

[Maliye Bakanlığından:](#)

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ
(26.04.2014 T. 28983 R.G.)

Bu Tebliğın konusunu, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun ilgili maddeleri ile 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunun geçici 16 ncı ve 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120 nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde bu ve diğerk Kanunlarda yapılan düzenlemeler ile 3065 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar oluşturmaktadır.

I- MÜKELLEFİYET

A. VERGİNİN KONUSU

1.Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

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

Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında;

- Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının,
- Bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin,
- Türk tabiyetinde bulunup bulunmamalarının,
- İkametgâhı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının,

işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

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

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

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

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

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

Buna göre;

- 1 2.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- 2 25.02.2011 tarihli ve 27857 (1.mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- 3 10.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- 4 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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

-Bu faaliyetlerden 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 şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin teslim ve hizmetleri vergiye tabidir.

1.2. İthalat

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

1.3. Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler

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

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

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

Bu hüküm, ticari nitelikli olmayan posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer 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 diğer müşterek bahis ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması da bunları tertipleyen ve oynatanların hukuki durumlarına bakılmaksızın vergiye tabidir.

3065 sayılı Kanunun 23 üncü maddesine göre bu türden işlemlerde matrah, oyuna ve piyangoya katılma bedeli (Spor-Toto'da doldurulan kolon başına 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 Teşkilat Başkanlığı, Milli Piyangoda Milli Piyango Genel Müdürlüğüdür. Bu nedenle Spor-Toto ve Milli Piyango bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmazlar.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Teslim

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

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

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

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

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

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

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

3065 sayılı Kanunun (2/5) inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların

mülkiyeti karşılıklı olarak el değıştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olur. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde, bunlar da vergiye tabi tutulur.

Malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe gibi) vergiye tabidir. Bu gibi durumlarda matrah,3065 sayılı Kanunun 27 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 dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,
- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

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

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

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

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

4. Hizmet

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

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

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

5. Hizmet Sayılan Haller

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

6. İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

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

- İşlemlerin, Türkiye’de yapılmış olması ve

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

gerekir.

İthalat ise başka bir şart aranmaksızın verginin konusuna girer.

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

- Mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye’de bulunması,

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

hallerinde işlemler Türkiye’de yapılmış sayılır.

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

6.1. Mal Teslimlerinin Türkiye’de Yapılması

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

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

6.2. Hizmetin Türkiye'de Yapılması

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

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

6.3. Uluslararası Taşıma İşleri

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

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

B. VERGİNİN KONUSU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

1. Kap ve Ambalaj Maddelerinin Vergilendirilmesi

3065 sayılı Kanunun (2/4) üncü maddesine göre, kap ve ambalajların geri verilmelerinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan şeyler itibarıyla yapılmış 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 el değiştirmesinde, geri verilmeleri mutad olmak şartıyla kap ve ambalajlar teslim edilmiş yani mülkiyeti devredilmiş sayılmaz, kap ve ambalajlara ait tutarlar teslim bedeline dahil edilmez. Ancak kap ve ambalajların boş olarak veya içlerine konulan madde ile birlikte geri dönmeyecek şekilde teslimleri vergiye tabidir. Geri dönmek üzere teslim edildiği halde geri dönmeyeceği kesinlik kazanan kap ve ambalajlar için de geri dönmeyeceğinin kesinlik kazandığı tarih itibarıyla KDV uygulanması gerekir.

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

Örnek: Sandıklarla yapılan limon satışında, sandıkların geri alınmasının mutad 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 aktifleştirerek amortismanına tabi tutar.

Örneğin; tüpgaz satışlarında boş tüpün geri verilmesi mutata bir olaydır. Çünkü boş tüp, satıcı firma aktifleştirerek amortismanına tabi tutmaktadır.

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

2.1. Genel Olarak

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

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

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

2.2. Genel Bütçeli İdareler

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

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

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

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

2.3. Kamu Kuruluşlarının Personele Sağlanan Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir. Ancak, askeri kışlalardaki kantinler ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı

taşınamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi tutulmaz.

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

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

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

5. Personele Sağlanan Menfaatler

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

- a) Personele işyerinde veya müstemilatındayemek verilmesi,
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsis,
- c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- ç) Personele demirbaş olarak verilengiym eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer 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 şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dahil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışlar KDV'ye tabidir. Kanunun istisna ve vergi oranlarına ilişkin hükümleri bu satışlar için de geçerlidir.

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

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

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

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

6.2. İcra Dairelerinde Yapılan Satışlar

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

- Sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirme,
- Beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas belgeleri kabul etme,
- Bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleme,

konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

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

6.2.1. Verginin Mükellefi

İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, satışı gerçekleştiren icra daireleridir.

6.2.2. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

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

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

Bu işlem sırasında her bir satışa ait bilgileri içeren ve bu Tebliğ ekinde örneği yer alan (EK:1) 5 No.lu KDV Beyannamesi kullanılır. Bu beyanname, satışı gerçekleştiren icra

daireisi 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 daireisi 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 Tebliğ ekinde yer alan (EK:2) bildirim ile vergi dairesine ayrıca bildirilir. Bu bildirim, satışın olmadığı dönemlerde de vergi dairesine verilir. Bildirimin vergi dairesine verilmemesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (352/II-7)nci maddesine göre usulsüzlük cezası uygulanır.

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

6.3. İşlemin 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 ödenmiş olması halinde, bu vergi tahakkuktan terkin edilerek, alıcıya ödenmek üzere satışı yapan kurum veya kuruluşa iade edilir.

7. Adi Ortaklıklarda Vergileme

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

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

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

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

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

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

8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

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

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

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

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.

9. Yurt Dışına Düzenlenen Turlar

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantionlar

10.1. Promosyon Ürünleri

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

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

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

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

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

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

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

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

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

uygun görülmüştür.

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

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

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

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

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

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10.2. Eşantıyon veya Numune Mallar Verilmesi

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

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

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

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,

- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

hallerinde KDV hesaplanmaz.

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

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

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

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

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

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

11. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamındaki Satışlar

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

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

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

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

5 08.03.1995 tarihli ve 22221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

11.2. Taksitli Satışlar

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

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

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

11.3. Kapıdan Satışlar

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

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

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

12. Profesyonel Futbol Faaliyetleri

12.1. Spor Kulüpleri

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

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

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

6 23.11.2004 tarihli ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
7 16.05.2009 tarihli ve 27230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12.2. Türkiye Futbol Federasyonu

5/5/2009 tarih ve 5894 sayılı Kanunla her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, teşkilatlandırmak, geliştirmek ve Türkiye'yi futbol konusunda yurt içinde ve yurt dışında temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğe sahip, özerk Türkiye Futbol Federasyonu kurulmuştur.

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

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

12.3. Spor Genel Müdürlüğü

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

12.4. Defter Tutma ve Belge Düzenleme

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

12.5. İndirim

3065 sayılı Kanunun (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 Müdürlüğüne bağlı spor müdürlüklerinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, sadece vergiye tabi işlemler için yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkündür. Dolayısıyla adı geçen kurum ve kuruluşların vergiye tabi olmayan işlemleri nedeniyle ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması söz konusu olmayıp, bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

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

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

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

13. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin KDV Karşısındaki Durumu

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

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

14. Şehirlerarası Yolcu Taşımacılığı

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

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

15. İlaç Bedelleri

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

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

C. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

1. Mükellef

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1.Fazla veya Yersiz Uygulanan Vergi

1.1.1.Fazla veya Yersiz Vergi Uygulayanlar

3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla 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 KDV hesaplamazlar. Kanun hükmüne rağmen satış bedellerinde vergi gösterip müşteriden vergi tahsil edenler, bu vergiyi vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

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

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

1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi

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

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

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

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

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

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

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında, fazla veya yersiz uygulanan KDV tutarından daha düşük 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.

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

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

8 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, ÖTV Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş olup, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslim konu mallar için bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmiş olan ÖTV, KDV matrahına dâhil olduğundan, 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 Kanunun (9/1) inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

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

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

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

2.1.1.KDV Tevkifatının Niteliği

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

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

2.1.1.1. Beyan

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

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

9 09.10.2012 tarihli ve 28436 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
10 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
11 11.10.2012 tarihli ve 28438 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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

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

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

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

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

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV,

söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

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

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

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

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

2.1.1.2. İndirim

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

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

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,

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

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.

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

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

Mükellef (A)'nın satıcıya ödediği/borçlandığı 54 TL tutar ise yıl geçmemek şartıyla alış faturasının defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonradüzenleyip (A)'ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 TL tutarındaki kısım 24 Haziran'a kadar 2 No.lu KDV Beyanname ile bildirilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 TL tutarındaki kısım ise vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılı geçmemek şartıyla faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu Beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.

2.1.2. Tam Tevkifat Uygulaması

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

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

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

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 edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.2.2. 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 kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV’nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

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

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

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

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

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

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

- GV Stopajı : $240,96 \times 0,17 = 40,96$ TL

- KDV : $240,96 \times 0,18 = 43,37$ TL

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

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

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

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (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 kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

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

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya

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

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

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

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

2.1.2.3. Kiralama İşlemleri

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

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

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),
- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),

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

Ayrıca, kiracının;

- Gelir Vergisi Kanununa göre 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, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

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

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

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

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

2.1.2.4. Reklâm Verme İşlemleri

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

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,
- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,
- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak,

suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

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

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre 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 (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

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

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

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

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

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

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla 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 Teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.nde işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

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

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

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

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

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) 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 işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

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

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

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

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

2.1.3.2.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

2.1.3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle 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 aşağıdaki hizmetler girmektedir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmazlar. Ancak, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.

2.1.3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

2.1.3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.2.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,

- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler girmektedir.

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

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

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

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

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

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

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

2.1.3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.3.2. Kapsam

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

2.1.3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.4.2. Kapsam

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri

2.1.3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.5.2. Kapsam

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Arama ve kurtarma, özel eğitimli şoför,

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

- Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,

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

- İkaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir.

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

2.1.3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri

2.1.3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.6.2. Kapsam

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

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

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

2.1.3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

2.1.3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.7.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına;

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

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

- Bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri

girmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3.2.7.3. Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yaptıracak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,
- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yaptıracak olanları,

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

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

2.1.3.2.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri

2.1.3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.8.2. Kapsam

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

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

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

2.1.3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.9.2. Kapsam

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

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

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

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

geliri elde etmektedirler.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bu çerçevede, (A)'ya düzenlenen faturada yer alan KDV'nin $[(100.000 \times 0,18) \times 0,90 =] 16.200$ 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

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların Tebliğin (I/C-2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (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,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

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

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

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

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

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

2.1.3.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti

2.1.3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.2.11.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları 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 anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması/anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmaz. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilir.

2.1.3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

2.1.3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) 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 kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

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

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

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

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

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

2.1.3.2.13. 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

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

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

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

2.1.3.3.1.2. Kapsam

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

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

2.1.3.3.2. Bakır, ınko, Alüminyum ve Kurşun rnlerinin Teslimi

2.1.3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Bakır ve alaşımlarından, ınko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.2.2.) bölümünde belirtilen rnlerin, Tebliğin (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.

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

2.1.3.3.2.2. Kapsam

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

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

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

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

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

2.1.3.3.3. Hurda ve Atık Teslimi

2.1.3.3.3.1. Tevkiyat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkiyat Oranı

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

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkiyatı uygulanır.

2.1.3.3.3.2. Kapsam

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

Hurda kavramında işaret edilen genel anlam çerçevesinde;

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

- Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,

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

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

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilir.

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

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

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

Örnek 2: (A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş. ne yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

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

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

2.1.3.3.4.2. Kapsam

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

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

2.1.3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

2.1.3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (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 yapağı,

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

tesliminde tevkifat uygulanır.

2.1.3.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

2.1.3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.6.2. Kapsam

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

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

2.1.3.4. Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar

12 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.1.3.4.1.Tevkifat Uygulamasında Sınır

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

Ayrıca, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 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 yün ve yapağı teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesi uyarınca KDV’den müstesna olduğundan, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.*

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL’yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

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

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

2.1.3.4.2. Belge Düzeni

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3.4.3. Beyannamenin Düzenlenmesi

2.1.3.4.3.1. Alıcıların Beyanı

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

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

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

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

Söz konusu kulakçığın "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda ise Maliye Bakanlığınca kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülen ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamının değil, alıcı tarafından tevkif edilen kısmının beyanı yapılır. "Matrah" alanına işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına

işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına beyanı yapılan işlem için öngörülmüş alıcıların yapacağı tevkifat oranı yazılır. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat oranının uygulanması suretiyle bulunan ve alıcı tarafından tevkif edilen tutarı gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (9/1) 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 ziyai cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

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

Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen KDV'nin ödenmiş olması halinde, bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; söz konusu verginin ödenmemiş 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 işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılır. Birinci kayıt, "Matrah" kulakçığında "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosuna; ikinci kayıt "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosuna yapılır.

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.4. Düzeltme İşlemleri

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

2.1.4.1. Mal İadeleri

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

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

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

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

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

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

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV'nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 80 TL'lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve indirim konusu yapılmış olan tutar için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

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

2.1.4.2. Matrahta Değişiklik

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

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya

iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

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

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

(B), bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000 TL'lik bir azalma meydana gelmiştir.

2012/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı 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 ettiği 160 TL'yi 2012/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

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

(A)'nın bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 20.000 TL'ye isabet eden kısmı olan $(1.600 \times 0,90 =) 1.440$ TL aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

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

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

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

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

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

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

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

2.1.5. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi

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

2.1.5.1. Genel Açıklamalar

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

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

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

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

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

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

- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,

aranacaktır.

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

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

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

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

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

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

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

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

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir. Bu şekilde işlem 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 şartının sağlanmadığı kabul edilir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılır.

2.1.5.2. İade Uygulaması

2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri

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.

13 10.10.2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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 şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir.

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

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,
- İndirilecek KDV listesindeki alışların karşıt incelemesinin yapılarak doğruyu gösterip göstermediği,

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

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, 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.

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

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

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

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, VİR ile çözülür.

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

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

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

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

ile ilgili 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.

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 getirilir.

2.1.5.2.2. Nakden İade Talepleri

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

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

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,

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

- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

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

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

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

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve 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 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 aşan 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 işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulunduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

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

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

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

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

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

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

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış alacağın 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 verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibarıyla ayrı ayrı yer verilmek

koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

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

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

2.1.6. Bildirim Zorunluluğu ve Müteselsil Sorumluluk

2.1.6.1. Bildirim Zorunluluğu

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

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

- Belgenin tarih ve numarası,
- Tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı,
- İşlemin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı,
- Alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası,

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

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

2.1.6.2. Müteselsil Sorumluluk

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

Ç. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

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

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

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

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

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

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi anında meydana gelmiş sayılır.

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

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

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

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz.

Birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilen hizmetlerde, hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve

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

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

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

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

II. İSTİSNALAR

A. İHRACAT İSTİSNASI

1. Mal İhracı

1.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracı

1.1.1. İstisnanın Kapsamı ve Beyanı

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

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antrepo işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antrepo işleticisine tevdi edilmelidir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbestbölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasil 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 yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Mal ihracına ilişkin beyan, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 301 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa ihracat tesliminin bedeli girilir. İhracat bedeli, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde 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 beyannameli mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturaları, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine verilir. Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kâğıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde internet vergi dairesi liste alıncısının vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

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

İhracata ilişkin yurtdışındaki alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva eden firma yetkililerince imzalı ve kaşeli bir liste ibraz edilir.

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

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

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

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

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 eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi gerekir. İhraç edildikten sonra geri gelen eşya için ithalat istisnasından faydalanılmak istenmemesi halinde, genel hükümler çerçevesinde KDV ödenerek eşyanın ithali mümkündür. Bu durumda, ilk ihracat kesin ihracat olarak değerlendirilir.

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

KDV ödenmek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi dairelerince ihracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanunun 11 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 yararlanılan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapar.

b) Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyecek nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmamışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödenmesi istenmez. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde "iade" olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların geri geldiği vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin 103 no.lu satırına yazılarak indirilir.

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

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

d) Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde, bu vergilere ilişkin olarak bir işlem yapılmaz.

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

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
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.1.4.1. Mahsuben İade

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

1.1.4.2. Nakden İade

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

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

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

1.2.1. İstisna Belgesi

Bağlı olduğu vergi dairesinden "*Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi*" (İstisna İzin Belgesi) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar.

İstisna izin belgesi almak isteyenlerin;

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

gerekir. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru 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. İstisnanın Şartları

İstisna izin belgesine sahip mükellefler, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan işlem yapar:

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2.3. İstisnanın Beyanı

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

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 322 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

"Yüklenilen KDV" sütununa ise istisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren, bu Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak belirlenen KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

1.2.4. İade

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste
- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

1.2.4.1. Mahsuben İade

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

1.2.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2. Hizmet İhracı

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

2.1. İstisnanın Kapsamı

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

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

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

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

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

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

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

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

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

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

Örnek 3: Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

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

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

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.

Örnek 4: Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.

Örnek 5: Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihracat limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

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

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurtdışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 6: Irak'ta yerleşik bir firma, Irak'taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından yeterlik araştırması yapmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmiştir.

(A) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanılmakta olup (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 7: Türkiye'de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan'da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan'da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.

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

Örnek 8: Türkiye'de mukim (Z) firması Almanya'da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya'da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye'ye gelmiştir.

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

Örnek 9: Türkiye'de mukim (A) firması ABD'de yerleşik (B) firmasından yine ABD'de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiralamış olduğu uçakları Türkiye'ye getirmeden Rusya'da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir.

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

Örnek 10: Türkiye'de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir.

(T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV'nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

2.2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

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

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

2.3. İade

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

2.3.1. Mahsuben İade

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

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna 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 (dolaşım) anlaşmaları kapsamında yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla KDV’den istisnadır.

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

Örnek: (A) Roaming A.Ş. kablosuz erişim sistemini dolaşıma açarak hem Türkiye’deki kullanıcıların yurtdışında, hem de yabancı kullanıcıların Türkiye içerisinde internet erişimini sağlamaktadır. Firma, İngiltere’de mukim (B)’ye Türkiye’ye geldiğinde yurtdışındaki abonelik bilgileri ile internet erişiminden faydalanmasını sağlamak ve (B)’ye verilen erişim hizmetine ait bedeli İngiltere’deki anlaşmalı (C) Roaming Şirketine fatura etmektedir.

(A) tarafından, İngiltere’deki anlaşmalı roaming firmasına uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde Türkiye’de verilen söz konusu roaming hizmeti, karşılıklı olmak kaydıyla, KDV’den istisna olacağından (C)’ye düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

3.2. İstisnanın Beyanı

İstisna, hizmete ilişkin faturanın düzenlendiği dönem beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, beyannamenin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 303 kod numaralı satırı kullanılarak yapılır.

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

3.3. İstisnanın Tevsiki

Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir.

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

3.4. İade

Roaming hizmeti ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Yabancı ülkede roaming hizmetlerine ilişkin istisna uygulandığına ilişkin yazı
- Roaming hizmeti faturaları veya listesi
- Roaming hizmetinin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

3.4.1. Mahsuben İade

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

3.4.2. Nakden İade

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

4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

4.1. İstisnanın Kapsamı

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

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartları birlikte gerçekleşmelidir.

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

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

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

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

4.2. İstisnanın Beyanı

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

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

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

4.3. İstisnanın Tevsiki

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

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

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

4.4. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- Fason hizmet faturaları veya listesi
- Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği
- Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

4.4.1. Mahsuben İade

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

4.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat

aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV malın gümrükten çıkışı sırasında iade edilir.

5.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

İstisnadan, Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurtdışına götüren yabancı uyruklu veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılar faydalanabilir.

5.2. İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar, vergi dairesinden "İzin Belgesi" almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir.

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

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

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

5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış 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 işlem yapılabilir. Hizmet ifalarında ise bu kapsamda işlem yapılması mümkün değildir.

Alıcının, istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100 TL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dâhildir.

5.4. Satıcının Uyacağı Esaslar

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

Satıcı, istisna kapsamındaki satışları dolayısıyla düzenleyeceği faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını,

- Alıcının banka şubesi ve hesap numarasını,

- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarasını,

yazar.

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

Bu satışlarda, faturada yer alan bilgileri taşımak kaydıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar tarafından üretilen belge de kullanılabilir. Bu belge, 213 sayılı Kanunun Mükerrer 257 nci maddesinin 1 numaralı bendi ile Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilir.

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

5.5. Alıcının Uyacağı Esaslar

Alıcının istisnadan faydalanabilmesi için satın aldığı malları fatura ve benzeri belge tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarması gerekir. Çıkış sırasında mallar gümrük görevlisine gösterilir ve malların yurtdışına çıkarıldığına ilişkin fatura ve benzeri belge örneği onaylatılır. Alıcı onaylattığı üç belge örneğinden ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakır.

5.6. Verginin Alıcıya İade Edilmesi

5.6.1. İadenin Gümrükten Çıkarken Banka Şubesinden Alınması

Satıcının iade için çek verdiği hallerde, çekte yazılı tutar, çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden alınabilir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilir.

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

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10 uncu gününe kadar satıcıya her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile bildirir.

5.6.2. İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı faturayı çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya gönderir. Satıcı iade tutarını, faturayı aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale eder. Alıcı malın yurtdışına çıktığını göstermek üzere satıcıya onaylı fatura nüshasını, çek düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

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

5.6.3. Verginin Elden İadesi

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

5.6.4. İadenin Avans Olarak Ödenmesi

Satıcı, istediği takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülür.

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

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

5.6.5. Yetki Belgesine Sahip Aracılar Tarafından İade

İadenin, Gelir İdaresi Başkanlığından "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından alıcıya iade edilir.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurur. Yapılacak araştırma ve inceleme sonunda "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini gerçekleştirir.

5.7. Aracı Firmalar ve Yetkilendirilmeleri

5.7.1. Yetki Belgesi İçin Aranacak Şartlar

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak isteyen aracı firmalara, Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurmaları halinde, yapılacak araştırma ve inceleme sonucunda kendilerine "Yetki Belgesi" verilebilir.

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

a) Bilanço esasına göre defter tutulması.

b) Asgari özkaynak tutarının 1.000.000 TL olması.

c) Ücretli statüsünde en az beşkişi istihdam edilmesi.

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

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

5.7.2. Başvuru Dilekçesine Eklenecek Belgeler

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

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

b) İmza sirkülerinin onaylı bir örneği.

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

5.7.3. Yetki Belgesinin Verilmesi

"Yetki Belgesi" almak için başvuruda bulunacak firmalar hakkında vergi incelemesine yetkili olanlara inceleme yaptırılır. Bu incelemede; firmanın mevcut faaliyeti, mali yapısı, eleman durumu ve benzeri hususlar dikkate alınarak, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapabilecek durumda olup olmadığı araştırılır. İnceleme raporunun Gelir İdaresi Başkanlığınca değerlendirilmesi sonucunda beş yıl süreyle geçerli olmak üzere "Yetki Belgesi" verilebilir. "Yetki Belgesi" almış olan mevcut aracı firmaların, yetki belgeleri 31/12/2015 tarihine kadar geçerlidir. Yetki belgesi beş yıllık sürenin sonunda Gelir İdaresi Başkanlığınca şartların bulunup bulunmadığı bakımından değerlendirilerek aynı süreyle uzatılabilir.

"Yetki Belgesi" alan firmalar, iade işlemlerine aracılık edecekleri satıcılar ile birer sözleşme yapar. Bu firmalar, sözleşme yaptıkları satıcıların isim/unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına ilişkin bilgileri aylık olarak bir liste halinde izleyen ayın ilk 10 günü içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderir.

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

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

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

5.7.4. Belge Düzeni

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

Anlaşmalı matbaalarda yaptırılacak işlemler için, yetki belgeli aracı firma tarafından bağlı olduğu vergi dairesinden izin yazısı alınır.

Söz konusu izin yazısının verilmesi sırasında daha önce yayımlanan 213 sayılı Kanuna ilişkin Genel Tebliğler ile "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik" esaslarına uyulur.

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

Faturada/çekte;

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

14 02.02.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Müşterinin adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi,

- Sözleşmeli satıcının adı-soyadı veya ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,

- Düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,

- Malın nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,

bilgilerinin bulunması zorunludur.

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

Ayrıca, bu belgede Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışında kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine dair bir ifadeye de yer verilir.

Bu belge aracı firma tarafından bir asıl ve üç örnek olmak üzere yurtdışında da bastırılabilir. Ancak seri ve sıra numarası ile Maliye Bakanlığının özel işareti (amblem), yurtiçinde aracı firmanın faaliyette bulunduğu il sınırları içindeki anlaşmalı matbaalardan biri tarafından basılır.

Fatura-çekin yalnızca asıllarında Maliye Bakanlığının özel işaretinin (amblem) bulunması yeterlidir. Diğer örneklerde bu işaretin bulunma zorunluluğu yoktur.

Fatura-çekler aracı firma tarafından satıcıya zimmet karşılığı teslim edilir. Her satıcıya verilen fatura-çeklerin seri ve sıra numaraları, teslim tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firma tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda gönderilir.

Yetki belgeli aracı firmanın satıcı ile yaptığı sözleşmenin iptali veya satıcının işi terk etmesi halinde, satıcıya ait bilgilerin matbaa baskılı ya da kaşe tatbiki suretiyle yer aldığı fatura/çekler vergi dairesine teslim edilir. Bu durum vergi dairesi yetkilileri ile satıcı tarafından bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın bir örneği de satıcı tarafından tutanak tarihini izleyen 15 gün içinde yetki belgeli aracı firmaya gönderilir.

Satıcıya ait bilgilere matbaa baskısı ya da kaşe tatbik edilerek yer verilmemiş fatura-çekler, yetki belgeli aracı firmaya iade edilir. Ancak bunların seri ve sıra numaraları, satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir. Vergi daireleri iptal edilen faturalara ilişkin bilgileri tutanak tarihinden itibaren 15 gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettirir.

Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların ayrıca vergi dairesinden izin belgesi alma zorunluluğu yoktur. Yetki belgeli aracı firmayla sözleşme yapan bu satıcıların işletmelerinin görünür bir yerine,

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

ifadesinin yer aldığı bir levha asmaları gerekir. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imzası tatbik edilmiş onay kaşeleri ve istenirse logoları yer alır.

Sözleşmelerin iptal edilmesi, yenilenmemesi veya satıcının işi terk etmesi halinde Tebliğin bu bölümündeki açıklamalara göre işlem yapılır. Bu durumdaki satıcılar yukarıda belirtilen levhayı da vergi dairesine teslim ederler. İşe devam eden satıcıların istisna kapsamında işlem yapmak istemeleri halinde yeni bir izin belgesi veya yetki belgeli aracı firmalardan biri ile sözleşme yapmaları gerekir.

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

5.7.5. Alıcıya İadenin Yapılması

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

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

İade, alıcıda kalan onaylı fatura-çek aslı ile yapılır. Aracı firma iade işleminden sonra fatura-çeki satıcıya göndermez ve 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar. Ancak bir ay içinde yaptığı iadeler için bir icmal düzenler, izleyen ayın ilk 15 günü içinde ilgili satıcıya gönderir. Bu icmalde; iadeye esas olan fatura-çekin tarih ve

numarası, iadeye esas olan KDV tutarı ve iade tarihi yer alır, aracı firmanın kaşesi tatbik edilir ve firma yetkililerince imzalanarak onaylanır.

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

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

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

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

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

5.9. İstisnanın Beyanı

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, "Matrah" sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin KDV hariç toplamı, "Vergi" sütununa ise bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılır.

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

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

Teslim ve KDV'nin alıcıya iadesi, aynı dönemde gerçekleşirse, 501, 104 ve 408 kod numaralı satırlar aynı dönemde doldurulur. KDV'nin alıcıya iadesi, teslimden sonraki bir

dönemde gerçekleşirse, 104 ve 408 kod numaralı satırlara kayıt KDV'nin iade edildiği dönemde yapılır.

Bu teslimlerle ilgili olarak iade almak istemeyen mükelleflerce "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosuna herhangi bir kayıt yapılmaz.

5.10. İstisnanın Tevsiki

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

İadenin yetki belgeli aracı firmalar tarafından yapılması halinde istisna, bunların gönderdiği icmallar ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri ile tevsik edilir.

5.11. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı ya da onaylı örneği (iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallar ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)
- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi 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 satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.11.2. Nakden İade

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

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

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve

hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği ve Maliye Bakanlığının iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

6.1. İstisnanın Kapsamı

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

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

Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamalıdır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekir.

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

6.2. İade

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

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilir.

Bu işlemler nedeniyle, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilir. İade, nakden veya banka havalesi ile yapılır.

Taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılım dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekir.

6.2.1. İade Talebinde Aranılacak Belgeler

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

-Tebliğin ekinde yer alan (EK:5)iade talep formu,

-İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "vekaletname" belgesi,

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

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

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

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

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

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

6.2.2. İade Uygulaması

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

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

7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, "14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV yapımcılara iade olunur." hükmüne yer verilmiştir.

7.1. İstisnanın Kapsamı

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı yapımcılar, Türkiye'de KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetleri olmaması kaydıyla, 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlerin yapımına ilişkin olarak verilen çekim izin süresi içinde satın alacakları veya ithal edecekleri mal ve hizmetler için bu uygulamadan yararlanabilir.

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

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

7.2. İade

Türkiye'deki faaliyetin tamamlanmasından sonra bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

21.07.2004 tarihli ve 25529 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü yetkili kılınmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapması mümkündür.

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

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

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

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

8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

8.1. Kapsam

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

Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya;

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

ifadesi yazılır.

Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

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

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

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

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

16 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

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

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslim ilişkili faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslim ilişkili şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

İhracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kaydıyla teslimler açısından ihracat olarak kabul

edilmez. Diğer bir deyişle kesin ihracı öngörülmeven mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir.

8.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler

İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

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

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

8.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar

Tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde “imalatçı belgesi” olarak anılacaktır.)

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,

gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılarca, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere “imalatçı belgesi” ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

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

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

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

Bu durumda, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı fatura da düzenleyebilirler.

İmalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirilen mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, ihraç kaydıyla teslimi engel değildir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir.

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

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

8.4. Uygulama 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 şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

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

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

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

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

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

İhracatçı (A)'nın yurtdışındaki müşterisi adına düzenlediği faturada şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçıların ad ve unvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

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

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

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

(A)'nın, mamullerin ambalajlanmasında kullandığı özel paletleri, ihracata konu mamulün ihraç kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B)'den ihraç kaydıyla satın alması mümkün değildir.

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

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

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

8.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir.

Örnek 1: Otomobil lastiği imalatçısı (A), Temmuz/2012 döneminde bir kamu kuruluşuna 5.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 7.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. (A) nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700 TL'dir.

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

Hesaplanan KDV $[(5.000 + 7.000) \times \% 18]$ 2.160

Toplam Vergi İndirimi -1.700

Fark (Ödenmesi Gereken KDV) 460

Tecil Edilebilir KDV $(7.000 \times \%18)$ 1.260

Tecil Edilecek KDV 460

İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV 800

Ödenmesi Gereken KDV 0

Örnek 2: İmalatçı (A), Ekim/2012 ayında toptancılara 8.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihracat kaydıyla 2.000 TL tutarında gömlek teslim etmiştir. Ekim ayında yüklendiği KDV toplamı 600 TL'dir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV'si yoktur.

(A) nın Ekim ayı tecil işlemlerine ilişkin hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV $[(8.000 + 2.000) \times (\% 8)]$ 800

Toplam Vergi İndirimi - 600

Fark (Ödenmesi Gereken KDV) 200

Tecil Edilebilir KDV $(2.000 \times \%8)$ 160

Tecil Edilecek KDV 160

Ödenmesi Gereken KDV 40

Bu mükellef Ekim/2012 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 40 TL KDV ödeyecektir. 160 TL KDV ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilir.

Örnek 3: İmalatçı (B), Şubat/2012 ayında müteahhit (C) ye 500 TL, ihracatçı firmaya ise ihracat kaydıyla 2.000 TL tutarında mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden KDV tutarı 150 TL, Şubat/2012 dönemindeki alış ve giderleri nedeniyle yüklendiği KDV ise 450 TL'dir.

İmalatçı mükellefin, Şubat/2012 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV $[(500 + 2.000) \times (\%18)]$ 450

Toplam Vergi İndirimi $(450 + 150)$ - 600

Sonraki Döneme Devreden KDV 150

Tecil Edilebilir KDV $(2.000 \times \%18)$ 360

Tecil Edilecek KDV 0

İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV 360

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

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

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı olarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,
- Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İhraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,

gösterilir.

İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine verirler.

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin işlemini yapar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

8.6. İhracat İçin Ek Süre Verilmesi

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

Buna göre, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçı tarafından en geç üç aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile istenir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihraç kaydıyla teslimatı 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 yapılmadığı bakımından inceler.

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

Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş ertelemesi/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir. Vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyebilir.

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde öngörülen ek süre üç ay ile sınırlıdır. Bu nedenle üç aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, üç aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine Kanunen imkan yoktur. Üç aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan üç aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür.

8.7. İhracatın Gerçekleşmemesi Hali

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

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

Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar, ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

Örnek: İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı

(A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemedi 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 bağlantılarını yeniden kurup KDV'sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı takvim yılı aşılmamak kaydıyla, 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 bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.*

Yaşanan bu gelişme 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 ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firması, (B) firmasına ödediği KDV'yi malları satın aldığı Eylül 2012 döneminde indirim konusu yapması gerekirken takvim yılı aşılmış olduğundan Ocak 2013 döneminde indirim konusu yapamaz.

8.8. İmalatçı Lehine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

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

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

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan ödemelerde, imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait

İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

İmalatçı 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 mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

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

8.10. Bedelsiz İhracatta Tecil-Terkin Uygulaması

Bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların 3065 sayılı Kanunun (12/1) inci maddesindeki şartlar çerçevesinde gümrük beyannamesi ve ilgili makamlardan (Ekonomi Bakanlığı, Gümrük İdaresi, İhracatçı Birlikleri gibi) alınan izin yazısı ile tevsiki şartıyla ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu malların imalatçıları tarafından ihracatçılara tesliminde 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanabilir.

8.11. İhraç Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekir.

İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili KDV, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olur.

Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından tevsiki şartıyla, gecikme zammı aranmaksızın bahse konu madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilir.

İhracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenen KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

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

8.12. İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı

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

“Matrah” kulakçığına yapılan kayıt sonucu “Ödenecek KDV” çıkmaması halinde, ihrac kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında yer alır.

Tahsil edilmediği halde beyan edilen bu verginin tecil-terkin ve/veya iade yoluyla telafi edilmesi ise “İhraç Kaydıyla Teslimler” kulakçığının “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna yapılacak kayıtlar ile “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” tutarı ve/veya “Sonuç Hesapları” kulakçığının “Tecil Edilecek KDV” satırında yer alacak verilere dayanılarak sağlanır.

Genel orana tabi malların ihrac kaydıyla teslimi,beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (%18) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosunun “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip (% 18) oranı seçilir. İşleme ait KDV, beyanname programı tarafından hesaplanır ve aynı tutar, “Yüklenilen KDV” sütununa da aktarılır. Bu nedenle genel orana tabi malların ihrac kaydıyla teslimlerinde söz konusu tablonun “Yüklenilen KDV” sütununa mükelleflerce girilmez.

İndirimli orana tabi malların ihrac kaydıyla teslimi ise beyannamede “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosunda (% 1) veya (% 8) oranını gösteren satır seçilerek beyan edilir.

Aynı beyannamenin “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” tablosuna, “İşlem Türü” listesinden “701” kod numaralı satır seçilir ve satırın “Teslim Bedeli” sütununa KDV hariç teslim bedeli girilip vergi oranı seçildikten sonra “Hesaplanan KDV” sütunu, beyanname programı tarafından hesaplanır. “Yüklenilen KDV” sütunu ise mükellef tarafından doldurulur. Bu sütuna mükellef tarafından hesaplanacak olan ihrac kaydıyla teslimin bünyesine giren vergi tutarı yazılır.

Yüklenilen KDV, Hesaplanan KDV’den büyükse, aradaki fark program tarafından **“Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırına aktarılır. Bu tutar, ihracatın gerçekleşip gümrük beyannamesinin/özel faturanın ihrac kaydıyla teslimi yapan satıcıya intikal ettirildiği dönemde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak 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.

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

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

Ayrıca, tecil-terkin uygulayarak satış yapabilme şartlarının sağlandığına ilişkin belgeler de (sanayi sicil belgesi, üretici belgesi) bir defaya mahsus olmak üzere vergi dairesine verilir.

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden tutarın iadesini talep edebilir.

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandırır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine (Beyannamenin "İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığında "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırına) dayandırılır.

- Mükellef bu iade tutarını daha sonra hiçbir beyannameye herhangi bir satırda göstermez. İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar bulunması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir. **İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrir 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 İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV Hesabı" satırında gösterilir. Bu tutarın iadesi ihracat gerçekleştiğinde yukarıda anlatıldığı şekilde vergi dairesinden talep edilir. Söz konusu işlemlere ilişkin (Yüklenilen KDV-Hesaplanan KDV) farkı ise yine program tarafından "Teslimin Yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı" satırında gösterilir. Bu tutarın iadesine ilişkin talepler, 3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesi kapsamında değerlendirilir.

Bu tutar, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem KDV beyannamesinde "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 405 kod numaralı işlem türü satırı kullanılarak yılı içinde mahsuben iade konusu yapılabilir. Bu tutarın izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinin istenmesi halinde, iade talebinde bulunulan dönem KDV beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda 439 kod numaralı işlem türü satırına kayıt yapılmalıdır. İade Tebliğinin (III/B-3) bölümdeki açıklamalara göre gerçekleştirilir.

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

Mükellefler ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadeleri için ihracatın gerçekleştiği dönemde standart iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurur, yapılacak değerlendirmeden sonra iade talepleri bu dönem beyannamesi dışında gerçekleştirilir.

Örnek: İmalatçı (A) 25 Şubat 2013 tarihinde 100.000 TL tutarında ihraç kaydıyla teslim yapmış, bu teslim 24 Mart 2013 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameye dahil edilmiş, beyannamedeki diğer bilgilere göre,

-Tecil Edilebilir KDV: 18.000 TL

-Tecil Edilecek KDV : 6.000 TL

-İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV: 12.000 TL

olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu malın 25.000 TL tutarındaki kısmı 14 Mart 2013 tarihinde ihraç edilmiş ise tecil edilen 1.500 TL terkin edilir, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle birlikte vergi dairesine başvurulmak suretiyle ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden 3.000 TL'nin iadesi talep edilir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın geri kalan 75.000 TL tutarındaki kısmının 4 Nisan 2013 tarihinde ihraç edilmesi halinde bu kısma isabet eden tecil edilen 4500 TL'nin terkin ve 9.000 TL'nin iadesi de yukarıda açıklandığı şekilde yapılır.

8.13. İade

İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin noterce onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği)
- İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı, (Bu yazıda; ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi gerekmektedir.)
- İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi

8.13.1. Mahsuben İade

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

8.13.2. Nakden İade

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması

9.1. Kapsam

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

Söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16/4/2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde sektörel ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği karara bağlanmıştır.

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

Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Dahilde işleme izin belgesi (DİİB) sahibi mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların DİİB sahibi alıcılara 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu kapsamda teslim edilen malların diğer DİİB'nin girdisi mahiyetinde olması ve her bir DİİB'nin dahilde işleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç 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 düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz. Ayrıca bu kapsamda yapılan işlemlerde, imal edilen mallar ihraç edilmeden herhangi bir iade işlemi yapılamaz.

9.2. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

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

- KDV mükellefi olmaları (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç),
- 17/1/2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile bu Karara ilişkin Tebliğlere uygun "Dahilde İşleme İzin Belgesi" ne (DİİB) sahip bulunmaları,

gerekmektedir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında belge almış alıcıların 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca "imalatçı" vasfını haiz olmaları gerekmez.

9.3. Uygulama Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar

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

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

9.4. Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar

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

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda, her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 TL) aşması zorunludur. Belge kapsamında teslim edilen birden fazla mal türünün aynı faturada gösterilmesi durumunda bu sınırlar her bir mal türü için ayrı ayrı aranır.

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

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

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

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

Satın alınan malların bozukluk, istenilen nitelikte olmama vb. nedenlerle satıcıya iade edilmesi sonucu teslim bedelinin yukarıda belirtilen limitlerin altına düşmesi halinde, söz konusu satış işlemine ilişkin olarak düzenlenen ilk faturanın yukarıda belirtilen limitlerin üzerinde olması kaydıyla, belge

17 27.01.2005 tarihli ve 25709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sahiplerine ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmaya devam edilir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır. Önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve söz konusu rejim kapsamında ihraç edilen malların bünyesine giren maddelerin (eş değer eşya) belge kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılması mümkündür. Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmez.

DİİB'de belirtilen miktardan fazla maddenin bu Tebliğle belirlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün değildir.

Ayrıca, tecil-terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları bu kapsama girmez.

9.5. Tecil-Terkin Uygulaması

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

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

Satıcılar, DİİB’e istinaden yaptıkları teslimlerde, söz konusu belgenin "İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler" bölümünü bu kapsamdaki teslimlerine uygun şekilde doldurarak imzalar ve kaşelerler.

Bu şekilde şerh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanır ve satıcıya verilir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; *"3065 sayılı KDV Kanununun Geçici 17 nci maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir."* ibaresi yazılır.

Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenir.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında mal teslim eden satıcıların tecil edilecek vergilerinin hesabı Tebliğin (II/A-8.5.) bölümünde yer alan açıklamalara göre yapılır.

3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında tecil edilen KDV, dahilde işleme rejiminde öngörülen süreler içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde işleme rejimi kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen DİİB’in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

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

3065 sayılı Kanunun geçici 17 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 alışlarına ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarına ilişkin olarak da düzenlenebilir.

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

Düzenlenecek raporlarda;

- DİİB’in tarih ve sayısı,

- Belgenin geçerlik süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamelerinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihleri,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı,

hususlarına ilişkin bilgilere yer verilir ve rapora ilgili mevzuat uyarınca gümrük beyannamesinin veya beyannamelerdeki bilgileri içeren liste ya da gümrük beyannamesi yerine geçen belgenin örneği eklenir.

Alıcı nezdinde düzenlenen raporda, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almalıdır. Satıcı nezdinde düzenlenen rapor ise DİİB kapsamındaki tüm satışları kapsayabileceği gibi sadece belirli alıcılara yapılan satışlara ilişkin de düzenlenebilir. Bu durumda satıcı nezdinde DİİB kapsamındaki alışlarına yönelik rapor düzenlenmeyen alıcılar nezdinde düzenlenen raporlar dikkate alınır.

Bu raporların ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesine gerek yoktur. Her bir belge bazında tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan tüm alışları kapsayacak şekilde tek bir rapor da düzenlenebilir.

Satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan söz konusu raporun satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı suretiyle tecil edilen verginin terkinin sağlanır.

9.6. İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılmaması

DİİB sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ilişkin tecil edilen KDV'nin terkinin için belge sahibi tarafından üretilen malın ihracatçı tarafından belge süresi (uzatılan süreler dahil) içinde ihracatı gerçekleştirilmiş olmalıdır.

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

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sistemine göre KDV ödemediğinden temin ettiği malları kanuni süresinde ihraç edemeyeceğini belirterek bağlı olduğu vergi dairesine başvurması halinde, tahsil edilmeyen KDV tutarı dikkate alınmak suretiyle bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

Bu durumun satıcı tarafından öğrenilmesi halinde ise satıcının yaptığı teslim ve belge sahibi alıcıya ait bilgileri kendi vergi dairesine vermesi, vergi dairesinin de daha önce tahsil edilmemiş KDV'nin 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesine göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

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

DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kaydıyla aldıkları malları ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, belge kapsamında ihraç kaydıyla yapılan söz

konusu teslim, ihraç kaydıyla teslim olmaktan çıkar ve mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür.

Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her hâlükârda bu vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

9.7. Satıcıların KDV Beyanı

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

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

9.8. İade

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

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

9.8.1. Mahsuben İade

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

9.8.2. Nakden İade

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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

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

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup, bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1.Araç ve Tesislerin Tesliminde İstisna

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçların teslimi KDV'den istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara, Kanunun (13/a) maddesi kapsamında yapılan söz konusu araçların tesliminde istisna uygulanmaz.

Örnek: Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe yapılacak yat tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için teslimin yapıldığı tarih itibarıyla yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli iştiğal 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 işletmeciliği ile uğraşan mükellef (A), işletmesinde kullanmak amacıyla mükellef (B)'den bir yat satın almaya karar vermiştir. (A), bağlı olduğu vergi dairesine başvurduğunda kendisine (EK:6A)'daki belge verilir. Vergi dairesince verilen istisna belgesinin bir örneğinin satıcı (B)'ye verilmesi üzerine (B), bu satış işleminde KDV uygulamaz.

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

İstisna belgesi için başvuran mükelleflerden, durumu, iştigal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda şartları taşıyanlara bağlı olduğu vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir.

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

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. İnşa 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, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraşüt 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.Ş., denizden ve karadan kalkış kabiliyeti olan uçaklar ile turistik taşıma, gezi uçuşları, reklam ve pano çekimi faaliyeti ile iştigal etmektedir. (A)'nın iştigal ettiği bu faaliyetlerinde kullanmak üzere iktisap edeceği uçakların (A)'ya teslimi KDV'den istisna olacaktır.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri KDV'den istisna olan malların ithali de vergiden istisnadır.

Buna göre, araçların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı yeterlidir.

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

3065 sayılı Kanunun (13/a) ve (16/1-a) maddelerinde yer alan istisna hükümleri uyarınca KDV ödenmeksizin ithal edilen araçların ticari faaliyetlerde kullanılmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının kaybedilmesi nedeniyle alınması gereken vergi Kanunun 48 ve 51 inci maddeleri gereğince ilgili Gümrük İdaresince 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre tahsil edilir.

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

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

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

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri KDV'den istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri, istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanlara, söz konusu araçların tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde istisna uygulanmaz.

18 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında kendi özel kullanımlarına tahsis edilen araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetlerde istisna uygulanmaz.

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

Araçların tadil, onarım ve bakımını istisna kapsamında yaptırmak isteyen mükellefler tarafından tadil, onarım ve bakım yapılacak her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler bu hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Vergi dairesi tarafından durumu, iştigal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda şartları taşıyan mükelleflere, elektronik olarak sisteme girilen hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:6B).

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

Söz konusu istisna belgesi, tadil, onarım ve bakım işine ilişkin proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste esas alınarak ve sadece bu kapsamdaki tadil, bakım, onarım işleriyle sınırlı olarak uygulanmak üzere verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Hizmet gerçekleştirildikten sonra alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki işlemlerin ayrı bir projeye bağlanmasının zor olduğu durumlarda ve/veya küçük çaplı bakım onarımlarda servis formu, mühendis raporu proje olarak değerlendirilmek suretiyle işlem yapılabilir. Hizmet listesinin sisteme girişi ve istisna belgesi için başvuru fatura düzenleme süresi içinde kalmak kaydıyla bu form veya rapor ile daha sonra da yapılabilir. İstisna belgesi bu başvuruya istinaden düzenlenir.

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

Örnek: İşletmesinde kullandığı yatın motorunda meydana gelen arızanın tamiri için istisna belgesi alan yat işletmeciliği ile uğraşan mükellef (A), söz konusu arızayı istisna belgesinin bir örneğini vererek (C) firmasına tamir ettirmiştir. Bu tamir işlemi dolayısıyla, tamiraty yapan (C) KDV hesaplamayacaktır. Tamiraty yapan firmanın bu tamir işlemi dolayısıyla satın alacağı her türlü malzeme KDV'ye tabidir.

Öte yandan (A)'nın söz konusu tamir işlemini bizzat kendisinin yapması halinde de bu amaçla satın alacağı her türlü malzeme (yedek parça dahil) KDV'ye tabi olacaktır.

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

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

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

1.3. Faaliyetleri İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetler

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanma şartları madde metninde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

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

-İstisnadan yararlanabilecek mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler olmalıdır.

-İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler, söz konusu araç ve tesislerin imal ve inşasına yönelik olmalıdır.

-İstisna kapsamında imal ve inşa edilebilecek araç ve tesislerin kapsamı bundan önceki iki bölümde açıklandığı şekilde olmalıdır.

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

Araçlarda bulunmadığı takdirde tescil işlemi yapılmayan (klima, jeneratör, telsiz, radar, sonar, soğutma sistemi, uydu cihazı, can yeleği, can salı vb. dahil) aksam ve parçaların araçları bizzat veya fiilen imal ve inşa edenlere teslimi, gemi inşaat mühendisince onaylı malzeme metraj raporuyla belgelendirilmesi şartıyla, istisna kapsamındadır. Araçların inşası tamamlanarak tescil işlemi yapıldıktan sonra, ana motor dışında kalan aksam ve parçaların teslimi ise istisna kapsamında değildir.

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

Taşıma aracının imal ve inşası ile ilgili olarak tedarikçi firmalardan alınan ve aracın maliyeti içinde olan gümrük müşavirliği, yükleme-boşaltma, dâhili nakliye ve benzeri hizmetler de istisna kapsamındadır.

İstisna kapsamındaki araç ve tesislerin bizzat veya sipariş yoluyla imal ve inşasında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülür.

1.3.1. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler

Araç ve tesisleri bizzat imal ve inşa etmek isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Dilekçede; imal/inşa etmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/inşa edileceği (kiralamak, işletmek veya işletmede kullanmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna şartlarına göre (kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılmak üzere imal/inşa ediliyorsa "kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek" koşulunun sağlanıp sağlanmadığı araştırılır.

Bu koşulları sağlayan, araç ve tesisleri bizzat imal ve inşa etmek isteyen mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini bizzat yapan mükelleflerce söz konusu belgeye dayanılarak yapılacak, imal veya inşa ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

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

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

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

Araç ve tesisleri sipariş vererek imal ve inşa ettirmek isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Dilekçede; imal/inşa ettirmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/inşa edileceği (kiralamak, işletmek veya işletmede kullanılmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna

şartlarına göre (kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılmak üzere imal/inşa ediliyorsa "kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek" koşulunun sağlanıp sağlanmadığı araştırılır.

Bu koşulları sağlayan, araç ve tesisleri sipariş vererek imal ve inşa ettirmek isteyen mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6D)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini sipariş vererek yaptırmak isteyen mükelleflerce söz konusu belgeye dayanarak yapılacak, imal veya inşa ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

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

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

Söz konusu araç ve tesisleri, aldıkları sipariş üzerine fiilen imal ve inşa edenlerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanır.

Örnek: Bir tersane işletmesi, taşımacılık işiyle uğraşan (A) firmasının siparişi üzerine bir gemi inşa ediyorsa bu geminin imal ve inşası ile ilgili olarak tersane işletmesinin mal ve hizmet alışlarında istisna uygulanacaktır. Ayrıca, tersane işletmesinin imal ve inşa ile ilgili olarak (A) firması adına düzenlediği teslim veya hizmet faturalarında da KDV hesaplanmayacaktır.

Araç ve tesisleri sipariş alarak imal ve inşa işini fiilen yapmak isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Bu mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi/hizmet ifası gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İmal ve inşa işini sipariş üzerine fiilen yapanlara istisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

1.3.3. Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlere Yönelik İstisna

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

Ayrıca, bunların KDV mükellefi olması zorunluluğu da bulunmamaktadır.

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

Örnek:*Satmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımları KDV'den istisnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmaz. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmez.*

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

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

İstisna belgesinin ekinde, istisnالی olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu

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

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlere istisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre, söz konusu araçlarda olduğu gibi araçların imal ve inşasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır.

İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı ve istisna kapsamında alınabilecek mallara ilişkin listenin ilgili mala ilişkin bölümünün Gümrük İdaresince onayı gereklidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarını imal ve inşa edenlerin imal ve inşa bittikten sonra bunları satarken istisna uygulanıp uygulanmayacağı, önceki bölümdeki açıklamalara göre belirlenir. İmal ve inşa edilen aracın vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna hükümlerine göre işlem yapılmasına engel değildir.

1.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 304 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu satışların KDV hariç bedeli, iade talep edilecek ise "Yüklenilen KDV" sütununa bu satışlar dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, satırın "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

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

1.5. İade

1.5.1. Araç ve Tesislerin Tesliminde

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, bu araçları istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

- Satış faturaları listesi

-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği

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

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

1.5.2. Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak istisna kapsamında tadil, onarım ve bakım hizmeti verenlerin iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

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

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan nakden iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna 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 İmal ve İnşasıyla İlgili Teslim ve Hizmetlerde

1.5.3.1. Faaliyetleri Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşasıyla İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

1.5.3.1.1. Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler

Araç ve tesislerin bizzat imal ve inşasından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

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

Mükelleflerin bu işlemde 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 Sipariş Üzerine İmal veya İnşa Edenler

1.5.3.1.2.1. Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal ve İnşa Ettirenler

Bu kapsamdaki iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- Siparişle ilgili sözleşmenin noter onaylı örneği (İlk iade talebi sırasında bir defa verilecektir. Sözleşme kapsamında değişiklik olması halinde yeniden verileceği tabiidir.)
- İstisnaya konu edilmiş harcamalara ilişkin alış belgelerinin listesi

-Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

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

Mükelleflerin bu işlemde 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 Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler

Araç ve tesislerin sipariş üzerine imal ve inşasından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

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

Mükelleflerin bu işlemde 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.

1.5.3.2. Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Teslim ve Hizmetler

Faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

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

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

1.6. Müteselsil Sorumluluk

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna uygulanabileceğini gösteren istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır.

Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

2. 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 mümkün değildir.

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

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

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

Bu kapsamda liman, sınırları İdare tarafından belirlenen, gemilerin güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girişin kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir.

Hava meydanı (alanı) 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 bağlı olduğu yabancı acentelere yansıtılması da KDV'den istisnadır.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna, tek aşamalıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen ve fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Bu mükelleflerin istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili mal ve hizmet alımları ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Dolayısıyla, alt yükleniciler (taşeronlar) tarafından verilen ve asıl yükleniciye (ilk safhaya) fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

KDV uygulamasında bir işlemin hem tam istisna hem kısmi istisna kapsamına girmesi halinde bu işlem için öncelikli olarak tam istisnaya ilişkin usul ve esaslar uygulanmak suretiyle mükellefler indirim ve iade imkânından 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 Kanunun (13/b) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

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

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

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

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

Hava meydanı işleticisi kuruluşlar tarafından, yukarıda belirtilen "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için 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 işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, 2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, KDV hariç 100 TL olarak belirlenmiştir. Yolculara verilen söz konusu hizmetler, hava taşıma araçlarının seyrüseferleri ile ilgili hizmetlerdir. Bu nedenle, sözü edilen Kararname ile belirlenen asgari tutar, her bir araçta 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 işletilebilmesi bakımından, hava meydanı işleticileri tarafından yolcu servis ücretlerinin tahsili amacıyla hava yolu şirketlerine düzenlenen faturalarda KDV hesaplanır ve işleticiler tarafından beyan edilir.

2.3.Beyan

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 305 kod numaralı "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

2.4. İade

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

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

2.4.1. Mahsuben İade

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

2.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde 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 İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

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

3.1.1 Kapsam

İstisna, Türk Petrol Kanununun(13/1) inci maddesi hükmünde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanır.

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

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

Münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmaz. Ancak bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından (Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden), münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunduklarına veya söz konusu bina

19 11.06.2013 tarihli ve 28674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

tesislerinin ve teçhizatın münhasıran petrol arama faaliyetlerine tahsis edildiğine dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerlidir.

Ayrıca istisna kapsamına, boru hattıyla transit taşımacılık yapan belge sahiplerinin bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin mal ve hizmet alımları da girmektedir.

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

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

3.1.2. İstisnanın Uygulanması

Petrol arama faaliyetinde bulunan petrol hakkı sahibi şirketlere ve bu şirketlerin müteahhitleri ile yapmış oldukları sözleşmelere istinaden Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce tescil edilmiş müteahhitlerine yurtdışı ve yurtiçi malzeme ve hizmet alımlarında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımında kullanılmak üzere Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından “KDV İstisna Belgesi” (petrol şirketlerine EK:7A, müteahhitlerine EK:7B) verilir. İstisna belgesi sahibi tarafından bu belgenin bir örneği satıcı firmalara verilir ve istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımlarında KDV uygulanmaması talep edilir.

İstisna kapsamında münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere sarf malzemesi niteliğinde olan malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili kişi ve kuruluşlarca, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerini içeren bir liste hazırlanır ve faturanın düzenlendiği ayı takip eden ayın 10 uncu gününe kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne verilir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce bu liste yedi gün içinde incelenerek onaylanır.

Ayrıca, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından onaylanan bu listenin bir örneği firma yetkililerince satıcıya/satıcılara verilir.

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

Öte yandan, yurt içinden KDV istisnası kapsamında vasıta, akaryakıt ve demirbaş alımından önce, bu alımların petrol arama faaliyeti için gerekliliği ve uygunluğunun Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne karara bağlanması gerektiğinden, söz konusu malzemeler için ön izin alınması gerekmektedir.

KDV istisna belgesi ve onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında ayrıca KDV göstermez.

Bu istisna kapsamındaki petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurtdışından malzeme ithalinde istisna, istisna uygulamasından yararlanan mükellefin ithalat öncesinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne ithal faturasını ibraz ederek malzeme ithalat izni alınması suretiyle uygulanır.

Bu durumda, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ithal edilecek malzemeler için verilen ithal müsaadeleri (EK: 7C) Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne "ARAMA" ibaresi yer almak suretiyle düzenlenir. Her bir ithalatta, ithal edilecek malzemelerin cinsi, miktarı ve niteliğini içeren faturalar Genel Müdürlükçe onaylanır.

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

3.2.1. Kapsam

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

Bu istisnadan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahibi taşımacılar yararlanabilir.

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

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

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

İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyona ilişkin yapım işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına ilişkin nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

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

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

3.2.2. İstisnanın Uygulanması

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

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

Boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

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

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

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

Söz konusu istisna belgesi, boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnâlı 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 alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu

kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

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

3.3.Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 306 kod numaralı "Petrol aramaları, petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

3.4. İade

Bu işlemlerden kaynaklanan iade talebinde aşağıdaki belgeler aranır.

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

-Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden alınan istisna belgesi ile onaylı listenin örneği/Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

3.4.1. Mahsuben İade

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

3.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 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.

İşlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır.

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

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. Kapsam

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

3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalarla, zenginleştirme işini yapan firmalar ve yaptıkları işlemler Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan firmalar, bahse konu istisnaya tabi işlemleri nedeniyle istisnadan faydalanabilirler.

İstisna; maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmak üzere satın alınan mal ve hizmetleri kapsamaktadır.

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

4.2. İstisnanın Uygulanması

Altın, gümüş veya platin arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına müracaat edilerek (EK: 8A)'da yer alan belge alınır. Maden arama ruhsatı sahibi mükellefler, söz konusu madenleri aradıklarına dair bilgiyi belge talep dilekçesine yazar,

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talebi değerlendirirken maden sahasının özelliklerini de dikkate alarak söz konusu belgeyi verir.

Altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yapmak mükellefler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonravergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından alınan belge üzerine şartları taşıyanlara, elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK: 8B).

Rafinaj faaliyetinde bulunan firmalara ise firmanın, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ hükümlerine göre yaptıkları işlemler "rafinaj faaliyeti" sayılan firma olduğu tespit edildikten sonra vergi dairesince söz konusu istisna belgesi verilir.

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

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.

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, istisnâlı olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

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

Rafinaj faaliyetinde bulunan mükellefler tarafından rafinaj yapılacak ürünün satın alınmasında da bu istisna hükmü uygulanır.

4.3. Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 307 kod numaralı "Maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

4.4. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

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

4.4.1. Mahsuben İade

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

4.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemten 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 çözölür.

5. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin vergiden müstesna olduğu hükmüne bağlanmış olup, bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

5.1. Kapsam

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

Söz konusu istisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

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

Söz konusu istisna hükmü, teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılacak makine-teçhizat teslimlerine ilişkindir. Dolayısıyla, teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz. Aynı şekilde, KDV mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlar tarafından bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsa bile KDV uygulanır. Makine ve teçhizatın, indirim hakkı bulunan işlemlerde kullanıldığı, hâlihazırda yapılan faaliyetin niteliği ve alınan makine-teçhizatın kullanılacağı işlemlerin KDV açısından indirim hakkı tanınan işlemler olduğu, mükellef tarafından tevsik edilebilir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmez.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs (Belediyeler ve İl Özel İdareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olanlar hariç), minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olan çekiciler hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamaz.

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

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

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

23 26.12.1992 tarihli ve (mükerrer) 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İstisna uygulaması makine ve teçhizat niteliğindeki malların teslimine yönelik olduğundan, hizmet ifaları bu uygulamadan yararlanamaz. Ayrıca makine-teçhizat niteliğinde olmayan lisans, yazılım, bilgisayar programı ve benzeri ürünler de teşvik belgesi eki listede yer verilmiş olsalar dahi istisna kapsamında değerlendirilmez. Ancak, teşvik belgesinde bulunan bir makine-teçhizatın içeriğinde yer alan yazılımla birlikte satışı istisnanın uygulanmasına engel değildir.

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

Ancak, teşvik belgeli yatırım mallarına teslimden ayrı olarak verilen tadil, bakım, onarım gibi hizmetler ile başka mükelleflerden alınan (teslimi yapan mükellef tarafından alt yüklenicilerden alınan ve bedeli yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe ayrıca yansıtılanlar dahil) kurulum, montaj ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile yatırım teşvik belgesi sahibi bir başka mükellefe, bu mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi eki listede aynı makine ve teçhizatın yer alması şartıyla istisna kapsamında devri mümkündür. Yatırım teşvik mevzuatı çerçevesinde Ekonomi Bakanlığının onay ve iznine tabi olmayan devir ve satışlarda, onay ve izin aranmaz.

Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığına süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu karşılanmış olması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında (ara dönemi kapsayacak şekilde süre verilmiş olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamındadır.

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

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

5.2. İstisna Uygulaması

İstisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair istisna belgesi (EK: 9A) alarak, bu belgenin örneğini gümrük idarelerine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz ederler.

Bu istisnadan faydalanmak üzere vergi dairelerine dilekçe ile başvuran yatırımcılara söz konusu belge verilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilir:

- a) Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilir.
- b) Yatırımcının iştiğal konusu ve yatırım sonunda üretilecek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listelerde belirtilen makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olup olmadığı tespit edilir.
- c) İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilirken teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacakları tevsik edilmelidir.

İstisna belgesi, KDV mükellefine verilir. Vergi dairesi tarafından istisna belgesi talep edilgili birim, kurum ve kuruluşun başvuru anında KDV mükellefiyetinin bulunması durumunda bunlar adına, mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise varsa KDV mükellefi iktisadi işletmesine istisna belgesi verilir. Bu şekilde yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatın ilgili birim, kurum ve kuruluşun veya iktisadi işletmesinin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve bu durumun satın almanın gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Aksi halde "indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanma şartı" yerine getirilmemiş olacağından, verginin alıcıdan aranması gerekir. Satıcının istisnâlı işlem beyanı ve iade talebi ise genel hükümlere göre yerine getirilir.

Yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren iktisadi kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacaklar açıkça ifade edilir.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar tarafından, teşvik belgesi ve eki listenin aslı satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

Sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığı belirlendikten sonra KDV uygulamaksızın işlem yapılır. Ayrıca satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından listenin uygun bir yerine, satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten, "*Listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura /gümrük beyannamesi ile satılmıştır/ithali yapılmıştır.*" şerh konularak imza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylanır. Listede şerh verilecek yer kalmaması durumunda satıcılar veya gümrük idarelerince listeye alonj ilave edilerek, alonj üzerine şerh verilir.

Bu şekilde şerh düşülen liste ile yatırım teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilir.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz. Satıcılar, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmamasına dikkat etmelidir.

Gümrük idareleri ve yurtdışındaki satıcılar, yukarıda belirtilen şartlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapamaz. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklanır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde asıl işleme bağlı olarak vergi hesaplanmaz.

5.3.Finansal Kiralama Yoluyla Makine-Teçhizat Alımlarında Uygulama

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile bu Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ uyarınca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi verilmediğinden, vergi dairelerine dilekçe ile başvuran ve adına teşvik belgesi düzenlenen yatırımcılara verilen belgede aşağıdaki hususa da yer verilir.

"Ayrıca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin finansal kiralama şirketlerinin teşvik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve teçhizat için teşvik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile 3065 sayılı KDV Kanununun (13/d) maddesi kapsamında istisna uygulanır."

Bu belgeye istinaden, finansal kiralama şirketi, yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak bu yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanunun(13/d) maddesindeki istisna kapsamında temin edebilir. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadığından genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

Öte yandan finansal kiralama şirketi ile yatırımcı (kiracı) arasında yapılan sözleşmede belirtilen sürenin sonunda, makine ve teçhizatın yatırımcının (kiracının) mülkiyetine geçmemesi veya yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, finansal kiralama şirketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

5.4. Bildirim Zorunluluğu

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.

Teşvik belgesi kapsamında KDV hesaplamadan mal tesliminde bulunan satıcılar tarafından her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlar (EK: 9B)'de yer alan bildirim formu, beyanname verme süresi içinde elektronik ortamda vergi dairesine verilir.

Teşvik belgesi veren İdare tarafından, aylık dönemler itibarıyla verdikleri teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarından makine ve teçhizat kapsamına girenlerin tutarları mükellef bazında liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Ayrıca teşvik belgesi veren İdare, teşvik belgesi veya eki listelerikaybedenleri; adı soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve teşvik belgesi tarih ve sayısını da belirterek Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.

5.5. Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesine göre, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Satıcıların KDV iade talepleri ise yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği Ekonomi Bakanlığı tarafından tespit edilerek, gerekli işlemler yapılmak üzere belge sahibinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesinde yer alan istisna kapsamında olmamasına rağmen, söz konusu madde gerekçe gösterilerek ve KDV istisnası uygulanarak yapılan satışlarda vergi ve cezaların satıcıdan aranacağı tabiidir.

5.6. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamına giren işlemler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kod numaralı "Teşvikli yatırım mallarının teslimi" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu mal bedellerinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu mallara ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında işlem yapanlar, bu Tebliğin (II/B-1.5.4.) bölümünde bahsedilen bildirim yapmak suretiyle istisnayı tevsik etmelidir.

5.7. İade

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Makine ve teçhizat istisnası bildirim formu
- Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği

- Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

5.7.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde 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 işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde 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 Genişletilmesine İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/e)maddesinde, liman ve hava meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

6.1. Kapsam

Bu istisnanın uygulanmasında liman ve hava meydanının kapsamı ve sınırları, (II/B-2.1) bölümündeki açıklamalara göre belirlenir.

Tek safhada uygulanacak olan istisnadan, inşa, yenileme ve genişletme işlerini dışarıdan mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımı suretiyle kendi imkânları ile bizzat yapan ya da kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idareler faydalanabilir.

Mükellef veya idare, işi bizzat yapıyorsa bu işle ilgili mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımlarında KDV uygulanmaz. Malları teslim eden ve/veya inşaat taahhüt hizmetini verenlerin alışları ise KDV'ye tabidir.

Mükellef veya idare, işi yüklenicilere yaptırıyorsa, yüklenicilerin düzenleyecekleri faturalarda KDV hesaplanmaz. Ancak yüklenicilerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Söz konusu istisna liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi veya genişletilmesi işine yönelik olup; inşa, yenileme veya genişletme işini yapanın kiracı, işletme hakkı sahibi veya malik olup olmaması istisna uygulanmasını etkilemez. Dolayısıyla istisna uygulamasından, liman veya hava meydanlarındaki alanları/yerleri, işletici kuruluşlardan kiralayanların da yararlanabileceği tabiidir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için alınan mal ve inşaat taahhüt hizmetleri, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerine ilişkin olmalıdır.

Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlardan liman ve hava meydanının bütünleyici parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Ancak, yukarıda sayılan ve istisna kapsamında değerlendirilen işlemlerin ilişkin olduğu faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilir.

Yüklenicinin yaptığı işin bütünü içinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır.

6.2. İstisna Uygulaması

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellef/genel bütçe kapsamındaki idare tarafından, bu iş için bir proje hazırlanır ve ilgili birime veya makama onaylatılır. Söz konusu proje kapsamında olup istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra bağlı olduğu/bulunduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunur. Genel bütçe kapsamındaki idare ise merkezinin veya liman veya hava meydanının bulunduğu yer vergi dairesine başvurmak suretiyle istisna belgesini (EK: 10) alır.

İstisnadan sadece KDV mükellefleri ile genel bütçeli idareler yararlanabileceğinden vergi daireleri tarafından KDV mükellefi veya genel bütçe kapsamında olmayan idare, kişi, kurum ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlenemez.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

Projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışların istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekir.

İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Projedeki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen mala ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

6.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 309 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

İstisna kapsamında mal ve hizmet alan mükellef/idare, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

6.4. İade

Liman ve hava meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

6.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemten kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna

göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

6.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

6.5. Mütteselsil Sorumluluk Uygulaması

İstisnadan yararlanmak isteyen mükellefler, vergi dairesinden alacakları belgeyi teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı/yüklenici mükellefe ibraz etmelidir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge ibraz edilen satıcı/yüklenici mükelleflerce, başka bir şart aramadan istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise istisna kapsamında işlem yapmış gibi değerlendirilir.

7. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (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 araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu 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 kuruluşlar sonraki bölümlerde "Ulusal Güvenlik Kuruluşları" olarak adlandırılacaktır.) aşağıda belirtilen mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanabilir.

Bu kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmayı taahhüt eden mükelleflere (yüklenicilere) kapsam ve niteliği ulusal güvenlik kuruluşları tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifalarında da istisna uygulanır.

İstisna kapsamına, ulusal güvenlik kuruluşlarına;

- Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturduğu sistemlerin teslimi,

- Bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi,

- Yukarıda belirtilen araç, silah ve sistemlerin ar-ge, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları,

girmektedir.

Bu çerçevede söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetleri de istisnadan yararlanır. Aynı şekilde, idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik harekâtla ilgili savunma gereksinimlerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilir.

Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına sadece yukarıda belirtilen kapsamdaki teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye, bentte sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin imal, inşa, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar istisna kapsamında değerlendirilmez.

7.2. İstisnanın Uygulanması

7.2.1. Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Ulusal güvenlik kuruluşlarına istisna kapsamında doğrudan teslim ve hizmet ifasında bulunan yükleniciler tarafından, düzenleyecekleri faturada bu Tebliğin (II/B-7.1.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanarak işlem yapılır. Faturada istisna kapsamına girmeyen işlemler de bulunuyorsa, istisna olan işlemler ayrıca gösterilir.

Bu mal ve hizmetleri alan ulusal güvenlik kuruluşları faturayı düzenleyen yükleniciye istisna kapsamında yapılan işlemin belgelenmesi amacıyla (EK: 11A)'da yer alan yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edileceği bir belge verilir. Bu yazıda mükellefin kimlik bilgileri ile faturanın tarih ve numarasına yer verilerek, fatura muhteviyatı mal ve hizmetlerin, 3065 sayılı Kanunun (13/f) maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğu belirtilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

İstisna kapsamına giren malların ulusal güvenlik kuruluğu 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 niteliği ilgili ulusal güvenlik kuruluğu tarafından onaylanan mal teslimleri ile hizmet ifaları da istisna kapsamındadır. Yüklenicilere yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, aşağıdaki şekilde yürütölür.

Yüklenici firmaların (yurtdışında yerleşik olanlar dâhil), istisna kapsamındaki alımlarında ulusal güvenlik kuruluğu ile imzalanan sözleşme esas alınır.

Yükleniciler tarafından ulusal güvenlik kuruluğu 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 kuruluğunun onayına sunulur.

Ulusal güvenlik kuruluğu bu listeyi, nihai mal veya hizmetin üretimine yönelik olarak sarf edilecek mal ve hizmetlerden oluşup oluşmadığı bakımından inceleyerek ve üzerinde gerek duyduğu değişiklikleri yaparak örneği (EK: 11B)'de yer alan biçimde onaylar. İstisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütölmesinde ortaya çıkan gelişmeler/ihtiyaçlar (sözleşme değişikliği, yeni mallara ihtiyaç duyulması vb. sebepler) çerçevesinde ve alıcı ulusal güvenlik kuruluğunun öngördüğü zaman dilimleri içinde değiştirilebilir. Değişiklik listeleri, önceki liste bilgilerini içerecek şekilde tanzim olunur.

Ulusal güvenlik kuruluğu tarafından ayrıca onayladığı listedeki mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olarak temin edilebilmesi için örneği (EK: 11C)'de yer alan, yetkili birim amirinin mühür ve imzasının tatbik edileceği belge düzenlenerek yüklenicilere verilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici mükellef tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Yüklenici kuruluş, mal ve hizmet alımları sırasında ulusal güvenlik kuruluğu tarafından kendisine verilen istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümü firma kaşesi tatbik edilen ve yetkilileri tarafından imzalanan) bir örneğini satıcı mükellefe ibraz eder. Satıcı, yüklenici firma adına düzenleyeceği faturaya söz konusu belgenin tarih ve sayısını da yazmak suretiyle teslim ve hizmet bedeline KDV uygulamaz.

Yüklenici kuruluşun onaylı listede yer alan malları ithal etmesi halinde ise istisna belgesi ile onaylı listenin (ilgili bölümünün firma kaşesi tatbik edilmiş ve yetkilileri tarafından imzalanmış) bir örneği gümrük idaresine verilerek söz konusu ithalatın KDV uygulanmadan gerçekleşmesi sağlanır.

Öte yandan, yüklenici kuruluşlar ithal ettikleri ve onaylı listede yer alan hizmetler için başkaca bir işleme gerek olmaksızın sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamaz.

Yüklenici firma tarafından teslim edilecek malın aynen satın alınmak veya ithal edilmek suretiyle ulusal güvenlik kuruluğuna tesliminde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için yükleniciye düzenlenen aynı faturada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarları toplamının 10.000 TL ve daha fazla olması gerekir. Bu sınır ithalat işlemleri bakımından geçerli değildir. Listede

yer alsa dahi bu tutarın altındaki alımlar ile Tebliğin (II/B-10.) bölümünde belirtilen alt sınırın altında kalan ithalat işlemlerinde istisna uygulanmaz.

7.3. Bildirim Zorunluluğu

Yüklenicilerin, ulusal güvenlik kuruluşunun onayladığı listeyi (EK: 11B) onay tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin beyanname verme süresi içinde ve her halükarda bu liste kapsamında alım yapmadan önce elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına göndermeleri zorunludur.

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar, bu satışlara ait bilgileri ilgili dönemde, elektronik ortamda verilen KDV beyannamesi (e-beyanname) ekinde yer alan form (EK: 11D) ile Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettireceklerdir. İstisna kapsamındaki işlemlerini bu form ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmez.

7.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 310 kod numaralı "Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına istisnaya konu teslim ve hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" alanına bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazmalıdır.

Yüklenici firmalar, ulusal güvenlik kuruluşları tarafından kendilerine verilen belgenin bir örneği (EK: 11A) ile satış faturalarının fotokopilerini veya fatura muhteviyatı bilgileri içeren onaylı bir listeyi ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler.

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslim eden mükellefler ise Tebliğin (II/B-7.3.) bölümünde belirtilen bildirim yaparak, istisna kapsamında yapılan işlemi tevsik edeceklerdir.

7.5. İade

Ulusal güvenlik kuruluşlarına bu bölüm kapsamında doğrudan yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Ulusal güvenlik kuruluşundan alınan belgenin onaylı örneği (EK: 11A)

Ulusal güvenlik kuruluşlarına teslimde bulunan yüklenici firmalara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde ise aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Ulusal güvenlik kuruluşunca yüklenici kuruluşa verilen istisna belgesi ve eki listenin onaylı örneği (EK: 11C, EK: 11B)
- Örneği Tebliğ ekinde yer alan "3065 sayılı KDV Kanununun (13/f) Maddesi Kapsamında Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste" (EK: 11D) KDV Beyannamesi ekinde verilmiş olmalıdır

7.5.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

7.5.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

7.6. Mütteselsil Sorumluluk

Yüklenici firmaların, ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan miktardan daha fazla mal veya hizmeti istisna kapsamında aldıkları ya da aldıkları mal veya hizmeti istisna kapsamı dışındaki bir işlemde kullandıkları tespit edildiği takdirde, alısta ödenmeyen KDV ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar yüklenicilerden aranır.

8. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/g) maddesiyle; 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

8.1. Kapsam

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçların, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminde KDV hesaplanmaz. Ancak, söz konusu araçların Başbakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlara teslimi, genel esaslar çerçevesinde vergilendirilir.

Diğer taraftan, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

8.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 319 kod numaralı "Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılan Araç Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazmalıdır.

8.3. İade

Mükelleflerin 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan araçları, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

8.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

8.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

9. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi

9.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/ğ) maddesi ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, lisanslı depoya konulan ürünlerin ihtisas/ticaret borsalarında, kendilerini temsil eden ürün senetleri aracılığıyla ilk teslimlerinde KDV hesaplanmaz.

Söz konusu düzenleme, tam istisna mahiyetinde olduğundan, KDV mükellefiyeti bulunan ürün sahipleri tarafından bu teslimle ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları mükelleflere talepleri doğrultusunda iade edilebilir.

9.2. İade

Lisanslı depoya koydukları ürünleritemsil eden ürün senetlerini ihtisas/ticaret borsalarında devretmek suretiyle bu ürünlerin ilk teslimini yapan KDV mükelleflerinin, istisna kapsamındaki bu işlemlerine yönelik iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Ürünü temsil eden ürün senedinin bir örneği ile bu işlemin "ilk teslim" olduğunu tevsik etmek üzere ihtisas/ticaret borsalarından alınacak yazı
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

9.2.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın ve vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

9.2.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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, sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bakanlar Kurulunca bu yetki, 2004/8127 sayılı Kararname ile kullanılarak, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde sayılan istisnaların uygulanmasında alt limit, KDV hariç 100 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca, 13 üncü maddede sayılan istisnalar kapsamına giren işlemler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 TL'nin altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmaz ve genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanır.

KDV hariç işlem bedelinin 100 TL ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılır.

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da KDV hariç 100 TL'yi geçmesi durumunda istisna uygulanabilir.

Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının KDV hariç 100 TL ve daha fazla olması halinde de istisna kapsamında işlem yapılır.

Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla faturada ayrı ayrı gösterilir, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının KDV hariç 100 TL ve daha fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden KDV hesaplanır.

C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI

1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesi ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

Kanunun (14/2) maddesi uyarınca söz konusu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, bir diğer ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

taşıma işleri girmektedir.

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyei gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri

28 03.12.2004 tarihli ve 25659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
29 28.12.1984 tarihli ve 18619 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir.

Örnek: İthalatçı (A) firması, ithal edeceği malların Arjantin'den Konya'daki deposuna taşınması için Türkiye'de mukim (B) firması ile anlaşmıştır. (B) firması malların Arjantin – Mersin limanı deniz yolu ile taşınmasını kendisi yapmakta, Mersin-Konya kara taşınmasını ise (C) firmasına yaptırmaktadır.

(B) firmasının, (A) firmasına Arjantin-Konya taşınmasının tamamı için düzenleyeceği faturada KDV hesaplanmayacak, (C) firmasının Mersin-Konya taşınması için (B) firmasına düzenleyeceği faturada ise KDV hesaplanacaktır. (B) firması bu taşıma nedeniyle yüklendiği KDV'yi iade hesaplarına dahil edebilecektir.

Ayrıca, taşıma işinde kullanılan aracın taşıma hizmetini gerçekleştiren mükellefe ait olması veya kiralanmış olması, istisna uygulamasına engel değildir.

Uluslararası taşımacılık işinin Ro-Ro gemileri vasıtasıyla ve dorse (römork) kullanılarak yurtiçi ve yurtdışında farklı çekicilerle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince KDV'den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.

KDV'den istisna edilen uluslararası taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonlar da taşımacılık işi içinde mütalaa edilir ve istisnadan yararlanır.

Bilet satış komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, komisyon faturasında "Uluslararası taşımaya ait bilet satışına ilişkin komisyon olduğundan 3065 sayılı KDV Kanununun 14 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. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki taşımacılık işleri, hizmetin tamamlandığı döneme (yurt dışına yapılan veya transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıkıldığı döneme) ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 311 kod numaralı "Uluslararası taşımacılık" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmet bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmet dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

1.3. İade

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge (Bu belge, belgede değişiklik olmaması kaydıyla sadece bir defa verilir.)
- Taşımacılık işinin mahiyetine göre aşağıda sayılan belgelerden biri;

a) Kara Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / TIR Karnesi / Form 302 Belgesi / Kara Manifestosu / Yük Senedi (CMR) / Geçiş Belgesi (Dozvola) /Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

TIR karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş veya çıkışlarda bu kapı Gümrüklerine bırakılan nüshasının dip koçanının noterden tasdikli birer fotokopisinin ibrazı da mümkündür. Ayrıca, uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde; 85/9449sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TIR karnelerini vermeye ve lüzumu halinde bunları büyük şehirlerdeki ticaret odaları kanalı ile tevzi edebilmeye yetkili kılınan Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin TIR işlemlerini yapmakla görevlendirdiği ticaret ve/veya sanayi odalarınca tasdik edilmiş olan TIR karnesi suretleri de kabul edilir.

İstisna kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopileri tevsik işlemi için yeterli sayılır ve tüm dipkoçan fotokopileri tek sayfa olarak istenmez.

b) Deniz ve Havayolu Taşımacılığında; Deniz veya Hava Manifestosu / Deniz veya Hava Konşimentosu / Transit Beyannamesi / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

c) Demiryolu Taşımacılığında; Transit Beyannamesi / Uluslararası Demiryolu TaşımacılığıAnlaşması kapsamında demiryolu ile yapılan eşya taşımada kullanılan belge(CIV Belgesi) / Topluluk transit rejimininuygulanabildiği yerlerde, burejimaltındakidemiryolu ile yapılan taşıma işlemlerinde beyanname yerine kullanılan

belge(CIM Belgesi) / Remiz Bülteni / Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler / Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge / Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri).

ç) Yukarıda sayılan taşımacılığın tevsikine ilişkin belgeler haricinde, Gümrük Yönetmeliği'nin 61 ve 118 inci maddeleri kapsamındaki diğer belgelerin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örneklerinin ibrazı da mümkündür.

Yukarıda sayılan belgeler, yapılan taşıma işinin uluslararası taşımacılık işi kapsamında olduğunu ispat etmesi ve gümrük giriş çıkış tarihiyle ilişkilendirilmesi kaydıyla iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir.

Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenilir.

d) Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste ile bunlardan temin edilen taşımacılığı tevsik eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren liste kabul edilir.

1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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.

2. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/3) maddesiyle; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurtdışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV'den istisna edilmiş, istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

İstisna, sadece Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanır.

İstisna kapsamına, yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) 11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir.

11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "Tanımlar" başlıklı (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 ettiği belirtilmiştir.

İstisna; Bakanlar Kurulu Kararlarıyla belirlenmiş olan sınır kapılarında, ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak olan eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yapılacak motorin teslimi, gümrük vergisi istisnası uygulanan standart yakıt deposu miktarı ile sınırlı olarak uygulandığından, bu araçlara 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen standart yakıt deposu miktarının üzerinde yapılacak olan akaryakıt teslimlerinde istisna uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen miktar ve uygulamalarla ilgili olarak 4458 sayılı Kanun ve 4760 sayılı Kanun uygulamaları hakkında yapılacak düzenlemeler, söz konusu KDV istisnası uygulaması için de geçerlidir.

2.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 315 kod numaralı "İhraç konusu eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve yarı römorklara yapılan motorin teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır.

2.3. İade

İhraç malı taşıyan araçlara yapılan motorin teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

33 20.12.2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
34 07.09.2006 tarihli ve 26282 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

e ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturaları listesi
- 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekindeki "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu" nun bir örneği

2.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.