uygulanmaksızın vergi iadesi yapılan mükellefler hakkında yoklama yapılmaz. Aynı ekilde mükelleflerin YMM tam tasdik sözleşmesi bulunan takvim yılına ili kin iade taleplerine ba lı olarak yoklama yapılmaz.

8. Kayıt Düzeni

3065 sayılı Kanununun 54 üncü maddesine göre, KDV mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek ekilde düzenlemek zorundadır.

Bu kayıtlarda en az;

a) Vergi konusu i lemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b) Vergiden istisna edilen i lemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) ndirim konusu yapılamayacak i lemlerin niteli i ve bu i lemlerle ilgili vergi miktarları,

) Matrah ve indirim miktarlarındaki de i melerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler,

hususlarının açıkça gösterilmesi arttır.

Buna göre, KDV'den istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, tutulacak defter kayıtlarında bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenecek ve bu işlemlere ilişkin yüklenilen vergi miktarları kayıtlarda ayrı ayrı gösterilecektir.

İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlere ilişkin indirilemeyecek KDV'nin defter kayıtlarında gösterilmesi arttırır. Aynı şekilde iade olunan ve terkin edilen KDV tutarları da kayıtlarda açıkça gösterilir.

AT K'ler nedeniyle yüklenilen ve indirim hesaplarına alınan vergilerden indirimle telafi edilen ve edilemeyen, iade konusu yapılan vergi miktarlarının da kayıtlarda açıkça yer alması gerekmektedir.

E. ÖZEL ESASLAR

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 intikal etmemi ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.

3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29 ve 32'nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai amaçta vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandırlı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi öngörülmektedir.

Mükelleflerin gerçekte yükledikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değer vergisi bırakıldığı da tabiidir.

Bu nedenle, Tebliğ in bu bölümü 3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29, 32 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.

1.2. Belge Kavramı

Bu bölümde bahsi geçen belgeler, Tebliğ in ilgili bölümlerinde belirtilen ve (YMM raporu ve vergi inceleme raporu hariç) iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Bu belgeler, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler ile iade hakkı doğurulan işlemin niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teklif belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi) iade için aranılan diğer belgelerdir. Bunların haricindeki belgelerin, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlendiklerine ve kullanıldıklarına yönelik belirlemeler nedeniyle mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Söz konusu belgelerin 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler kapsamında olması bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Örneğin, sipariş mektupları ve proforma faturaların nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılmaz. Aynı şekilde, sigorta poliçesi, müstahsil makbuzu ve sevki irsaliyesinin gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslar uygulanmaz.

KDV indirimi imkânı tanınan durumlarda, 213 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan ödeme kaydedici cihaz fişleri ile gider pusulasının gerçeğe aykırı düzenlendiği ve bunların kullanıldığı gerekçesi ile mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı oldu una ili kin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan a a ıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline i tirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait oldu u 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 yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan do rudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu” veya “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti” bulunanların raporun ait oldu u dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel te kil etmez.

Yukarıda sayılan “özel esaslara tabi mükellefler” ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanır.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuz rapor ya da tespit bulunmayan mükelleflerin özel esaslara tabi mükelleflere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunması durumunda, bu mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında bu Tebli in (IV/E/3.4), (IV/E/3.5), (IV/E/4.2) ve (IV/E/4.3) bölümlerinde belirtildi i ekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir.

Tebli in “Özel Esaslar” bölümü kapsamına 3065 sayılı Kanunun 9, (11/1-b), (11/1-c), (29/2), 32 ve geçici 17 nci maddeleri çerçevesinde yapılacak iade talepleri girmekte olup, “fazla ve yersiz ödenen vergiler” ile “fazla ve yersiz tevkif edilen vergiler”in iadesine yönelik talepler bu kapsamda de erlendirilmez.

1.4. Özel Esaslara Tabi Olmayan Mükellefler

A a ıdaki mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmaz:

-5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kurulu ları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların te kil ettikleri birlikler, döner sermayeli kurulu lar, kanunla kurulan kamu kurum ve kurulu ları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları,

- Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler.

1.5. Olumlu Rapor

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekni i raporu, basit rapor gibi), mükellefin incelenen döneme ait 1 No.lu KDV Beyanname si ile beyan etti i tüm i lemlerini kapsayacak ekilde düzenlenmeleri ve olumlu olmaları kaydıyla bu kapsamda de erlendirilir.

KDV iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için, iade hakkı do uran i lem dolayısıyla yüklenilen vergiler ve iade hakkı do uran i lemin gerçekleşti i (beyan konusu edildi i) döneme ait “Bu Döneme Ait ndirilecek KDV” tutarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden kaynaklı herhangi bir indirimin olmaması gerekir.

ade talebi olmamakla birlikte olumsuz rapor nedeniyle özel esaslara tabi tutulan bir mükellefin, olumsuz raporun ilgili oldu u vergilendirme dönemlerinden sonraki vergilendirme dönemlerinden herhangi birine yönelik inceleme talep etmesi mümkündür. Bu durumda yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu rapor olabilmesi için mükellefin indirilecek KDV

tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmadı nın tespiti gerekir.

ndirilecek KDV tutarlarının içerisinde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirim olmamakla birlikte, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendi ine ili kin tespit içeren raporun olumlu rapor olarak de erlendirilmeyece i tabiidir.

Sadece vergi incelemesi yapılan dönemi takip eden döneme/dönemlere ait KDV beyanlarının düzeltilmesi amacıyla düzenlenen raporlar ile yeminli mali mü avirler tarafından düzenlenen raporlar “olumlu rapor” olarak de erlendirilmez.

1.6. Olumsuz Rapor

Olumsuz rapor, Tebli in (IV/E/3) ve (IV/E/4) bölümlerinde belirtilen hususları içeren ve iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre yerine getirilmesine neden olan rapordur.

Mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldı ı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekni i raporu, basit rapor gibi) "olumsuz rapor" sayılır.

Yeminli mali mü avirler tarafından düzenlenen raporlar “olumsuz rapor” olarak de erlendirilmez.

1.7. Genel Esaslar

Genel esaslar, iade talebinin, iade hakkı do uran i lem için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesidir. ade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerin gerekli artları sa ladıktan sonra iade taleplerinin, yeniden iade hakkı do uran i lem için belirlenen usul ve esaslara tabi tutulması “genel esaslara dönü ” olarak ifade edilir.

2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirilmesi

2.1. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler

213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren;

-Ba kaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadı ı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdi inin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmedi inin raporda belirtilmesi üzerine i i bırakmı addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenler,

-Bu kapsamda yer alan serbest meslek erbabı, ahıs i letmelerinde i letme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri,

- Bu kapsamda yer alan ticaret irketlerinde irketin yanı sıra, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, irket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip olan gerçek veya tüzel ki iler ya da bunların asgari (% 10) orta ı oldu u veya yönetiminde buldukları te ebbüsler,

-Bu kapsamda yer alan tüzel ki ili i olmayan te ekküllerde bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin i lenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler,

-Yukarıda yer alanların orta ı oldukları adi ortaklıklar, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, irket sermayesinin asgari (% 10)'una sahip oldukları ticaret irketleri veya idare ettikleri tüzel ki ili i olmayan te ekküller,

mükellefiyetin terkin edildi i tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar.

Bu kapsamda bir mükellefin özel esaslara alınabilmesi için münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesisinin tespitinde, temin edilebilmesi halinde mükellefin düzenlemi oldu u belgelerin (belirli bir dönem, yıl veya daha uzun zaman dilimi esas alınarak) tutar olarak asgari yarısından fazlasının sahte oldu unun, yani herhangi bir mal veya hizmet hareketine ili kin olmadı nın tespiti gerekir. Bu tespitin mükellefin herhangi bir ticari i inin olup olmadı ı, faturaların düzenlendi i dönemdeki i durumu, çevresindeki ticari itibarı gibi hususlarla da desteklenmesi gerekir.

Mükellefin düzenlemi oldu u belgelerin temin edilememi olması halinde, fatura dönemleri itibarıyla ticari bir i inin olup olmadı ı, mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirip getirmedi i, herhangi bir vergi ödeyip ödemedi i gibi hususlar dikkate alınarak münhasıran sahte belge

düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdi inin tespit edilmesi halinde, bu bölüme göre özel esaslar kapsamında i lem yapılması gerekmektedir.

Bu ekilde özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu mükellefler;

- Haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen i lemlerin yargı kararı ile iptali veya

- 213 sayılı Kanunun(153/A) maddesinde belirtilen durumları vergi inceleme raporuna ba lanarak özel esaslar kapsamına alındıkları dönemi takip eden takvim yılı ba ndan itibaren bu süre içerisinde haklarında ba kaca bir olumsuz rapor düzenlenmemi veya olumsuz tespit yapılmamı olmak kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), yedi yıl geçtikten sonra müracaatlarına gerek kalmaksızın genel esaslara dönerler.

213 sayılı Kanunun(153/A) maddesinin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine i tirak etti i vergi inceleme raporuyla tespit edilen 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları özel esaslar kapsamına alınırlar ve bu durum meslek mensubunun ba lı bulundu u vergi dairesince temsil ettikleri tüm mükelleflere bildirilir.

Sahte belge düzenlemenin yanı sıra gerçek mal ve hizmet satı ı bulunan mükellefler, bu bölüm kapsamında de erlendirilmez. Bu mükellefler tespit edilen düzenledikleri sahte faturalardan hareketle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle özel esaslara alınırlar.

2.2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere Mal Teslimi ve Hizmet fasında Bulunanlar

Sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmis olsa dahi bu mükelleflerin demirba alımları (büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı vb.), genel yönetim giderleri (i yeri kirası, i yerinin tadili, boyanması, kırtasiye ve temizlik malzemeleri, elektrik, do algaz, haberleşme vb.) olabilece i gibi asıl faaliyetini gizlemek amacıyla gerçekte bir kısım mal veya hizmet almı olmaları da mümkündür.

Bu nedenle, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında Tebli in (IV/E/3.4), (IV/E/3.5), (IV/E/4.2) ve (IV/E/4.3), bölümlerinde belirtildi i ekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir. Bu durumda bulunan mükellefler hakkında ise ilgili bölüme göre i lem yapılır.

3.Sahte Belge Düzenleyen veya Kullananlar

3.1.Sahte Belge Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmad ı halde bunlar varmı gibi düzenlenen belgedir.

Bir belgenin sahte olup olmad ı belgeden hareketle yapılacak tespitlere ba lıdır. Buna göre;

- nceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ili kin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmad ı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ili kin ifadeleri vb.),

- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmad ının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, kar ıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,

- Ticari ili kisinin olup olmad ı hususu ve ticari ili kide bulundu u firmalar,

- Ortaklık yapısı ve ortaklara ili kin analizler,

- Muhasebecisine yönelik tespitler,

- Maliye Bakanlı ı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ili kide buldukları mükelleflere ili kin bilgiler,

- Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmedi i,

- Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmedi i,

gibi hususlar rapora ba lanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte oldu u gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Ba kaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya ikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmazlar.

3.2.Haklarında Sahte Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

Sahte belge düzenlenmesine ili kin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında sahte belge düzenledi i yönünde belirlemelerin yer aldı 1, Tebli in (IV/E/3.1) bölümünde yer alan hususları içerecek ekinde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapor “sahte belge düzenleme olumsuz raporu”, bu rapordan hareketle sahte oldu u tespit edilerek rapora ba lanan belgeleri düzenleyen mükellef de “sahte belge düzenleyen” olarak kabul edilir.

3.3.Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar

Sahte belge düzenleme tespiti, bir mükellefin sahte belge düzenledi inin di er ki i, i letme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan ara tırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazıyla veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin itılama girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte oldu unun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge düzenlendi i hususunda bir tespit yapılmı olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin ba lı oldu u vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında de erlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda,haklarında herhangi bir olumsuzlu a yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ili kileri ve söz konusu mükellefin ticari ili kide bulundu u di er mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla sahte belge düzenleme ihtimali ve/veya üphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda de erlendirilmez.

Maliye Bakanlı mın ilgili birimlerince yapılan de erlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir ekinde sahte belge düzenleme tespiti de sahte belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında de erlendirilir.

Bu ekinde hakkında sahte belge düzenleme tespiti bulunan mükellefin bilinen adresinde en az iki ki iden olu an bir grup tarafından yoklama yapılması ve yapılan yoklamada adresinde bulunup bulunmadı 1, tespitin ilgili oldu u dönem itibarıyla bildirdi i ticari faaliyetinin bulunup bulunmadı 1, i letme kapasitesi ile beyanlarının uyumlu olup olmadı 1, i yeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, muhtar gibi ki ilerden alınan ifadelerle ticari faaliyeti ve itibarı de erlendirilmek suretiyle, olumsuzluk 15 gün içerisinde tutana a ba lanır. Olumsuzluk tespit edilememesi veya bu yoklamanın 15 gün içerisinde yapılamaması durumunda mükellef özel esaslar kapsamında çıkarılır.

3.4.Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldı ını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak de erlendirilir. Sahte belge kullanıldı ına yönelik raporlarda a a ıda yer alan hususların yanı sıra kullanıcının bu belgeyi kayıtlarına intikal ettirip ettirmedi i veya beyannamede indirilecek KDV olarak kullanıp kullanmadı ının da tespit edilmesi gerekir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve sahte belge kullanılmasına ili kin olan raporlarda;

- ncelenen mükellefle söz konusu belgelerin düzenleyicisi mükellef/mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadı ına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadı ına, ödemenin ekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmedi ine ili kin hususlara yer verilmesi,

- Mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadı ının ilave çalı malarla (kaydi envanter, randıman, kar it inceleme ve tespit gibi) desteklenmek suretiyle de erlendirilmesi,

- Sahte belge oldukları tespit edilmiş olan belgelerin tutar ve mahiyet bazında tetkik edilerek, bu belgelerde yer alan mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki i ve i lemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığının de erlendirilmesi,

- İnceleme dönemine ait beyanları tetkik edilmek suretiyle, mükellefin vergi ödeme gayretlerinin de erlendirilmesi, sürekli olarak devreden KDV beyanı veya i hacimlerine uygun tutarlarda KDV ödenmemesi veyahut sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususların ortaya konulması,

gerekir.

Tarhiyat önerilmemiş olması bu raporların olumsuz rapor vasfını de i tirmez.

Bu kapsamda i lem yapılabilmesi için, sahte oldu u tespit edilen belgeye dayalı KDV indiriminin reddedilmesi gerekir. Sahte belge tespiti olmaksızın, ba ka nedenlerle KDV indiriminin reddedilmesi amacıyla düzenlenen raporlar bu kapsamda de erlendirilmez.

Sahte oldu u tespit edilerek rapora ba lanan belgelerin kullanıcısı “sahte belge kullanan”, buna ili kin rapor da “sahte belge kullanma olumsuz raporu” olarak kabul edilir.

Yapılan inceleme sonucunda mükelleflerin kendileri ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerle ilgili olarak;

- Defter ve belgelerini ibraz etmedikleri,

- KDV beyannamesini vermedikleri,

gibi nedenlerle KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, inceleme raporlarında tarhiyatın bu tespitlere ili kin kısmının sahte belge kullanma fiilinden kaynaklandığının açıkça belirtilmemesi halinde, düzenlenen rapor olumsuz rapor kapsamında de erlendirilmez.

Sahte belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından dü ülmüşü durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

3.5. Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

Sahte belge kullanma tespiti, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıldığının tespit edilmesidir. Sahte belge kullanma tespitinin varlığından söz edilebilmesi için, sahte oldu u tespit edilen belgede yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmış olması gerekir.

Sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediğii ve beyannamede indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi gerekir. Kullanıcının Ba bildirimine söz konusu belgede yazılı tutarı dâhil etmiş olması, sahte belgeyi kullandığına karine olup tespit için tek ba na yeterli de ildir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge kullanıldığı hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin ba lı oldu u vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi de bu kapsamdadır.

Kullandığı belgeye yönelik bir tespit veya rapor olmadığı sürece, sadece hakkında sahte belge düzenleme rapor veya tespiti bulunan mükelleften mal veya hizmet alımına dayanılarak alıcı mükellefin özel esaslara tabi tutulması mümkün de ildir.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğii vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğii raporda belirtildiğinden i i bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilenlerden alım yaptıkları yönünde kayıtları bulunan ve belgelerde yer alan KDV tutarını indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilen mükelleflerin de sahte belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulması gerekir.

Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzlu u giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde i lemin gerçekliğini 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 olumsuzlukları gidermeyen mükellefler tespit yapıldığı tarihten itibaren özel esaslar kapsamına alınır.

4. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullananlar

4.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Buna göre;

- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğu (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,
- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,
- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeğe yansıtıp yansıtmadığı,
- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği,

gibi hususlar rapora belanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Bağca bir tespit bulunmamak kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya ikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmaz.

4.2. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapordan hareketle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu tespit edilerek rapora belan bilgileri düzenleyen mükellef "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen", buna ilişkin rapor da "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu" olarak kabul edilir.

4.3. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinin diğer kriterleri, iktisadi veya kurumlar hakkında yapılmakta olan ara tırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazılı veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilana girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında yanıltıcı belge düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmaması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin belalı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında de erlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzlukla yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkilerde bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla yanıltıcı belge düzenleme ihtimali ve/veya üphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda de erlendirilmez.

Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan de erlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedüzenleme tespiti de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında de erlendirilir.

Bu şekilde hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunan mükellefin bilinen adresinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılması ve yapılan yoklamada adresinde bulunup bulunmadığı, tespitini ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, iktisadi kapasitesi ile beyanlarının uyumlu olup olmadığı, iktisadi çevresindeki esnaf, site yöneticisi, muhtar gibi kişilerden alınan ifadelerle ticari faaliyeti ve itibarı

de erlendirilmek suretiyle, olumsuzluk 15 gün içerisinde tutana a ba lanır. Olumsuzluk tespit edilememesi veya bu yoklamanın 15 gün içerisinde yapılamaması durumunda mükellef özel esaslar kapsamından çıkarılır.

4.4.Haklarında Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteli i tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldı nı tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmi raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu olarak de erlendirilir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından dü ülməsi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

4.5.Haklarında Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandı nın di er ki i, i letme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan ara tırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların (Maliye Bakanlı nın ilgili birimleri dahil) yazıyla bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıtılama girmesidir. Bu kapsamda öncelikle belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı oldu unun, sonrasında ise mükellefin bu belgede yer alan KDV'yi indirim konusu yaptı nın net olarak tespit edilmesi gerekir.

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzlu u giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin i lemi mahiyet ve miktar itibarıyla do ru olarak yansıttı nı Tebli in (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzeltten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildi i ekilde olumsuzlu u gidermeyen mükellefler tespit yapıldı ı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınır.

5. İlemlerin Gerçekli ini İspat

213 sayılı Kanunun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi do uran olay ve bu olaya ili kin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi do uran olay ve bu olaya ili kin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteli ine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı oldu una ili kin inceleme veya idari ara tırma a masında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekli ine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı ekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sa lanır. Söz konusu kar ı deliller inceleme veya ara tırmaya konu i , i lem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. Kar ı deliller incelemeye ba lanmı olması halinde inceleme elemanına, incelemeye ba lanmamı sa ilgili vergi dairesine sunulur.

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı oldu u yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir i leme dayandı ı ve dayandı ı i lemi mahiyet ve miktar itibarıyla do ru olarak yansıttı ı i lemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

leri sürülen kar ı delillerin i lemin gerçekli ini göstermesi halinde özel esaslar uygulanmaz. lemin tarafları, ilgililer ve mükelleflerin, delillerini bir rapora ba lamak suretiyle ve i lem ve belge ile ilgili olmak ko uluyla ileri sürmeleri gerekir. lem ve belgeyle ilgili olmayan iddia ve deliller dikkate alınmaz.

Bu ekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya idare tarafından kar ı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı oldu u ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütüldü ü kar ı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili özel esaslara alınır.

Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekli ini ve do rulu unu ispatta a a ıdaki deliller kullanılabilir:

a) lem bedelinin ödendi inin belgelendirilmesi.

Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemeyi tevsik eden belge aslı veya noter onaylı örne i ile tevsik edilebilir.

Ödemenin 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun^[60]785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür.

Ayrıca internet bankacılı ı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka ubesi tarafından onaylı internet çıktıları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenin tevsikinde kullanılabilir.

Ödeme, kredi kartı (iade talebinde bulunan ki i veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kurulu ları aracılı ıyla (ön ödeme avansı ekinde kamu kurum ve kurulu larının veznesine ödeme gibi) yapılmak suretiyle de tevsik edilebilir.

Ödemenin PTT yoluyla yapıldı ı durumlarda, ödeme sırasında düzenlenecek belge, (satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel ki ilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası do ru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemeyi tevsik eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Ta ıma, yükleme, bo altma, depolama, ambalajlama, ve benzeri i lemlerin yapıldı ına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmı sa bu ödemelere ait belgeler i lemin gerçekli inin tevsikinde delil olarak kullanılabilir.

6. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin iade Talepleri

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin iade talepleri a a ıdaki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

6.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı tıbarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların iade Talepleri

6.1.1. iade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledi i konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal etti i tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamı iade talepleri dahil, bu tarihten sonraki iade talepleri,

- Sahte belge düzenleyenler için be kat,

- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat

teminat kar ılı nda yerine getirilir.

Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal etti i tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözümlür.

6.1.2. Genel Esaslara Dönü

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, a a ıda sayılan artlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline ili kin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,

b) Mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

c) Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili oldu u dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, düzenleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri artıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

ç) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde ba ka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge düzenleme fiilinde be yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinde dört yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşü e ili kin artın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşü te, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkışı , vergi dairesince resen uygulanır.

6.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar

6.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ili kin 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 yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat,

teminat karılığında, 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 çözülür.

6.2.2. Genel Esaslara Dönüşü

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, a a ıda sayılan artlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

a) Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,

b) Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,

c) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ili kin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,

ç) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde ba ka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge kullanma fiilinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinde üç yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşü e ili kin artın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşü te, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkışı , vergi dairesince resen uygulanır.

7. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Tespiti Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri

7.1. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar

7.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri;

-Sahte belge düzenleme tespitinde dört kat,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinde ise üç kat,

teminat karılığında, 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 çözülür.

7.1.2. Genel Esaslara Dönü

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan hâllerden birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- a) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinin ilgili olduğu dönemde ilkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,
- b) Haklarında düzenleme tespiti bulunan ve tespit 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 icra emremlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- ç) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge düzenleme tespitlerinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitlerinde üç yıl geçmesi.

Genel esaslara dönme ilkin artın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönme, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda icra emri yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkışı, vergi dairesince resen uygulanır.

7.2. Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanlar

7.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkaran veya bu kısma sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu alımlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinden çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yapılır.

7.2.2. Genel Esaslara Dönü

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan hâllerden birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- a) Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kendilerine verilen 15 günlük süre içinde söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri veya kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde icra emrinin gerçekliğini Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri,
- b) Olumsuz tespit ilkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının sahte belge için üç katı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge için iki katı teminat gösterilmesi,
- c) İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- ç) Tespitin veya tespite dayanılarak tesis edilen icra emremlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- d) Özel esaslar kapsamına alınılan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge kullanma tespitlerinde üç yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki yıl geçmesi.

Genel esaslara dönü e ili kin artın gerçekte ti i tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönü te, iade taleplerinde de yargı kararı do rultusunda i lem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkı , vergi dairesince resen uygulanır.

8. adeye Esas Di er Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Olması

Üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dı nda kalan ve her bir iade hakkı do uran i lem için i lemin niteli ine göre ayrıca belirlenmi olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda da, ilgili hakkında özel esaslar uygulanır.

Söz konusu belgelerin sahte olması durumunda “sahte belge düzenleme”, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda ise “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme” fiillerine yönelik düzenlemeler kapsamında i lem yapılır.

9. Di er Tespitler

9.1. Adresinde Bulunamama

Bilinen adresinde bulunmadı ı yoklama ile tespit edilen mükellefler, 30 gün içinde yapılan ikinci yoklamada da adresinde bulunamamaları halinde ikinci yoklama tarihi itibarıyla özel esaslara alınırlar. kinci yoklamanın en az iki personel tarafından yapılarak tutana a ba lanması gerekir.

Vergiye müteallik ödevleri yerine getirilmekle birlikte, sadece i i bırakma bildiriminde bulunulmamı olması olumsuz tespit sayılmaz.

Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunanların sonuçlandırılmamı olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespitin yapılmasından itibaren münhasıran iki kat teminat kar ılı nda veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

Mükellef, adresinin tespiti veya kendi ba vurusuna istinaden yapılan yoklamada adresinde veya yeni bildirdi i 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 ibraz Etmeme

Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlı ı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dı ndaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellef özel esaslar kapsamına alınır.

Bu tespitin varlı ı için defter ve belge ibrazına ili kin ek süre dâhil verilen sürenin dolmu 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 anla ılmalıdır.

Örne in, ödeme kaydedici cihazı kullanım dı ı kaldı ı halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servisçe düzenlenmesi gereken tutana ı ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükelleflerin bu fiilleri “defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespiti” kapsamında de erlendirilmez. Aynı ekilde ilgili dönemdeki KDV’ye tabi mal ve hizmet alı larına ili kin fatura ve benzeri belgelerin dökümünü gösteren “ ndirilecek KDV Listesi”nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak de erlendirilmez.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlı ından söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ili kin yazının mükellefe tebli i gerekmekte olup, söz konusu yazının 213 sayılı Kanunun 93 ila 109 uncu maddeleri arasında düzenlenen “Tebli ” hükümleri do rultusunda tebli inin sa lanmı olması gereklidir.

Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Mücbir sebep sayılan haller dı ndaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitin ilgili oldu u döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmez. Henüz sonuçlanmayanlar dâhil di er dönemlere ait iade talepleri

ise iki kat teminat kar ılı nda veya münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin genel esaslara dönü ü sa lanır 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 zamana ımı öncesi dönemlere ili kin olarak defter belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamana ımının doldu u tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

9.3. Beyanname Vermeme

Birden fazla döneme ili kin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükellefler özel esaslara tabi tutulur.

Beyanname verilmeyen dönemlere ili kin iade talebinde bulunulması mümkün de ildir.

Beyanname vermeme kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ili kin 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 zamana ımı öncesi dönemlere ili kin olarak beyanname vermeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamana ımının doldu u tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

9.4. İhtiyati Tahakkuk veya İhtiyati Haciz Uygulanan Mükellefler

iade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi artıyla bu mükelleflerin di er dönemlere ili kin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde iade talepleri, vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilir.

Bu uygulama, bu mükelleflerin ortakları, kanuni temsilcileri ve bunların kurdu u veya ortak oldu u mükellefler bakımından geçerli de ildir.

Bu bölüm kapsamında iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerden alım yapanların ve sonraki safhalarda yer alan mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmaz.

Açılan dava sonucunda verilen yargı kararı üzerine i lem tesis edilece i tabiidir.

İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacze dayanak te kil eden i lemler, özel esaslar uygulanmasını gerektiren di er i lemlerdense, Tebli in o i lemlere ili kin düzenlemelerinin de dikkate alınaca ı tabiidir.

10. Özel Esaslara Tabi Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Orta ı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledi i konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak Tebli in sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti bölümlerinde yer alan düzenlemeler;

- Bu mükelleflerin raporun ait oldu u vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri,

- Kendileri ve bunların kurdukları veya orta ı oldukları mükellefler,

- Kendileri veya bunların kanuni temsilcisi oldukları mükellefler

hakkında da uygulanır.

Kooperatifler ve sermaye irketlerinde bu hüküm bunların kanuni temsilcileri ile sadece sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya orta ı oldukları ya da kanuni temsilcisi oldukları mükellefler hakkında uygulanır.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor veya tespit bulunanların genel esaslara dönüştürülmesi, bunların kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı oldukları mükelleflerin, kendileri ve bunların kurdukları ve ortağı oldukları veya kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin de genel esaslara dönüştürülmesi sa lar.

Bu ekinde özel esaslara tabi tutulanlar hakkında düzenlenen olumlu raporlar, vergi dairesi kayıtlarına intikal ettikleri tarih itibarıyla genel esaslara dönüştürülür. Bu kapsamda özel esaslara tabi mükelleflerin, olumlu raporla genel esaslara dönmek amacıyla özel esaslara tabi tutulmaya başladıkları tarihten sonraki herhangi bir vergilendirme döneminin incelenmesini talep etmeleri mümkündür.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri ile ortaklarının, olumsuz rapor bulunan mükellef dışında kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerden ayrılması halinde, ayrıldıkları mükelleflerin iade talepleri (henüz sonuçlanmayanlar dâhil) özel esaslar uygulanmasını gerektiren başka bir husus olmadıkça ortaklıktan veya kanuni temsilcilikten ayrılma tarihinden itibaren genel esaslara göre yerine getirilir. Ancak, kanuni temsilcilik sıfatının devam etmesi halinde, ortaklıktan ayrılma tek başına genel esaslara dönüştürülemez.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan kooperatif veya sermaye şirketlerinin kurdukları veya ortağı oldukları şirketlerdeki paylarının kontrolünün kamu kurum veya kuruluşları ile icra dairelerinde olması nedeniyle devredilmesinin imkânsız bulunması ve bu şirketlerle aralarında haksız KDV iadesi almaya yönelik ticari bir ilişki bulunduğunun da tespit edilememesi halinde, kurdukları veya ortağı oldukları bu mükelleflerin iade talepleri 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 ortaklarının, kanuni temsilcilerinin, kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükelleflerin iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmaması koşuluyla genel esaslara göre yerine getirilir.

11. Do rudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinden,

-Sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alımlara isabet eden kısma üç kat,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alımlara isabet eden kısma iki kat teminat göstermeleri kaydıyla, bu kısmın iadesi teminat karılığında, kalan kısmın iadesi genel esaslara göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu ile çözülür.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmadığı halde do rudan 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 alımlara isabet eden kısmı iade hesaplarından çıkarılmak üzere mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan alımları bulunmakla birlikte, iadesi talep edilen KDV tutarları içerisinde bunlardan alımlara 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 alım yapan mükelleflerin, tespiti tarihi itibarıyla herhangi bir belgeyi içermeyen iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir. İade hesabında olumsuz tespit bulunmuş döneme ilişkin alımların bulunması durumunda, bu alımların belgelerinin gerçekliğini 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 kurdu u veya orta ı oldu u mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit olmadıkça genel esaslara göre yerine getirilir.

ade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde, iade talebinden tenzil edilen tutarların, indirim engel ba ka bir husus bulunmaması kaydıyla, ilgili dönem indirim hesaplarından da çıkarılması aranmaz.

Olumsuz rapor veya tespit kapsamında özel esaslara tabi mükelleflerin genel esaslara dönü ü, bunlardan alım yapanların da genel esaslara dönü ünü sa lar.

12. Geçİ Hükümleri

Bu Tebli in yürürlü e girdi i tarih itibarıyla özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerden;

- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SM YB) düzenleme raporu bulunanların durumu Tebli in (IV/E-6.1.2),

- Haklarında SM YB düzenleme tespiti bulunanların durumu Tebli in (IV/E-7.1.2.),

- Haklarında SM YB kullanma raporu bulunanların durumu Tebli in (IV/E-6.2.2.),

- Haklarında SM YB kullanma tespiti bulunanların durumu Tebli in (IV/E-7.2.2.),

- Haklarında SM YB düzenleme raporu olanların ortakları veya bunların kurdu u ortak oldu u irketlerin durumu Tebli in (IV/E-10.),

-Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk olmamakla birlikte do rudan mal veya hizmet temin etti i mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanların durumu Tebli in (IV/E-11.),

bölümlerindeki genel esaslara dönü hükümleri çerçevesinde müracaatlarına gerek kalmaksızın, ba lı buldukları vergi dairesi tarafından de erlendirilir. Bu de erlendirme neticesinde genel esaslara dönü artlarını ta ryan mükelleflerin genel esaslara dönü ü sa lanır.

Bu çerçevede, öncelikle mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmalarını gerektiren fiilleri için Tebli de belirlenmi olan genel esaslara dönü için gerekli sürelerin geçip geçmedi ine bakılır. Söz konusu süreleri geçiren mükellefler, di er genel esaslara dönü artları aranmaksızın genel esaslara döndürülür.

Süre artı ile genel esaslara dönemeyen mükellefler için di er genel esaslara dönü artlarının varlı ına bakılır.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu veya kullanma tespiti bulunan mükellefler ile kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden, Tebli de belirlenen süre ve di er genel esaslara dönü hükümlerine göre de özel esaslar kapsamından çıkamayanlara, durumları ba lı 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 gerçekli ini ve do rulu unu ispat etmeleri istenir.

Düzeltilme i lemi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı oldu u hususunda olumsuz rapor ya da olumsuz tespit bulunan belgenin indirim konusu yapıldı ı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde yapılır. Ancak, düzeltme beyannamesinin verildi i 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 yapıldı ı vergilendirme dönemi ile en son vergilendirme dönemine ili kin düzeltme beyannamesi verilmesi yeterlidir. Bu düzeltme neticesinde ödenecek bir vergi çıkması halinde ise bu vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Kendilerine verilen süre içerisinde gerekli düzeltmeleri yapan ve ödenecek vergi çıkması 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 Ba kanlı ının ilgili birimlerine bir yazı ile bildirilir.

Bu Tebli in yayımlandı ı tarih itibarıyla;

- Adreslerinde bulunamama olumsuz tespiti nedeniyle özel esaslar kapsamına giren mükellefler, geçerli bir adres bildirmeleri,

- Defter ve belgelerini ibraz etmedi i için özel esaslara giren mükellefler, defter ve belgelerini ilgili mevzuata uygun bir eilde ibraz etmeleri,

- Beyanname vermedi i gerekçesiyle özel esaslar kapsamında bulunan mükellefler, verilmeyen beyannamelerini vermeleri

kaydıyla genel esaslara dönerler.

letme kapasitesi ile i hacmi arasında nispetsizlik (tutarsızlık) bulundu u gerekçesiyle özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerin durumu ise Tebli in (IV/E-7.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde de erlendirilir.

Kendisi hakkında bir olumsuzluk olmamakla birlikte do rudan mal veya hizmet temin ettikleri safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit olanların, müracaatlarına ve ilave bir i leme gerek olmaksızın Tebli in yürürlü e girdi i tarihten itibaren ba lı buldukları vergi dairesi tarafından genel esaslara dönü ü sa lanır.

Haklarında ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulandı ı için özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflerin durumu Tebli in (IV/E-9.4.) bölümündeki açıklamalara göre de erlendirilir.

Aralık/2009 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ili kin olarak haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma, beyanname vermeme, adresinde bulunamama, defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ili kin 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 Tebli inin (X/6) numaralı bölümünde açıklandı ı eilde teminat gösterenler (teminat gösterdikleri tarihten itibaren) genel esaslara dönerler.

Haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte alım yaptıkları mükellefler hakkında özel esaslar uygulandı ı için iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükellefler, alım yaptıkları dönemleri içeren takvim yılı itibarıyla KDV artırımında bulunmu olmaları halinde genel esaslara dönebilirler. Bu kapsamda olanlarda da genel esaslara dönü tarihi olarak artırımında bulunulan tutarın tamamının ödendi i veya yukarıda belirtilen eilde teminat gösterildi i 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 bulundu u için özel esaslar kapsamına alınanlardan KDV artırımında bulunabileceklerin ise artırımında bulunmaları genel esaslara dönü lerini sa lamaz.

Haklarındaki olumsuz raporlarla ilgili olarak 4811 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı bulunanların, Kanunun ilgili hükümlerine göre hesaplanacak tutarların tamamını ödemi olmaları veya ödemeleri halinde sözü edilen bölümlerdeki "ödeme" artı yerine gelmi sayılacak ve iade talepleri hakkında buna göre i lem yapılacaktır.

Bu durumdaki mükelleflerin söz konusu Kanundaki hükümlere göre hesaplanan tutarları taksitler halinde ödemek istemeleri halinde, "ödeme" artının yerine gelmi sayılabilmesi için;

- Hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın (% 10)'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı art ta imaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri,

- Taksitlerin aksatılması halinde di er taksitlerin muaccel hale gelece ini ve kalan borcun tamamının teminatların paraya dönü türülmesi yoluyla tahsil edilece ini kabul etmeleri ve bu hususa ili kin olarak noter vasıtasıyla düzenlenecek bir taahhünameyi vergi dairesine vermeleri,

gerekmektedir.

V. VERG N N TARHI VE ÖDENMES

A. VERG LEND RME USULLER

Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça KDV mükellefleri gerçek usulde vergilendirilir.

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tabi i lemleri üzerinden hesapladıkları KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile ithal edilen mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılmak suretiyle beyan edilmesi ve ödenecek KDV çıkması halinde ödenmesidir.

Örnek 1: Dayanıklı tüketim malları alım satımı yapan mükellef, Ocak 2013 vergilendirme döneminde sattı ı mallar için düzenledi i faturalarda 150.000 TL KDV hesaplamı , mal alı faturaları üzerinden 90.000 TL KDV ödemi tir. Mükellef, 24 ubat 2013 ak amına kadar verece i Ocak 2013 dönemi KDV beyannamesinde hesapladı ı KDV'den ödedi i KDV'yi indirir ve (150.000–90.000=) 60.000 TL KDV'yi beyan ederek 26 ubat 2013 ak amına kadar öder.

Örnek 2: Röntgen mütehasısı doktor Temmuz 2013 vergilendirme döneminde düzenledi i serbest meslek makbuzlarında 10.000 TL KDV hesaplamı tir. Mükellef bu dönemde satın aldı ı röntgen filmleri ve di er malzeme için (i le ilgili ilaç vs.) 5.000 TL KDV ödemi tir. Ayrıca, mükellefin bir önceki vergilendirme döneminden devreden 500 TL KDV'si vardır. Bu mükellef 24 A ustos 2013 ak amına kadar verece i KDV beyannamesinde, hesapladı ı 10.000 TL tutarındaki KDV'den, bu dönemdeki alı vesikaları üzerinde gösterilen 5.000 TL KDV ile bir önceki dönemden devreden 500 TL KDV toplamı olan (5.000 + 500=) 5.500 TL KDV'yi indirerek, kalan (10.000–5.500=) 4.500 TL KDV'yi beyan ederek 26 A ustos 2013 tarihi ak amına kadar öder.

Örnek 3: makineleri üretimi ile u ra an bir firma; Ekim 2012 dönemi faaliyeti ile ilgili olarak 10.000.000 TL tutarında mal ve hizmet alımı tir. Bu alımı sırasında 1.800.000 TL KDV ödemi tir. Ayrıca, mükellef 1.000.000 TL tutarındaki su ve elektrik sarfiyatı nedeniyle 180.000 TL, yine bu dönemle ilgili olarak yapılan 2.500.000 TL tutarındaki di er giderlerle ilgili alı belgelerinde görülen 450.000 TL KDV ödemi tir.

Firma bu vergilendirme döneminde teslim etti i 5.000.000 TL tutarındaki i makinesi ile ilgili olarak, düzenledi i faturada 900.000 TL KDV hesaplanmı tir. Mükellefin bir önceki dönemden, indirilmeyip devreden KDV'si yoktur.

Mükellefin, bu dönemle ilgili olarak 24 Kasım 2012 tarihine kadar verece i KDV beyannamesi a a ıdaki gibi olacaktır:

Hesaplanan KDV	900.000
ndirilecek KDV	2.430.000
- Mal ve hizmet alımları sırasında ödenen KDV	1.800.000
- Su ve elektrik giderleri ile ilgili ödenen KDV	180.000
- letme giderleri ile ilgili ödenen KDV	+ 450.000
TOPLAM:	2.430.000
Ödenecek KDV	—
Devreden KDV	1.530.000 TL'dir.

Firma bu dönemde indiremedi i 1.530.000 TL KDV'yi Kasım 2012 vergilendirme döneminde hesaplanan KDV'den indirir.

B. VERG LEND RME DÖNEM VE BEYAN ESASI

1. Vergilendirme Dönemi

3065 sayılı Kanununun 39 uncu maddesine göre, KDV'de vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak maddede Maliye Bakanlı ına mükelleflerin gayri safi hasılatlarına göre üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmi tir.

Maliye Bakanlı ına verilen bu yetki çerçevesinde, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükelleflerinin birer aylık vergilendirme dönemine tabi olması uygun görülmü tür.

Aylık vergilendirme döneminin ta ıdı ı uygulama güçlükleri göz önüne alındı ında, a a ıdaki mükelleflerin vergilendirme dönemi takvim yılının üç aylık dönemleri olarak belirlenmi tir.

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,

- Mühürsüran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı,

- Mühürsüran ehirlerearası yük taşımacılığı,

- Mühürsüran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile ehirlerearası yük taşımacılığı birlikte,

- Mühürsüran ehiriçi yük taşımacılığı,

yapan mükellefler için vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir.

ehiriçi veya ehirlerearası yolcu taşımacılığı yapan mükelleflerin vergilendirme dönemi ise takvim yılının birer aylık dönemleridir.

Üçer aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerin, bu faaliyetlerinin yanı sıra bir aylık vergilendirme dönemine tabi olan di er 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 gere ince konut yapı kooperatifleri faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde de KDV beyanname verirlir.

c) Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işletmeleri 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 işletmelerde 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 de işletirmez. Vergilendirme dönemi içinde mükellefin işletti bırakması, ölümü veya memleketi terk etmesi halinde, bu olayın vukubuldu u tarihe kadar geçen süre vergilendirme dönemidir.

Örnek: 13/01/2013 tarihinde işletme ba layıp mükellefiyet tesis ettiren mükellefin vergilendirme dönemi 13 Ocak-31 Ocak arasındaki dönemdir. Bu dönem arasındaki işletmeler için 24/02/2013 tarihine kadar KDV beyanname verilir. Mükellefin bu dönemde vergiye tabi işletmesinin bulunmaması beyanname vermesini etkilemez.

3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir.

thalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işletmelerinde vergilendirme dönemi gümrük bölgesine girildi i veya gümrük bölgesinden çıkıldı ı andır.

3065 sayılı Kanunun (39/3) üncü maddesine göre Maliye Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin ba langıç 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 tarholunur. Ayrıca Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

KDV mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işletme bulunmayan kimselerde beyanname vermek zorundadırlar. Ancak kendilerine, Kanunun 9 uncu maddesiyle; vergi kesmek sorumlulu u yüklenen kimseler, vergiye tabi işletmelerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde beyanname vermezler.

thalatta alınan KDV gümrük beyannameesindeki beyan üzerine tarholunur. Gümrük beyannameesinde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranı açıkça gösterilir.

Gümrük beyanname verilmeyen haller ve ikametgâhı, kanuni merkezi ve işletme merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu

ta imalarıyla transit ta imalarda KDV, bu i leri yapan mükelleflerin verecekleri özel beyan üzerine tarholunur.

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu ta imalarıyla transit ta imaların tam mükellefler tarafından yapılması halinde KDV genel esaslara göre tarholunur.

2.2. ahis irketlerince Verilecek Beyannameler

Adi ortaklıklar, kollektif irketler ve adi komandit irketler KDV yönünden i letme bazında de erlendirilir. Buna göre, adi ortaklık ve sözü edilen irketler i yerlerinin ba lı bulundu u vergi dairelerine KDV mükellefiyetlerini tesis ettirir. Bunlara ait beyannameler ortaklık veya irket adına düzenlenir ve adi ortaklıklarda ortaklardan biri, di er irketlerde ise irket yetkilileri tarafından imzalanarak verilir.

Adi ortaklı ın i yerinin bulunmaması halinde, KDV mükellefiyeti ortaklardan herhangi birinin ba lı bulundu u vergi dairesine tesis ettirilir.

2.3. Sigorta Aracıları Tarafından Verilecek Beyannameler

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesine göre sigorta aracılarının (sigorta acentesi ve brokerler) sigorta irketlerine yaptı ı sigorta muamelelerine ili kin hizmetler KDV'den istisnadır.

Faaliyetleri tamamen bu istisna kapsamındaki i lemlerden olu an, hiçbir vergilendirme döneminde vergiye tabi i lemleri bulunmayan sigorta aracıları bu istisna kapsamındaki i lemleri nedeniyle KDV beyannamesi vermez.

Öte yandan, sigorta aracıları tarafından i letmelerine ait ta ınır ve ta ınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ili kin olanlar dı ındaki hizmetleri KDV'ye tabidir. Bu nedenle, sözü edilen sigorta aracılarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arızı i lemlerinin bulunması halinde, bu i lemler sadece i lemin gerçekleşti i dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

3. Beyanname Verme Zamanı

KDV mükellefleriyle; Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen, KDV kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, KDV beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 24 üncü günü ak amına kadar vermekle yükümlüdür.

Örnek 1: *Mart 2013 döneminde KDV'ye tabi mal alım satımı yapan mükellef, i lemlerini 24 Nisan 2013 ak amına kadar verece i 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan eder.*

Örnek 2: *Maliye Bakanlı ınca, Kanunun 9 uncu maddesine göre verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulan kimse 15 Ocak 2012 tarihinde tevkif etti i KDV tutarını 24 ubat 2012 ak amına kadar beyan eder.*

Beyanname verme zamanına ili kin özellik arz eden durumlar;

a) i bırakan mükellefler KDV beyannamesini i i bıraktıkları tarihi izleyen ayın 24 üncü günü ak amına kadar verirler.

Örnek: *10 Temmuz 2013 tarihinde i i bırakan gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefi, KDV beyannamesini en geç 24 A ustos 2013 tarihine kadar verir.*

b) KDV beyanının gümrük giri beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerekti i hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin ba ladı ı anda yani gümrük bölgesine girildi i veya gümrük bölgesinden çıkıldı ı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

c) Mükellefin ölümü halinde, KDV beyannamesinin verilme süresine üç ay eklenir.

Örnek: *Üç aylık vergilendirme dönemine tabi gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefi 15 Haziran 2013 tarihinde öldü ünde, ölüm tarihine kadar olan döneme ait yani 1 Nisan–15 Haziran 2013 dönemine ait KDV beyannamesi, 1 Temmuz ile 24 Ekim 2013 tarihleri arasında verilir. Beyanname verme süresinin son günü 24 Ekim 2013 tarihidir.*

ç) Memleketi terk halinde, KDV beyannamesi, memleketi terke takaddüm eden 15 gün içinde verilir.

Örnek: *18 Haziran 2012 günü memleketi terk etmeye karar veren KDV mükellefi, Haziran 2012 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesini memleketi terke takaddüm eden 15 gün olan 3 Haziran ile 18 Haziran 2012 tarihleri arasında verir.*

4. Beyanname Çe itleri

3065 sayılı Kanunun 42 nci maddesinin Bakanlı ımıza verdi i yetkiye dayanılarak,

- Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerce verilmek üzere 1 no.lu,
- Vergi sorumluları tarafından verilmek üzere 2 no.lu,
- cra daireleri, mahkeme satı memurlukları ve gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından müzayede mahallinde yapılan satı larda verilmek üzere 5 no.lu

KDV beyannameleri düzenlenmi tir.

C. TARH LEMLER

1. Tarh Yeri

KDV, mükellefin i yerinin bulundu u yer vergi dairesince tarholunur.

Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde i yerleri varsa, KDV, gelir veya kurumlar vergisi yönünden ba lı oldu u vergi dairesi tarafından tarholunur.

Örnek 1: Bir Anonim irketin merkezi stanbul Beyo lu Vergi Dairesinin faaliyet bölgesindedir. irketin fabrikası Yalova'dadır. KDV mükellefiyetini do uran i lemler Yalova'daki fabrikada yapılmaktadır. Bu durumda da irketin KDV'si Beyo lu Vergi Dairesince tarholunur.

Örnek 2: Bir Anonim irketin merkezi stanbul'dadır. irketin Tekirda ve Adapazarı'nda fabrikaları vardır. irketin KDV mükellefiyetini do uran i lemler her iki fabrikada da yapılmaktadır.

Bu durumda Anonim irket KDV beyannamesini stanbul'da kurumlar vergisi yönünden ba lı bulundu u vergi dairesine verir ve bu vergi dairesi tarafından KDV tarholunur.

thalde alınan KDV, ithal edilen malın yurda girdi i yer gümrük idaresince tarholunur.

kametgâhı, kanuni merkezi ve i merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara ta ıtlarıyla Türkiye ve yabancı ülkeler arasında yapılan ta ımacılık ile transit ta ımacılı a ait KDV, ta ıtların Türkiye'ye girdikleri yer; ta ımacılık Türkiye'den ba ka bir ülkeye yapılyorsa, ta ıtların Türkiye'den çıktıkları yer gümrük idaresince tarholunur.

2. Tarhiyatın Muhatabı

KDV, verginin mükellefi gerçek ki i ise gerçek ki i adına; verginin mükellefi tüzel ki i ise tüzel ki i adına tarholunur.

u kadar ki;

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri;

b) Türkiye'de yerle mi olmayan gerçek ki iler ile kanuni merkez ile i merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel ki ilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu ki i;

- Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir ahsın bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi;

- Türkiye'de birden fazla daimi temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edece i temsilci;

- Tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamı sa temsilcilerden herhangi birisi;

- Daimi temsilci mevcut de ilse, i lemleri mükellef adına yapanlar;

tarhiyata muhatap tutulur.

3. Tarh Zamanı

KDV, beyannamenin verildi i günde tarholunur. Beyanname posta ile gönderilmi se, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldi i günden itibaren yedi gün içinde tarholunur.

D. VERGİNİN ÖDENMESİ

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler KDV'yi, beyanname verdikleri ayın 26 ncı günü ak amına kadar öder.

Örnek: Gerçek usulde KDV mükellefi Mart 2013 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesini 2013 Nisan ayının 1'inden 24'ü ak amına kadar verir ve 26 ncı günü ak amına 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 ak amına kadar beyan etmek ve 26 ncı günü ak amına kadar ödemek zorundadırlar.

thalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

Gümrük vergisine tabi olmayan ithalatta ve ikametgâhı, kanuni merkezi ve i merkezi yurtdışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV, bu i lemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

Bu durumda özel beyanname verilme süresi gümrük hattından geçiş anıdır. Bu nedenle KDV gümrük hattından geçiş anında beyanname verilmesi sırasında ödenir.

VI. USUL HÜKÜMLERİ VE ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

A. USUL HÜKÜMLERİ

1. Kayıt Düzeni

3065 sayılı Kanununun 54 üncü maddesi hükmüne göre, KDV mükellefleri, tutmak zorunda oldukları defter kayıtlarını KDV'nin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenler.

Bu maksatla tutulacak defter kayıtlarında vergiye tabi i lemler, vergisiz tutarları ile gösterilir. Mükellefin vergiye tabi i lemleri üzerinden hesapladıkları vergi ve girdileri üzerindeki indirilebilir vergi miktarı ayrı hesaplarda izlenir.

Vergiden istisna edilmiş i lemlerin mevcut olması halinde, bu i lemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenir ve indirilebilir vergi miktarı kayıtlarda gösterilir.

ndirim konusu yapılamayacak i lemlerin niteliği ve bu i lemlere ilişkin indirilemeyecek KDV'nin defter kayıtlarında gösterilmesi arttır.

Malların iade edilmesi, i lemin gerçeğe memesi veya sair sebeplerle matrah ve indirim miktarlarında vuku bulan değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen KDV kayıtlarda açıkça gösterilir.

Emtia üzerine i yapanlar, emtia envanterinde ve envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı, KDV'ye tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayrı ayrı gösterir.

B. ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

1. Verginin Gider Kaydedilemeyeceği

Mükelleflerin vergiye tabi i lemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez. Mükellefin mal ve hizmet alımları nedeniyle hesaplanan bu i lemlere ilişkin olarak alımlarında gösterilen ve indirilebilecek KDV durumunda bulunan KDV de gider olarak kabul edilmez.

Diğer yandan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde i in mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

2. Müteselsil Sorumluluk

2.1. Kapsam

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında dorudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya

yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak amacıyla suretiyle dolaylı olarak ilikin bulundugu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlarhükümü yer almaktadır.

Buna göre, mal teslimlerinde alım-satım taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki ilikim bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV'den a a ıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumludur.

2.1.1. İlim Do rudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmedinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından do rudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, ilikim bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergide Tebli in (IV/E-3.2) bölümünde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Ancak alıcılar, KDV dahil toplam ilikim 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 do ru olarak yazdırmaları,

- Ödemenin çekle yapılması olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,

- Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişisel veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,

- Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası do ru olarak yazdırılmak kaydıyla)

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir ilikim yapıldığının veya menfaat sağlayan do rudan bir ilikin veya hisislik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilikin bulunmasının vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmaz.

Öte yandan 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşları ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi ilikimlerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf oldukları alım-satım ilikimlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaz. Buna göre;

- Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alımlarla ilgili vergiyi,

- Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,

Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında ilikim yapılmaz.

2.1.2. İlim Do rudan Taraf Olmayanlar

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemesi olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan do rudan bir ilikin veya hisislik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilikin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

2.2. Uygulama

Müteselsil sorumluluk uygulaması a a ıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.

b) Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dı ındadır.

c) Mükellef dı ındaki ki ilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebli i suretiyle ba lanır.

ç) Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadı ından ödeme emri tebli edilememi olması veya

- Kendisine ödeme emri tebli edilen mükellefin mal beyanında bulunmamı , vergi dairesince de malı tespit olunamamı veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alaca ını kar ılamayaca ının anla ılmı olması,

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dı ındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe ba lanır.

d) Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen artlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınır.

C. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN TEBLİ LER

1 ila 123 seri numaralı Katma De er Vergisi Genel Tebli leri, bu Tebli in yürürlük tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmı tır. Kaldırılan Tebli lere yapılan atflar, bu Tebli in ilgili bölümlerine yapılmı sayılır.

D. YÜRÜRLÜK

Bu Tebli , yayım tarihini izleyen ayba ından itibaren yürürlü e girer.

Tebli olunur.

EKLER D Z N

EK 1: CRA DA RELER NCEYAPILAN SATI LARA A T KATMA DE ER VERG S BEYANNAMES

EK 2: CRA DA RELER NCE YAPILAN SATI LARA A T B LD R M

EK 3: TÜRK YE'DE KAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA LE HRACAT ST SNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATI LARA A T Z N BELGES ÖRNE

EK 4: TÜRK YE'DE KAMET ETMEYENLERE HRACAT ST SNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATI LARA A T ÖZEL FATURA

EK 5: YABANCI FUAR, SERG , PANAYIR KATILIMCILARI LE TA IMACILARIN ADE TALEP FORMU

EK 6: 3065 SAYILI KANUNUN (13/a) MADDES UYGULAMASINA L K N EKLER

EK 6A: ARAÇLARIN TESL M NE VEYA THAL NE L K N VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE

EK 6B: ARAÇLARIN TAD L, ONARIM VE BAKIMINA L K N VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE

EK 6C: ARAÇLARIN MAL VEYA N ASINDA KULLANILACAK MAL/ N A PROJES NDE YER ALAN MAL VE H ZMETLER N ALIMINA VEYA THAL NE L K N MAL/ N A EDENE VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE (Bizzat mal ve n a Edenler ile Sipari Üzerine Fiilen mal ve n a Edenler)

EK 6D: ARAÇLARIN MAL VEYA N ASINDA KULLANILACAK MAL/ N A PROJES NDE YER ALAN MAL VE H ZMETLER N ALIMINA VEYA THAL NE L K N MAL/ N A ETT REN F RMAYA VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE

EK 6E: FAAL YETLER DEN Z TA IMA ARAÇLARI LE YÜZER TES S VE ARAÇLARIN MAL VE N ASI OLANLARA MAL/ N A PROJES NDE YER ALAN MAL VE H ZMETLER N ALIMINA VEYA THAL NE L K N VER LECEK BELGE ÖRNE (KDV Mükellefi Olanlar için)

EK 6F: FAAL YETLER DEN Z TA IMA ARAÇLARI LE YÜZER TES S VE ARAÇLARIN MAL VE N ASI OLANLARA MAL/ N A PROJES NDE YER ALAN MAL VE H ZMETLER N ALIMINA VEYA THAL NE L K N VER LECEK BELGE ÖRNE (KDV Mükellefi Olmayanlar için)

EK 7: 3065 SAYILI KANUNUN (13/e) BEND NDE DÜZENLENEN PETROL ARAMA FAAL YETLER ST SNASI UYGULAMASINA L K N EKLER

EK 7A: PETROL ARAMA RKET N N YURT Ç ALIMLARINA L K N ST SNA BELGES ÖRNE **EK 7B:** PETROL RKET MÜTEAHH TLER N N YURT Ç ALIMLARINA L K N ST SNA BELGES ÖRNE

EK 7C: THALAT ST SNASINA L K N BELGE ÖRNE

EK 7D: BORU HATTIYLA TA IMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN N A VE MODERN ZASYONUNA L K N VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE

EK 7E: BORU HATTIYLA TA IMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN N A VE MODERN ZASYONUNA L K N VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE (KDV Mükellefi Olmayanlar için)

EK 8: ALTIN, GÜMÜ ve PLAT N LE LG L ARAMA, LETME, ZENG NLE T RME RAF NAJ FAAL YETLER NDE ST SNA UYGULAMASINA L K N EKLER

EK 8A: ALTIN, GÜMÜ ve PLAT N LE LG L ARAMA, LETME, ZENG NLE T RME RAF NAJ FAAL YETLER NE L K N ENERJ VE TAB KAYNAKLAR BAKANLI INCA VER LECEK YAZI ÖRNE

EK 8B: ALTIN, GÜMÜ ve PLAT N LE LG L ARAMA, LETME, ZENG NLE T RME RAF NAJ FAAL YETLER NE L K N VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE

EK 9: 3065 SAYILI KANUNUN (13/d) BEND UYGULAMASINA L K N EKLEREK **9A:** YATIRIM TE V K BELGES SAH B MÜKELLEFLERE VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE

EK 9B: YATIRIM TE V K BELGES KAPSAMINDAK MAK NA TEÇ ZAT ST SNASI B LD R M FORMU

EK 10: 3065 SAYILI KANUNUN (13/e) BEND UYGULAMASINA L K N ST SNA BELGES ÖRNE

EK 11: 3065 SAYILI KANUNUN (13/f) BEND UYGULAMASINA L K N EKLER

EK 11A: ULUSAL GÜVENL K KURULU U TARAFINDAN ASIL YÜKLEN C YE VER LEN ST SNA BELGES ÖRNE

EK 11B: ULUSAL GÜVENL K KURULU LARINA KDV KANUNUNUN (13/f) MADDES KAPSAMINDA YAPILACAK TESL M VE H ZMETLER N ÜRET M NDE KULLANILACAK MAL VE H ZMETLERE A T L STE ÖRNE

EK 11C: YÜKLEN C LER N TESL M VE FALARINA L K N ST SNA BELGES ÖRNE

EK 11D: YÜKLEN C F RMALARA YAPILAN TESL M VE H ZMETLERE A T L STE

EK 12: AMERKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNE VEYA ONUN NAMINA ORTAK SAVUNMA AMACIYLA YAPILACAK MAL VE HİZMET ALIMLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ STSNASI UYGULANMASI ÇİN TALEP BELGESİ

EK 13: 3996 SAYILI KANUNA GÖRE YAPILAN İLETİŞİM DEVRET VEYA 3359 SAYILI KANUNLA 652 SAYILI KARARNAMEYE GÖRE KRALAMA KARARLI İYAPTIRILAN PROJELERDE KDV STSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ

EK 14: 6111 SAYILI KANUNUN GEÇİCİ 16 NCI MADDE UYGULAMASINA İLİŞKİN STSNASI BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 15: 3065 SAYILI KANUNUN (17/2-d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN STSNASI BELGESİ ÖRNEĞİ

EK 16: İL SANSİLİ DEPO İLETİCİLERİ ÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ TAHSİLAT BELGESİ

EK 17: MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞINA BEDELSİZ TESLİM VE/VEYA FAHRE EDİLMEK ÜZERE YAPILACAK BİLGİ SAYAR VE DONANIMLARI İLE BUNLARA İLİŞKİN YAZILIM ALIMLARINA YÖNELİK KDV STSNASI BELGESİ

EK 18: KESİN VE SÜRESİZ TEMİNAT MEKTUBU ÖRNEĞİ

EK 19: ADESTE TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU

EK 20: TUS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

EK 21: HİS SERTİFİKASI ÖRNEĞİ

EKLER**EK1: CRA DA RELER NCEYAPILAN SATI LARA A T KATMA DE ER VERG S BEYANNAMES**

T.C.
MAL YE BAKANLI I
Gelir daresi Ba kanlı ı

Vergi Türü Kodu	M K	Kabul Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Düzenlenme Tarihi	Vadesi
		/ /	/ - /	/ /	/ /

Bu Bölüm Vergi Dairelerince Doldurulacaktır.

CRA DA RELER NCE YAPILAN SATI LARA A T KATMA DE ER
VERG S BEYANNAMES
(Bu beyanname her bir satı ı lemi için düzenlenecektir.)

5

M Ü K E L L E F N	1	Unvanı		
	2	Vergi Dairesi		
	3	Vergi Numarası		
	A L I C I N I N I N	4	Adı, Soyadı, (Unvanı)	
		5	Adresi	
		6	Cinsi	
	S A T I L A N	7	Bedeli	
		8	KDV Oranı (%....)	
		9	Hesaplanan KDV (<input type="text" value="7"/> x <input type="text" value="8"/>)	
10		hale Tutana ımın Tarih ve Sayısı		
M A L I N	11	Bedelin Tahsil Edildi i Tarih		
	12	ÖDENMES GEREKEN KATMA DE ER VERG S (9. Satırdaki tutar yazılacaktır.)		
	13	DAMGA VERG S		

EK3:TÜRK YE'DE KAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLAR İÇİN Z N BELGES ÖRNEĞİ

TÜRK YE'DE KAMET ETMEYENLERE ÖZEL FATURA İLE İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLAR İÇİN Z N BELGES

Tarih :
Sıra No :

İSTİSNASI İZİN BELGESİ VERİLEN SATILANIN

ADI SOYADI (UNVANI) :
ADRES :
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 Dairesi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğindeki artları 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 mza

NOT: (Yukarıdaki belge 17,5 x 25 cm ebadında düzenlenecektir)

EK 4: TÜRK YE'DE KAMET ETMEYENLERE HRACAT ST SNASI KAPSAMINDA YAPILAN SATI LARA A T ÖZEL FATURA

Not:Faturada yer alan satırların gerekli olması halinde artırılabilce i tabiidir.

EK 5: YABANCI FUAR, SERGİ, PANAYIR KATILIMCILARI İÇİN TALEP FORMU

	Talep Sahibinin Soyadı Adı veya Firma Adı/Unvanı :	
	Adresi :	
	Posta Kodu : Kenti : Ülkesi :	
	Mesleği veya Ulaştırma Alanı :	
	Vergi Dairesi ve : Vergi Hesap Numarası :	
	Vergi adının Ait Olduğu Dönem :	
	Ödenecek KDV Miktarı (TL):	
	Ödeme Tutarı :	
	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)

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/i letmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracı ithal etmek/..... adresinde bulunan mükellef'den satın almak istediğini belirttiler, 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 kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanız i inden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/i letmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracının firmanızca ithali, mükellef tarafından firmanıza 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, ziyada u ratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge bir takvim yılı için geçerli olmak kaydıyla firmanızca ilgili gümrük idaresine/taşıma aracını satan firmaya (01/01/.....) - (31/12/.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih mza

**EK 6B: ARAÇLARIN TADİL, ONARIM VE BAKIMINA İLAKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ
ÖRNEK**

T.C.

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

.....

.....

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, firmanızca kiralanmış/ve/veya işletilen (isimli/plakalı/kayıtlı) deniz/hava/ demiryolu taşıma aracının tadil, bakım ve onarımının adresinde bulunan mükellef'e yaptırılması 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 kimli işletimci ve adresi belirtilen firmanız i nedeniyle Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Firmanız tarafından kiralanmış/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 onarımını 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, ziyatçı ve katılan 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 mza

EK: Araçların Onaylanma Tadil, Onarım ve Bakım Projesi Kapsamında Yapılacak Hizmet Faturalarına İlişkin Liste

Araçların Onaylanmı Tadil, Onarım ve Bakım Projesi Kapsamında Yapılacak Hizmet falarına li kin Liste

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10

'i:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih mza

EK 6C: ARAÇLARIN MAL VEYA N ASINDA KULLANILACAK MAL/ N A PROJES NDE YER ALAN MAL VE H ZMETLER N ALIMINA VEYA THAL NE L K N MAL/ N A EDENE VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE (Bizzat mal ve n a Edenler ile Sipari Üzerine Fiilen mal ve n a Edenler)

T.C
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI /DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/i letmek/sipari üzerine fiilen deniz/hava/demiryolu taşıma aracı imal ettiğiniz belirtilerek, satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu aracın imal/in asında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanız i inden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/i letmek/sipari üzerine deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imali/in asında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanıza 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 u ratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, a a ıda yer verilen imal/in a projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/in asında kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağımız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.../.../.....) - (.../.../.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih mza

EK: Araçların Onaylanmı mal veya n a Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına ilişkin Liste

Araçların Onaylanmı mal veya n a Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına li kin Liste

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10

'i:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih mza

EK 6D: ARAÇLARIN MAL VEYA N ASINDA KULLANILACAK MAL/ N A PROJES NDE YER ALAN MAL VE H ZMETLER N ALIMINA VEYA THAL NE L K N MAL/ N A ETT REN F RMAYA VER LECEK ST SNA BELGES ÖRNE

T.C
..... VERG DA RES BA KANLI I/DEFTERDARLI I
(.....Vergi Dairesi Müdürlü ü)

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

Igide kayıtlı dilekçenizde, kiralamak/i letmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracını imal/in a ettirdi iniz belirtilerek, imal/in a eden firmaya ibraz edilmek üzere bu aracın imal/in asında kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğu unu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanız i inden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Kiralamak/i letmek üzere deniz/hava/demiryolu taşıma aracını imal/in asını 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 u ratılan vergi ve buna ba lı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, a a ıda yer verilen imal/in a projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca deniz/hava/demiryolu taşıma aracının imalinde/in asında kullanılacak mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.../.../.....) - (.../.../.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih mza

EK: Araçların Onaylanmı mal veya n a Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına li kin Liste

**Araçların Onaylanmı mal veya n a Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına
li kin Liste**

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası:

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10

'i:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih

mza

EK 6E:FAAL YETLER DENİZ TA İMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞAİ OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLAKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olanlar İçin)

T.C.

**..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI /DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)**

.....

.....

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İgide 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 olduğu belirtilen bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanız deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası nedeniyle dolayı Dairemizinvergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanıza teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV 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, ziyada ödenen 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/inşası projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olmak kaydıyla firmanızca deniz taşıma araçları/yüzer tesis ve araçların imal/inşası projesinde yer alan mal veya hizmeti satın alacağımız firmaya/ithal edeceğimiz gümrük idaresine (.....) - (.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih mza

EK:Araçların Onaylanımı İçin Mal veya İnşası Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet Alımlarına İlişkin Liste

Araçların Onaylanması mal veya hizmet olarak Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet Alımlarına İlişkin Liste

Projenin Adı :

Projenin 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

%10

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma						İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih İmza

EK 6F:FAAL YETLER DENİZ TA İMA ARAÇLARI İLE YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN İMAL VE İNŞAASI OLANLARA İMAL/İNŞA PROJESİNDE YER ALAN MAL VE HİZMETLERİN ALIMINA VEYA İTHALİNE İLAKİN VERİLECEK BELGE ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar İçin)

T.C.

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI /DEFTERDARLIĞI

.....

.....

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İgide 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 kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanız deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili olarak faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşasında kullanılacak mal ve hizmetlerin firmanıza teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanununun (13/a) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

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, ziyade tutulan 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/inşaat projesindeki mal ve hizmetlerle sınırlı olmak kaydıyla firmanızca deniz taşıma araçları/yüzer tesis ve araçların imal/inşaat projesinde yer alan mal veya hizmeti satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.../.../.....) - (.../.../.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi
Başkanı/Defterdar

Dairesi

Tarih

mza

EK: Araçların Onaylanmı mal veya inşaat Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet Faturalarına İlişkin Liste

Araçların Onaylanmı mal veya n a Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına li kin Liste

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası:

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10'i:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi
Ba kanı/Defterdar

Tarih mza

EK 7: 3065 SAYILI KANUNUN (13/c) BENDİNDE DÜZENLENEN PETROL ARAMA FAALİYETLERİ İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 7A: PETROL ARAMA FAALİYETİNİN YURT DIŞI ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNABELGESİNİN ÖRNEĞİ

T.C.

ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI

Petrol Arama Faaliyetleri Genel Müdürlüğü

Bu belge 3065 sayılı KDV Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan KDV Genel Tebliği esaslarına göre ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın olurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. :

Belge Tarihi:.. / .. / 20..

İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:

Unvanı :

Vergi Kimlik No.su :

Adresi :

İstisna Talefi Konusu:

Yukarıda bilgileri belirtilmiş olan kuruluşun, yalnızca ve münhasıran Petrol Arama Faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet alımlarında, 3065 sayılı KDV Kanununun (13/c) maddesi kapsamında KDV istisnasından yararlanması uygun görülmüştür.

Bu belge .. / .. / 20.. tarihine kadar ve her kullanılışında bir fatura için geçerlidir.

Petrol Arama Faaliyetleri Genel Müdürü

**EK 7B: PETROL İRKETİ MÜTEAHHİTLERİNİN YURT İÇİ ALIMLARINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ
ÖRNEK**

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 Bakanlığı'nın olurları ile düzenlenmiştir.

Belge No. :

Belge Tarihi:.. / .. / 20..

İstisnadan Yararlanacak Kuruluşun:

Unvanı :

Vergi Kimlik No.su :

Adresi :

İstisna Taleşi Konusu:

Yukarıda bilgileri belirtilmiş olan kuruluş, şirketinin petrol arama faaliyetlerinin bir bölümü olan aramalarını yürütmekte olup, yalnızca ve münhasıran Petrol Arama Faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet alımlarında, 3065 sayılı KDV Kanununun (13/c) maddesi kapsamında KDV istisnasından yararlanması uygun görülmüştür.

Bu belge .. / .. /20.. tarihine kadar ve her kullanılışında bir fatura için geçerli olup, şirketinin onayı ile kullanılır.

Petrol İşleri Genel Müdürü

EK 7C: THALAT 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 TA İMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İN A VE
MODERN ZASYONUNA İLİ KİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ**

T.C
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI /DEFTERDARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla taımacılık yaptığınız belirtilerek bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu hatların in a ve modernizasyonunda kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanız i inden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Boru hattıyla taımacılık yapan belge sahibi firmanıza bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin 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 u ratılan vergi ve buna ba lı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, a a ıda yer verilen transit boruhattiprojesi kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca boru hatlarının in a ve modernizasyonuna ili kin mal veya hizmet satın alacağınıza firmaya/ithal edeceğinizi gümrük idaresine (.../.../.....) - (.../.../.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih mza

EK: Transit BoruHattıProjesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri Ve Hizmet falarına İli Kin Liste

Transit BoruHattıProjesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına li kin Liste

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10

'i:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Tarih mza

Vergi Dairesi Müdürü

EK 7E: BORU HATTIYLA TA İMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İN A VE MODERN ZASYONUNA İLİ KİN VERİLECEK TRANSİT BELGESİ ÖRNEĞİ (KDV Mükellefi Olmayanlar için)

T.C.

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI İZMİR İLİ DEFTERDARLIĞI

.....

.....

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, boru hattıyla ta imacılık yaptığımız belirtilerek bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu hatların in a ve modernizasyonunda kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğu belirtilen bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanızın boru hattıyla ta imacılık yapan belge sahibi firma olduğu tespit edilmiştir.

Boru hattıyla ta imacılık yapan belge sahibi firmanıza bu hatların in a ve modernizasyonuna ili kin 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, ziyada u ratılan vergi ve buna ba lı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, a a ıda yer verilen transit boruhattıprojesi kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca boru hatlarının in a ve modernizasyonuna ili kin 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 mza

EK: Transit BoruHattıProjesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri Ve Hizmet falarına İli Kin Liste

Transit BoruHattıProjesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına li kin Liste

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10

'i:

Sıra No											
	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
Tarihi						No	Tutarı	Miktarı			
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi

Ba kanı/Defterdar Tarih

Dairesi

mza

**EK 8:ALTIN, GÜMÜ ve PLATIN İLE İLGİLİ ARAMA, İZLETME, ZENGİNLE TIRME RUHSATLARI
FAALİYETLERİNDE İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER**

**EK 8A:ALTIN, GÜMÜ ve PLATIN İLE İLGİLİ ARAMA, İZLETME, ZENGİNLE TIRME RUHSATLARI
FAALİYETLERİNDE İLİŞKİN ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI İNCELEME YAZI
ÖRNEĞİ**

**T.C.
ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
Maden İleri Genel Müdürlüğü**

Sayı :
Konu :

.....
.....
.....

İlgili :

..... Vergi Dairesi Müdürlüğü için Vergi Kimlik Numaralı mükellefi olarak tarih ve sayılı Maden Arama/Altın, Gümüş veya Platin İzletme/ Zenginleştirme Ruhsatı¹ ile .. / .. / 20.. tarihine kadar altın, gümüş veya platin Arama/ İzletme/Zenginleştirme² faaliyeti/faaliyetlerinde bulunmanız uygun görülmüştür.

bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir Dairesi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bakanca.

1 Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’nın arama/izletme ruhsatının tarih ve sayısı yazılacaktır.
2 Faaliyetin arama, izletme, zenginleştirme işlemlerinden hangisi ya da hangilerinden oluştuğunu belirtilecektir.

EK 8B: ALTIN, GÜMÜ ve PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İLETME, ZENGİNLE TİRME RAFİNAJ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI /DEFTERDARLIĞI

(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

.....

.....

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, altın/gümüş /platin ile ilgili arama/i letme/zenginle tirme/rafinaj faaliyetinde bulunduğunuz belirtilerek bu faaliyetlerinize ilişkin olarak satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere bu faaliyetlerinizde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğu belirtilen bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Yukarıda açık kimli i/unvanı ve adresi belirtilen firmanız i inden dolayı Dairemizin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi bulunmaktadır.

Altın/gümüş /platin ile ilgili arama/ i letme/zenginle tirme/rafinaj faaliyetinde bulunan firmanıza 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, ziyada ödenen vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

Bu belge, a a da yer verilen altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, i letme, zenginle tirme rafinaj faaliyetlerine ilişkin proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak firmanızca bu faaliyetinize ilişkin mal veya hizmet satın alacağınız firmaya/ithal edeceğiniz gümrük idaresine (.../.../.....) - (.../.../.....) tarihleri arasında ibraz edilmek üzere verilmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih mza

EK: Altın, Gümüş ve Platin ile İlgili Arama, İletme, Zenginle tirme Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin Mal Teslimleri ve Hizmet Faturaları İlişkin Liste

Altın, Gümü ve Platin ile İlgili Arama, İletme, Zenginleştirme Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin Onaylanmış Proje Kapsamında Mal Teslimleri ve Hizmet Faturalarına İlişkin Liste

Projenin Adı :

Projenin 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

İ:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				İmza/Kaşe-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Tarih İmza

EK 9: 3065 SAYILI KANUNUN (13/d) BEND UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

**EK 9A: YATIRIM TEVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ
ÖRNEĞİ**

T.C.

..... **VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI**

..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

.....
.....

İlgili : tarihli dilekçeniz.

Dairemizde vergi kimlik numarası ile KDV mükellefiyetiniz bulunmaktadır.

..... tarih ve sayılı Yatırım TevİK Belgesi eki listede KDV istisnasından faydalanılabileceği belirtilmiş bulunan makine-teçhizatın KDV mevzuatına göre indirim hakkı tanıyan hükümlerle ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Bu makine ve teçhizatın ithalinde ve tarafınıza tesliminde 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

EK 10: 3065 SAYILI KANUNUN (13/e) BEND UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI /DEFTERDARLIĞI
.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:
Konu:

.....
.....

LG :/...../..... tarihli dilekçeniz.

Yukarıda sicil bilgileri belirtilen mükellef’da bulunan liman/hava meydanının asfaltlanması/geni letilmesi ile ilgili yapmakta/yaptırmakta olup; bu ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığı Gelir Dairesi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde belirtilen ve proje kapsamında malları ve inşaat taahhüt hizmetinitarihine 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 Salyan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının Asfaltlanması ve Geni letilmesine İlişkin Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet Faturaları İle İlgili Liste

Limanlar ve Hava Meydanlarına Ba lantı Sa layan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının n ası, Yenilenmesi ve Geni letilmesine ili kin Projesi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına li kin Liste

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası:

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10

'i:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih mza

EK 11: 3065 SAYILI KANUNUN (13/f) BEND UYGULAMASINA İLİŞKİN EKLER

EK 11A: ULUSAL GÜVENLİK KURULU ÜYELERİ TARAFINDAN ASIL YÜKLENİCİYE VERİLEN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

**T.C.
MILLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI
Savunma Sanayi Müsteşarlığı**

Sayı :

Konu :

.....
.....
.....
.....

Şirketinizce / firmanızca / kuruluşunuzca .. / .. /20.. tarihli vesayılı fatura ile Bakanlıkımıza / Komutanlığımıza / Müsteşarlığımıza / Genel Müdürlüğümüze teslim edilen mallar/ifa edilen hizmetler 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (f) bendi kapsamında KDV'den müstesnadır.

bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir dairesi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarih ve sayılı Resmi, Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

mza/Katılımcı

EK 11C:YÜKLEN C LER N TESL M VE FALARINA L K N ST SNA BELGES ÖRNE

T.C.
M LL SAVUNMA BAKANLI I
Savunma Sanayi Müste arlı ı

Sayı :
Konu:

.....
.....
.....
.....

İgi :.. / .. /20.. tarihli dilekçeniz.

Bakanlı ımız/Müste arlı ımız/Komutanlı ımız/Genel Müdürlü ümüz tarafından irketinize ihale edilen ve ../.. /20.. tarihinde sözleşme imzalanarak projeye ili kin olarak irketiniz tarafından hazırlanan ekli listede sayılan teslim ve hizmetlerin, Bakanlı ımıza/Müste arlı ımıza/ Komutanlı ımıza/Genel Müdürlü ümüze teslim edilecek mallar ile ifa edilecek hizmetlerin üretimine ili kin oldu u anlaşılmı tr. 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 Bakanlı ı Gelir daresi Bakanlı ı tarafından hazırlanarak .. / .. / 20.. tarih ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebli inde yapılan düzenlemelere dayanılarak ve ../.. /20.. tarihine kadar geçerli olmak üzere tanzim olunmu tur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

mza/Ka e

EK 12:

**AMERKA BİRLEK DEVLETLERİNE VEYA ONUN NAMINA ORTAK SAVUNMA AMACIYLA
YAPILACAK MAL VE HİZMET ALIMLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI
UYGULANMASI İÇİN TALEP BELGESİ**

Tarih:

Sayı:

Harcamayı Yapan Kuruluş :

Adresi :

Harcamanın Niteliği :

Harcamanın Miktarı :

Harcamanın Toplam Tutarı :

Faturanın Tarih ve Numarası :

Yukarıda tarih ve numarası belirtilen fatura muhteviyatının Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan, 30/6/1954 tarih ve 6426 sayılı Kanunla onaylanan Vergi Muafiyetleri Anlaşması çerçevesinde, ortak savunma amaçlı mal ve hizmetler arasında yer aldığını ve alıcının Amerika Birleşik Devletleri namına hareket eden yetkili makam veya müteahhit olduğunu onaylıyorum.

Bu satınalma, 21/5/1992 tarih ve 21234 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22/4/1992 tarih ve 1992/2958 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ve Maliye Bakanlığı Gelir Dairesi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KDV Genel Tebliğine göre, KDV’den müstesnadır.

A.B.D. Büyükelçiliği (veya namına) onaylayan:

İsim, unvan :

Kuruluş :

İmza, tarih :

Mühür

EK 13: 3996 SAYILI KANUNA GÖRE YAP- LET-DEVRET VEYA 3359 SAYILI KANUN İLE 652 SAYILI KARARNAMEYE GÖRE KİRALAMA KARARLI İ YAPTIRILAN PROJELERDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN BELGE ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/..... VALİLİĞİ

Sayı :
Konu : KDV İstisna Belgesi

.....

İlgili : tarihli vesayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızda yer alan 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 29 uncu maddesinden yararlanma talebiniz konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan .. / .. / 20.. tarihli vesayılı yazıda, söz konusu istisnadan yararlanmanıza engel bir durumun bulunmadığı bildirilmektedir.

Bu çerçevede, 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 29 uncu maddesinde belirtilen projelere ilişkin olarak firmanıza yatırım dönemi olan .. / .. / 20.. tarihine kadar yapılacak teslim ve hizmetlerde bu yazının tarafınızdan imza ve kağıda 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- let-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Kararlı İ Yaptırılan Projeler Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İşlemlerine İlişkin Liste

3996 Sayılı Kanuna Göre Yap- let-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Kar ılı ı Yapıtırılan Projeler Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet falarına li kin Liste

Projenin Adı :

in Niteli i :

Projenin Ba langıç ve Biti Süresi :

Mükellefin Adı /Unvanı :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası:

Faaliyetin Niteli i :

Toplam Proje Maliyeti :

Toplam Proje Maliyetinin %5'i:

%10

'i:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firma				mza/Ka e-Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük daresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
..											
..											
..											
..											

Vergi Dairesi Ba kanı/Defterdar

Tarih mza

EK 14: 6111 SAYILI KANUNUN GEÇİCİ 16 NCI MADDE UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

**T.C.
GELİR DARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

Sayı:

Konu: İstisna Belgesi

**İSTANBUL İL ÖZEL DARESİ
İstanbul Proje Koordinasyon Birimi**

İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (SMEP) kapsamında aşağıdaki projede belirtilen mal teslimleri ve hizmet ifaları 6111 sayılı Kanunun Geçici 16'ncı maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

Bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir Dairesi Başkanlığı tarafından hazırlanarak.. / .. / 20.. tarihli ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı / a.

EK 15: 3065 SAYILI KANUNUN (17/2-d) BEND UYGULAMASINA İLAKİN ST SNA BELGES
ÖRNE

T.C.
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü
Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü

Sayı :
Konu:

.....
.....
.....
.....

LG :

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 Dairesi Başkanlığı tarafından hazırlanarak .../.../... tarihli ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiş olup .. / ... / 20.. tarihine kadar geçerlidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 16: L SANS LI DEPO LET C LER Ç N KATMA DE ER VERG S TAHS LÂT BELGES

L SANS LI DEPO LET C LER Ç N KATMA DE ER VERG S TAHS LÂT BELGES

İ Kodu

Seri No :
Sıra No :
Tarih :

Lisanslı Depo İleticisinin

Unvanı :
Adresi :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :

Ürün Senedini Satanın

Adı-Soyadı (veya Unvanı) :
Adresi :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :

Ürünü Depodan Çekenin

Adı-Soyadı (veya Unvanı) :
Adresi :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :

Ürün Senedinin

Tarihi :
Numarası :
Alım Bedeli :
En Son Borsa İlemleri Tarihi :
En Son Borsa İlemleri Değeri (KDV Matrahı) :
KDV Tutarı* :

Ürün Senedinin Temsil Etti İ Ürünün

Cinsi :
Miktarı :

* **KDV Tutarı İletmemiz Tarafından Yasal Süreleri çerisinde Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilip Ödenecektir.**
Belgeyi Basan Matbaa İletmecisinin: Adı-Soyadı Unvanı, Adresi, Vergi Dairesi, Vergi Kimlik No, Basım Yılı, Anlaşma Tarihi

EK 17:

T.C.
M İ L L İ E T M BAKANLI Ğ I
... İ L / İ L Ç E M İ L L İ E T M M Ü D Ü R L Ü Ğ Ü

Milli Eğitim Bakanlığı na Bedelsiz Teslim ve/veya İfa Edilmek Üzere Yapılacak
Bilgisayar ve Donanımları İle Bunlara İlişkin Yazılım Alımlarına Yönelik
KDV İstisna Belgesi

İstisnadan Yararlanacak Kişiler/Kurumun

Adı Soyadı (Unvanı) :
Vergi Dairesi :
Vergi Kimlik Numarası :
Faaliyet Konusu :
Adresi :

Yukarıda kimlik ve faaliyet bilgileri gösterilen tarafından "Eğitime %100 Destek Projesi" kapsamında Müdürlüğümüze ekli listede sayılan bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları bedelsiz teslim/ifa etmek talebinde bulunmuş ve bu talep Müdürlüğümüze uygun görülmüştür.

bu belge düzenlenme tarihinden itibaren üç ay süre ile geçerlidir.

mza-Mühür

EK 18: KES N VE SÜRES Z TEM NAT MEKTUBU ÖRNE

KES N VE SÜRES Z

.../.../20..

..... VERG DA RES MÜDÜRLÜ ÜNE

3065 sayılı KDV Kanunu hükümleri gereince KDV iadesinden yararlanacak olan; adresinde yerleşik firmasına ödenecek, / 20.. dönemine ait KDV iadesine teminat olarak, bu teminat mektubu ile TL (..... Türk Lirası) ödeme konusunda, Bankamız borçlu ile birlikte müteselsil kefil ve müteahhit müteselsil borçlu sıfatıyla kefil ve sorumlu olduğunuz, tarafınızdan Bankamıza yazılı olarak bildirildiği takdirde, Bankamızca veya mükellefçe hiçbir yasal yola gidilmeksizin protesto çekilmesine, hüküm alınmasına gerek kalmaksızın, yukarıda belirtilen meblağın ilk yazılı isteminiz üzerine, hemen ve geciktirilmeksizin, kayıtsız ve şartsız vergi dairenize veya vergi daireniz emrine nakden ve tamamen, istem anından ödeme anına kadar geçecek günler için gecikme zammı ile birlikte ödeyeceğimizi ve hakkımızda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını Bankamızın imza yetkilisi ve sorumlusu sıfatıyla ve banka nam ve hesabına yüklediğimizi kabul, beyan ve taahhüt ederiz.

Tarih ve İmza Yetkilisinin İmzası

..... Bankası A.Ş.

..... üyesi

NOT: Banka adına imza koyan yetkililerin adı, soyadı ve unvanları banka kağıdı altında okunaklı olarak yer alacaktır.

EK 20: TUS SERT F KASI ÖRNE

ND R ML TEM NAT UYGULAMASI S STEM SERT F KASI

**T.C.
MAL YE BAKANLI I
GEL R DARES BA KANLI I
.....VERG DA RES BA KANLI I**

..... RKET

.. / .. / 20.. tarihinde yapımı oldu unuz ba vurunun de erlendirilmesi sonucunda gerekli artları ta ıdı ımız anla ıldı ından, KDV iadelerinde i lemlerinizde indirimli teminat uygulaması sisteminden yararlanmanızı sa layacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Ba kanlı ımızca uygun bulunmu tur.

Vergi Dairesi Ba kanı

EK 21: H S SERT F KASI ÖRNE

HIZLANDIRILMI KDV ADE S STEM SERT F KASI

**T.C.
MAL YE BAKANLI I
GEL R DARES BA KANLI I
.....VERG DA RES BA KANLI I**

..... RKET

.. / .. / 20.. tarihinde yapımı oldu unuz ba vurunun de erlendirilmesi sonucunda gerekli artları ta ıdı ımız anla ıldı ından, KDV iadelerinde i lemlerinizin hızlandırılmasını sa layacak bu sertifikanın tarafınıza verilmesi Ba kanlı ımızca uygun bulunmu tur.

Vergi Dairesi Ba kanı

- [11] 2.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [12] 25.02.2011 tarihli ve 27857 (1.mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- [13] 10.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [14] 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [15] 08.03.1995 tarihli ve 22221 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [16] 23.11.2004 tarihli ve 25649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [17] 16.05.2009 tarihli ve 27230 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [18] 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [19] 09.10.2012 tarihli ve 28436 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [10] 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [11] 11.10.2012 tarihli ve 28438 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [12] 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [13] 10.10.2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [14] 02.02.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [15] 21.07.2004 tarihli ve 25529 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [16] 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [17] 27.01.2005 tarihli ve 25709 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [18] 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [19] 11.06.2013 tarihli ve 28674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [20] 15.06.1985 tarihli ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [21] 18.11.2006 tarihli ve 26350 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [22] 18.11.2006 tarihli ve 26350 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [23] 26.12.1992 tarihli ve (mükerrer) 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [24] 13.12.2012 tarihli ve 28496 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [25] 19.06.2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [26] 20.06.2012 tarihli ve 28329 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [27] 17.02.2005 tarihli ve 25730 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [28] 03.12.2004 tarihli ve 25659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [29] 28.12.1984 tarihli ve 18619 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [30] 11.05.1985 tarihli ve 18751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [31] 07.10.2009 tarihli ve 27369 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [32] 13.12.1994 tarihli ve 22140 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [33] 20.12.2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [34] 07.09.2006 tarihli ve 26282 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [35] 12.03.1986 tarihli ve 19045 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [36] 06.07.1954 tarihli ve 8747 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [37] 21.05.1992 tarihli ve 21234 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [38] 13.06.1994 tarihli ve 21959 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [39] 15.05.1987 tarihli ve 19461 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [40] 14.09.2011 tarihli ve 28054 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [41] 14.02.2007 tarihli ve 26434 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [42] 01.04.1950 tarihli ve 7472 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [43] 12.05.1992 tarihli ve 21226 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [44] 23.07.1983 tarihli ve 18113 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [45] 14.06.2007 tarihli ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [46] 28.02.1963 tarihli ve 11343 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [47] 31.01.2002 tarihli ve 24657 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [48] 30.12.2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [49] 12.11.2011 tarihli ve 28110 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [50] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [51] 18.10.1983 tarihli ve 18195 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [52] 23.07.1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [53] 23.07.2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [54] 31.05.2012 tarihli ve 28309 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [55] 11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [56] 16.06.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [57] 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [58] 02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [59] 01.11.2005 tarihli ve 25983 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- [60] 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.