

# KATMA DEĞER VERGİSİ İADE REHBERİ

**Boğaç İNAN**  
Vergi Müfettiş Yardımcısı

Nisan 2019

### **Vergi Müfettişleri Derneği**

---

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA  
Tel: (0 312) 231 80 19  
Fax: (0 312) 231 80 65  
www.vmd.org.tr

**ISBN: 978-605-69117-3-6**

### **Mizanpaj & Kapak Tasarımı**

---

AREN REKLAM TANITIM DIŞ. TİC. LTD. ŞTİ.  
Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15  
Kızılay - ankaya / ANKARA  
Tel: (0 312) 430 70 81  
www.arentanitim.com.tr

### **Baskı**

---

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj  
Reklam Promosyon Ltd. Şti.  
Ağaç İŞleri Sanayi Sit. 1357. Sk. No: 41  
Ostim/ANKARA  
Tel: 0.312 394 48 63 - 64

## ÖN SÖZ

Türkiye’de katma değer vergisi ile ilgili çalışmalar ilk defa 1972 yılında Maliye Bakanlığı tarafından başlatılmıştır. Bu bağlamda 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete’de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yayımlanmıştır.

Harcamalar üzerinden alınan katma değer vergisi, Türk vergi sistemi içinde önemli bir pay sahibidir. Katma değer vergisi, üretimden tüketime kadar her bir kademede yaratılan değer vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu nedenle her safhada hesaplanan KDV bir önceki safhada ödenen KDV’den indirilmek suretiyle kalan bakiye ilgili vergi idaresine beyan edilir. Ayrıca mükellefler tarafından indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iadesi de söz konusu olmaktadır.

Bu aşamada kitabın hazırlanmasında ki amaç; her bir kademede yaratılan katma değere ilişkin verginin iade mekanizmasını kanuni mevzuat ve ikincil düzenlemelerle birlikte örnek olaylarla açıklamak ve değerlendirmektir. Ayrıca karmaşık bir yapıya sahip olan iade mekanizmasını örnek olaylarla açıklanırken idare tarafından verilen özgelere de değinilmiştir.

Bu çerçevede söz konusu kitabın, katma değer vergisinde iade mekanizmasına ilişkin mesleki faaliyette bulunanlara, akademik çalışma yapanlara ve mükelleflere yararlı olacağını düşünüyorum.

Çalışma hayatımda desteğini bir an olsun benden esirgemeyen eşim Hilal İNAN’a teşekkür ederim. Ayrıca bu eserin sizlerle paylaşılmasına katkısı bulunan Vergi Müfettişleri Derneği’ne teşekkürlerimi sunarım.

**İstanbul, Mart 2019**  
**Boğaç İNAN**



*Canım eşıme...*



## İÇİNDEKİLER

<b>1. Giriş</b> .....	<b>13</b>
1.1. Verginin Konusu .....	14
1.2. Vergiyi Doğuran Olay .....	16
1.3. Verginin Mükellefleri .....	17
1.4. Verginin Matrahı .....	22
1.5. Katma Değer Vergisi'nde Beyan ve Ödeme.....	22
1.6. Katma Değer Vergisinde İndirim ve İade Mekanizması.....	23
1.6.1. Özel ve Genel Esaslar ile Özel/Genel Esaslara Tabi Mükelleflerin İade Talepleri .....	26
1.6.1.1. Özel ve Genel Esaslar .....	26
1.6.1.2. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri .....	33
<b>2. Tam İstisnadan Kaynaklanan İade Talepleri</b> .....	<b>37</b>
2.1. Mal İhracından Kaynaklanan İade Talepleri.....	37
2.1.1. Nakden İade.....	42
2.1.2. Mahsuben İade .....	42
2.1.3. İhraç Edilen Malın Geri Gelmesi .....	47
2.2. Hizmet İhracatından Kaynaklanan İade Talepleri.....	55
2.2.1. Nakden İade.....	57
2.2.2. Mahsuben İade .....	57
2.3. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti).....	62
2.3.1. Nakden İade.....	63
2.3.2. Mahsuben İade .....	64
2.4. Roaming Hizmetleri .....	71
2.4.1. Nakden İade.....	71
2.4.2. Mahsuben İade .....	72
2.5. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler .....	72
2.5.1. Nakden İade.....	74
2.5.2. Mahsuben İade .....	74
2.6. Yolcu Beraberi Eşya Uygulaması .....	75
2.6.1. Nakden İade.....	77
2.6.2. Mahsuben İade .....	77
2.7. Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna .....	83
2.7.1. Nakden İade.....	85
2.8. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisnalar.....	85
2.9. İhraç Kaydı Teslimlerde Tecil Terkin Uygulaması.....	86

2.9.1. Nakden İade.....	91
2.9.2. Mahsuben İade .....	92
2.9.3. İhraç Kayıtlı Olarak İhracatçıya Teslim Edilen Mallarda Şartların İhlali.....	95
2.10. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması ....	109
2.10.1. Nakden İade.....	116
2.10.2. Mahsuben İade .....	116
2.11. Deniz, Hava, Demiryolu Araçları Teslimi.....	116
2.11.1. Nakden İade.....	118
2.11.2. Mahsuben İade .....	118
2.12. Deniz, Hava, Demiryolu Araçlarının Tadil, Onarım ve Bakımı.....	118
2.12.1. Nakden İade.....	119
2.12.2. Mahsuben İade .....	119
2.13. Faaliyetleri İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetler .....	120
2.13.1. Nakden İade.....	123
2.13.2. Mahsuben İade .....	123
2.14. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler.....	123
2.14.1. Nakden İade.....	127
2.14.2. Mahsuben İade .....	127
2.15. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna .....	127
2.15.1. Nakden İade.....	128
2.15.2. Mahsuben İade .....	128
2.16. Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna .....	129
2.16.1. Nakden İade.....	130
2.16.2. Mahsuben İade .....	130
2.17. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimi.....	130
2.17.1. Nakden İade.....	134
2.17.2. Mahsuben İade .....	134
2.18. Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna.....	134
2.18.1. Nakden İade.....	136
2.18.2. Mahsuben İade .....	136
2.19. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna.....	136
2.19.1. Nakden İade.....	138
2.19.2. Mahsuben İade .....	138
2.20. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna.....	138



2.20.1. Mahsuben İade .....	138
2.20.2. Nakden İade.....	139
2.21. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi .....	139
2.21.1. Mahsuben İade .....	139
2.21.2. Nakden İade.....	139
2.22. Türkiye Kızılay Derneği'ne Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneği'nin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna.....	140
2.22.1. Mahsuben İade .....	141
2.22.2. Nakden İade.....	141
2.23. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna .....	141
2.23.1. Mahsuben İade .....	143
2.23.2. Nakden İade.....	143
2.24. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna.....	144
2.24.1. Mahsuben İade .....	145
2.24.2. Nakden İade.....	145
2.25. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna .....	146
2.25.1. Mahsuben İade .....	147
2.25.2. Nakden İade.....	147
2.26. Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna .....	147
2.26.1. Mahsuben İade .....	149
2.26.2. Nakden İade.....	149
2.27. Yabancılarla Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna.....	149
2.27.1. Mahsuben İade .....	151
2.27.2. Nakden İade.....	151
2.28. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan İadeler.....	151
2.28.1. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi .....	153
2.28.2. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması .....	153
2.28.3. Finansal Kiralama İşlemleri.....	154
2.28.4. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler ....	154
2.28.5. Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Oran Uygulaması .....	154
2.28.6. Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulaması.....	155
2.28.7. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetler .....	156
2.28.7.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri.....	156
2.28.7.1.1. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması .....	158

2.28.8. İade Tutarının Hesaplanması .....	159
2.28.9. Mahsuben İade .....	162
2.28.10. Nakden İade.....	165
2.28.11. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması .....	167
2.28.12. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler .....	168
2.28.13. Konuya İlişkin Örnek.....	169
2.29. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna .....	173
2.29.1. Nakden İade.....	173
2.29.2. Mahsuben İade .....	174
2.30. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna .....	174
2.30.1. Nakden İade.....	175
2.30.2. Mahsuben İade .....	175
2.31. Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna .....	176
2.31.1. Nakden İade.....	176
2.31.2. Mahsuben İade .....	176
2.32. Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna .....	177
2.32.1. Nakden İade.....	177
2.32.2. Mahsuben İade .....	177
2.33. Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslararası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İade.....	178
2.34. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisnadan Kaynaklanan İadeler .....	178
2.34.1. Mahsuben İade .....	180
2.34.2. Nakden İade.....	180
2.35. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna.....	180
2.35.1. Nakden İade.....	181
2.35.2. Mahsuben İade .....	181
2.36. 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararınameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası.....	181
2.36.1. Nakden İade.....	182
2.36.2. Mahsuben İade .....	183
2.37. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna .....	183
2.37.1. Nakden İade.....	184
2.37.2. Mahsuben İade .....	184

2.38. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna .....	184
2.38.1. Nakden İade.....	185
2.38.2. Mahsuben İade .....	186
2.39. Milletlerarası Andlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV'den İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonun İlişkin İstisna.....	186
2.40. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri .....	187
2.40.1. Nakden İade.....	188
2.40.2. Mahsuben İade .....	188
2.41. Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi Kapsamında Milli Eğitim Bakanlığı'na Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna .....	188
2.41.1. Nakden İade.....	189
2.41.2. Mahsuben İade .....	189
2.42. İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna .....	189
2.42.1. Nakden İade.....	191
2.42.2. Mahsuben İade .....	191
2.43. Konut veya İş Yeri Teslimleri İstisnasından Kaynaklanan Katma Değer Vergisi İadeleri.....	191
2.43.1. Nakden İade.....	194
2.43.2. Mahsuben İade .....	194
<b>3. Tevkifatlı İşlemlerden Kaynaklanan İade Talepleri .....</b>	<b>194</b>
<b>4. Kısmi Tevkifatlı İşlemler .....</b>	<b>200</b>
4.1. Yapı Denetim Hizmetleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mimarlık, Mühendislik ve Etüt-Proje Hizmetleri .....	200
4.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler .....	202
4.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri .....	203
4.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri.....	203
4.5. İşgücü Temin Hizmetleri .....	204
4.6. Yapı Denetim Hizmetleri.....	209
4.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri.....	209
4.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri.....	210
4.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri ..	211
4.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri .....	212

4.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti .....	213
4.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri .....	214
4.13. 5018 Sayılı Kanuna Ekli Cetveller Kapsamındaki İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilen Diğer Hizmetler .....	214
4.14. Külçe Metal Teslimleri.....	216
4.15. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi .....	216
4.16. Hurda ve Atık Teslimi .....	216
4.17. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi .....	218
4.18. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri .....	218
4.19. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi.....	218
4.20. Kısmi Tevkifatlı İşlemlerde Nakden/Mahsuben İade .....	218
4.20.1. Mahsuben İade .....	220
4.20.2. Nakden İade.....	222
<b>Kaynakça .....</b>	<b>224</b>

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde 1985 yılından önce mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan ve o dönemde yürürlükte olan, İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlân ve Reklâm Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergisi bir bütünlük oluşturmamıştır. Bu sebeple ekonomik hedeflere ulaşma güçleşmekte ve farklı vergi yükleri oluşmaktadır. Bu sistemin ekonomik, mali ve sosyal gereklere uygun duruma getirilmesine, katma değer vergisi sistemi çözüm olarak görülmüştür.<sup>1</sup>

Katma Değer Vergisi sistemine geçişin sebepleri, ekonomik ve mali sebeplerdir. Ekonomik sebepler, yatırımın teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki ve fiyatlar genel seviyesinin kontrolüdür. Mali sebepler ise vergi adaletinin sağlanması, vergi hâsılatına etkisi, vergi kaçakçılığına etkisi, vasıtasız vergiler sisteminin tamamlayıcı niteliği ve diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahenkleştirme sağlanmasıdır. Bu bağlamda, Türkiye’de katma değer vergisi ile ilgili çalışmalar ilk defa 1972 yılında Maliye Bakanlığı tarafından başlatılmıştır. Bu bağlamda 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yayımlanmıştır. Söz konusu Kanun 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.<sup>2</sup>

Devletin, kamusal alandaki harcamalarını finanse edebilmek amacıyla başvurduğu kaynaklardan elde ettiği gelirlere kamu gelirleri denilmektedir. Bu gelirler içerisinde yer alan ve önemli bir paya sahip olan vergi; Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. Maddesi gereğince gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız ve cebri olarak alınmaktadır.<sup>3</sup>

Katma değer vergisinin 2007-2017 dönemini kapsayan ve tahsil edilen vergi gelirleri içerisindeki paylara bakıldığında %30 ila %33 arasında değişiklik göstermektedir. Dolaylı vergi olarak karşımıza çıkan Katma değer vergisinin kamu gelirleri içindeki payı da yüksek olmakla birlikte bu husus vergi türü olarak katma değer vergisini önemli kılmaktadır. Katma değer vergisinin genel bütçe içindeki payları aşağıdaki gibidir.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Gürcü GÜNGÖR, Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2017, s. 77.

<sup>2</sup> age, 78.

<sup>3</sup> Murat YILMAZ, Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı, Vergi Raporu Dergisi, Ankara, Aralık 2017, s. 63.

<sup>4</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı; [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_68.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm) (Erişim Tarihi: 20 Haziran 2018)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Toplam KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2007	171.098.466	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	168.808.352	31,9
2017	625.512.314	206.220.488	33

### 1.1. Verginin Konusu

Katma değer vergisinin konusu 3065 sayılı Kanununun 1'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bir işlemin katma değer vergisi konusuna girebilmesi için öncelikle işlemin Türkiye'de yapılmış olması gerekir. Türkiye'de yapılmayan işlemler katma değer vergisinin konusuna girmez. İşlemin Türkiye'de yapılmasından kasıt;

- Malların teslim anında Türkiye'de bulunması,
- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya hizmetten Türkiye'den faydalanılması,
- Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işleminde ise, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı,

Türkiye'de yapılmış sayılır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri dikkate alındığında; yurtdışında gerçekleştirilen mal teslimleri ile yurtdışında ifa edilip aynı şekilde yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir.

**Örnek:** Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan ve gözlük alım satım faaliyeti ile iştigal eden Bay E, Üsküp'te bulunan şubesinden 10.000 adet gözlüğü Almanya'ya satmıştır. Söz konusu mallar aynı gün Üsküp'ten kargoya verilmiş ve ödemeye ilişkin fatura da tanzim edilmiştir.

Kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmakla birlikte mallar teslim anında Türkiye'de bulunmadığından katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak mallar Türkiye'deki iş merkezinden Almanya'ya gönderilmiş olsaydı; bu durum katma değer vergisinin konusuna girmiş olmakla birlikte 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca istisna olacaktır.

Katma değer vergisinde **verginin konusunu** teşkil eden işlemler kanununun 1'inci maddesinde belirtilmiş olup, bunlar aşağıdaki gibidir:

1. *Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,*
2. *Her türlü mal ve hizmet ithalatı,*
3. *Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler;*
  - a. *Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,*
  - b. *Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,*
  - c. *Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,*
  - d. *Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,*
  - e. *Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,*
  - f. *Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,*
  - g. *Genel ve katma 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 ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,*
  - h. *Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.*

*Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.*

*Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh veya iş yerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.*

*İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.*

## 1.2. Vergiyi Doğuran Olay

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay/olaylar aşağıdaki gibidir:

- a. *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması*
- b. *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi*
- c. *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*
- d. *Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi*
- e. *Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi*
- f. *Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi*
- g. *İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili*
- h. *İkametgâhi, iş yeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması*
- i. *5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.*

anında meydana gelir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere kiralama hizmetlerinde vergiyi doğuran olay; kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere; 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. Bu çerçevede 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.



KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 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. Ancak söz konusu kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına giren teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir.

### 1.3. Verginin Mükellefleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8'inci maddesine göre KDV mükellefleri aşağıdaki gibidir:

- a. *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,*
- b. *İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,*
- c. *Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,*
- d. *Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,*
- e. *PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,*
- f. *Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,*
- g. *Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddenin 3'üncü fıkrasının c bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,*
- h. *Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,*
- i. *İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.*

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir.

Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

**Örnek:** Gözlük alım satım faaliyeti ile iştigal eden Bay H, 100.000,00 TL tutarındaki satış için % 8 oranında katma değer vergisi hesaplaması gerekirken yanlışlıkla % 18 oranında katma değer vergisi hesaplamıştır. Bu durumda Bay H tarafından fazla tahsil edilen vergiler ilgili vergi dairesine beyan edilip ödenmek zorundadır. Ancak fazla ve yersiz hesaplanan bu vergi gerek satıcı gerekse de alıcı nezdinde işlemin uygulanmadan önceki hale getirilmesi esas olacaktır.

<b>Fatura Tutarı</b>	
Tutar	100.000,00 TL
Faturada Hes. KDV	18.000,00 TL
<b>Satıcı</b>	<b>Alıcı</b>
Fatura Tutarı	100.000,00 TL
Olması Ger. Hes. KDV	8.000,00 TL
<b>Fazla Hes. KDV</b>	<b>10.000,00 TL</b>

Bu çerçevede; fazla ya da yersiz olarak hesaplanan vergi öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Alıcının indirim hakkına sahip olmaması durumunda; satıcı tarafından fazla veya yersiz tahsil edilen KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda; 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.

Fazla veya yersiz olarak ödendiği iddia edilen KDV'nin, satıcı tarafından tamamının 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 mükellefçe vergi dairesine fazla/yersiz ödenen bir tutar olmayacağından; sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler, 3065 sayılı Kanununun 48'inci maddesi hükmüne göre; indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanunu'na 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.

**ÖNEMLİ:** Bir mükellefin fazla/yersiz tahsil ettiği KDV tutarını iade alabilmesi için; fazla/yersiz tahsil edilen dönem ile iade talep edilen dönem arasında Ödenecek

Vergi tutarı bulunması gerekir. Eğer fazla/yersiz tahsil edilen dönem ile iade talep edilen dönem arasında Sonraki Döneme Devreden Bakiye varsa yani hiç ödenecek vergisi çıkmamışsa mükellef iade alamayacaktır.

**Örnek:** Gözlük alım satım faaliyeti ile iştirak eden Yağmur Ltd. Şti. 2017 Mayıs vergilendirme döneminde Haktan'a gerçekleştirdiği KDV Hariç 100.000,00 TL tutarındaki satışta %8 oranında KDV hesaplaması gerekirken yanlışlıkla %18 oranında KDV hesaplamıştır. Satışa ilişkin fatura bedeli ve KDV tutarı banka aracılığıyla tahsil edilmiştir. Haktan Temmuz ayında söz konusu durumu fark edip fazla ödediği KDV tutarını talep etmiştir. Bu husus üzerine Yağmur Ltd. Şti. fazladan tahsil ettiği KDV tutarının tamamını Haktan'a yazılı bir belgeyle iade etmiştir. Yağmur Ltd. Şti'nin 2017/Mayıs, Haziran ve Temmuz vergilendirme dönemlerine ilişkin beyanları aşağıdaki gibidir.

Dönem	Hesap. KDV	Önceki Dön. Dev. Baki.	Bu Dön İnd.	Sonraki Dön. Dev. Bak.	Ödenecek KDV Tutarı
Mayıs	17.500,00	13.000,00	5.400,00	900,00	0,00
Haziran	16.300,00	900,00	17.100,00	1.700,00	0,00
Temmuz	29.000,00	1.700,00	15.500,00	0,00	11.800,00
<b>Toplam</b>	<b>62.800,00</b>	<b>15.600,00</b>	<b>38.000,00</b>	<b>2.600,00</b>	<b>11.800,00</b>

**Çözüm:** Haktan'dan fazla olarak tahsil edilen KDV tutarı (100.000,00x(%18-%8) 10.000,00 TL'dir. Yağmur Ltd. Şti. tarafından % 8 oranında KDV hesaplanıp tahsil edilmiş olsaydı KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktı.

Dönem	Hesap. KDV	Önceki Dön. Dev. Baki.	Bu Dön İnd.	Sonraki Dön. Dev. Bak.	Ödenecek KDV Tutarı
Mayıs	7.500,00*	13.000,00	5.400,00	10.900,00	0,00
Haziran	16.300,00	10.900,00	17.100,00	11.700,00	0,00
Temmuz	29.000,00	11.700,00	15.500,00	0,00	1.800,00**
<b>Toplam</b>	<b>45.300,00</b>	<b>35.600,00</b>	<b>38.000,00</b>	<b>22.600,00</b>	<b>1.800,00</b>
* Olması Gereken Hesaplanan Vergi: 17.500,00-10.000,00=7.500,00 TL					
** Ödenecek Vergi Tutarındaki Azalış: 11.800,00-1.800,00=10.000,00 TL					

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurumun olması gereken KDV beyannamesinde Mayıs, Haziran ve Temmuz aylarında ödenecek KDV tutarının toplamı 1.800,00 TL'dir. Ancak mükellef kurumun fazla ya da yersiz tahsil edilen vergiye ilişkin olarak verilen beyannamede ödenecek vergi tutarı 11.800,00 TL'dir. Bu çerçevede; mükellef kurum tarafından fazla/yersiz olarak tahsil edilen vergi-

nin beyan edildiği dönem ile iadesi talep edilen dönem arasında fazla/yersiz tahsil edilen vergi tutarından yüksek tutarda ödenecek vergi tutarı çıkmıştır. Bu nedenle mükellef kurum fazla/yersiz tahsil edilen vergi tutarı indirim yoluyla telafi edilemediğinden fazla ya da yersiz tahsil edilen verginin tamamı Yağmur Ltd. Şti.'ne iade edilmesi gerekmektedir.

<b>Fazla Tahsil Edilen Vergi (a)</b>	<b>10.000,00</b>
İade Vergi (Ödenecek Vergideki Azalış) (b)	10.000,00
Devreden Artış (Son ay) (c)	0,00
<b>Toplam (b+c)</b>	<b>10.000,00</b>

- Yağmur Ltd. Şti'nin **Temmuz/2017** vergilendirme dönemine ait Hesaplanan KDV tutarı **19.000,00 TL** tutarında olsaydı mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem	Hesap. KDV	Önceki Dön. Dev. Baki.	Bu Dön İnd.	Sonraki Dön. Dev. Bak.	Ödenecek KDV Tutarı
Mayıs	17.500,00	13.000,00	5.400,00	900,00	0,00
Haziran	16.300,00	900,00	17.100,00	1.700,00	0,00
Temmuz	19.000,00	1.700,00	15.500,00	0,00	1.800,00
<b>Toplam</b>	<b>52.800,00</b>	<b>15.600,00</b>	<b>38.000,00</b>	<b>2.600,00</b>	<b>1.800,00</b>

**Çözüm:** Haktan'dan fazla olarak tahsil edilen KDV tutarı  $(100.000,00 \times (\%18 - \%8) =)$  10.000,00 TL'dir. Yağmur Ltd. Şti. tarafından % 8 oranında KDV hesaplanıp tahsil edilmiş olsaydı KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktı.

Dönem	Hesap. KDV	Önceki Dön. Dev. Baki.	Bu Dön İnd.	Sonraki Dön. Dev. Bak.	Ödenecek KDV Tutarı
Mayıs	7.500,00*	13.000,00	5.400,00	10.900,00	0,00
Haziran	16.300,00	10.900,00	17.100,00	11.700,00	0,00
Temmuz	19.000,00	11.700,00	15.500,00	8.200,00	0,00
<b>Toplam</b>	<b>42.800,00</b>	<b>35.600,00</b>	<b>38.000,00</b>	<b>30.800,00</b>	<b>0,00</b>

\* Olması Gereken Hesaplanan Vergi:  $17.500,00 - 10.000,00 = 7.500,00$  TL

Mükellef kurumun yeniden düzenlenen KDV beyanında Ödenecek Vergi tutarı 0,00 TL'dir. Mükellef kurumun yeniden düzenlenen KDV beyannamesinde Temmuz/2017 vergilendirme dönemine ait Sonraki Döneme Devreden Bakiye 8.200,00

TL tutarındadır. Bu hususa ilişkin olarak mükellef kurum tarafından fazla ya da yersiz olarak tahsil edilen vergiyi beyan edilen dönem ile iade talep edilen dönem arasında fazla/yersiz tahsil edilen vergi tutarından az ödenecek vergi tutarı çıkmıştır. Yani mükellef kurumun yeniden düzenlenen KDV beyannamesinde Ödenecek Vergi tutarı 1.800,00 TL azalmış ve Sonraki Döneme Devreden Bakiye tutarı 8.200,00 TL tutarında artmıştır. Bu durumda fazla veya yersiz tahsil edilen 10.000,00 TL tutarındaki KDV'nin 8.200,00 TL'si mükellef kurum tarafından indirim yoluyla telafi edilmiş olduğundan kalan 1.800,00 TL tutarındaki vergi Yağmur Ltd. Şti.'ne iade edilmesi gerekmektedir.

<b>Fazla Tahsil Edilen Vergi (a)</b>	<b>10.000,00</b>
İade Vergi (Ödenecek Vergideki Azalış) (b)	1.800,00
Devreden Artış (Son ay) (c)	8.200,00
<b>Toplam (b+c)</b>	<b>10.000,00</b>

- Yağmur Ltd. Şti'nin **Temmuz/2017** vergilendirme dönemine ait Hesaplanan KDV tutarı **15.000,00 TL** tutarında olsaydı mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem	Hesap. KDV	Önceki Dön. Dev. Baki.	Bu Dön İnd.	Sonraki Dön. Dev. Bak.	Ödenecek KDV Tutarı
Mayıs	17.500,00	13.000,00	5.400,00	900,00	0,00
Haziran	16.300,00	900,00	17.100,00	1.700,00	0,00
Temmuz	15.000,00	1.700,00	15.500,00	2.200,00	0,00
<b>Toplam</b>	<b>48.800,00</b>	<b>15.600,00</b>	<b>38.000,00</b>	<b>4.800,00</b>	<b>0,00</b>

**Çözüm:** Haktan'dan fazla olarak tahsil edilen KDV tutarı  $(100.000,00 \times (\%18 - \%8)) = 10.000,00$  TL'dir. Yağmur Ltd. Şti. tarafından % 8 oranında KDV hesaplanıp tahsil edilmiş olsaydı KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem	Hesap. KDV	Önceki Dön. Dev. Baki.	Bu Dön İnd.	Sonraki Dön. Dev. Bak.	Ödenecek KDV Tutarı
Mayıs	7.500,00*	13.000,00	5.400,00	10.900,00	0,00
Haziran	16.300,00	10.900,00	17.100,00	11.700,00	0,00
Temmuz	15.000,00	11.700,00	15.500,00	12.200,00	0,00
* Olması Gereken Hesaplanan Vergi: $17.500,00 - 10.000,00 = 7.500,00$ TL					

Mükellef kurumun yeniden düzenlenen KDV beyanında Ödenecek Vergi tutarı 0,00 TL'dir. Mükellef kurumun yeniden düzenlenen KDV beyannamesinde Temmuz/2017 vergilendirme dönemine ait Sonraki Döneme Devreden Bakiye 12.200,00 TL tutarında olması gerekmektedir. Mükellef kurum tarafından fazla ya da yersiz olarak tahsil edilen vergiyi beyan edilen dönem ile iade talep edilen dönem arasında ödenecek vergi tutarı bulunmamaktadır. Yani mükellef kurumun yeniden düzenlenen KDV beyannamesinde Sonraki Döneme Devreden Bakiye tutarı 10.000,00 TL tutarında artmıştır. Bu durumda fazla veya yersiz tahsil edilen 10.000,00 TL tutarındaki KDV'nin tamamı mükellef kurum tarafından indirim yoluyla telafi edilmiş olduğundan mükellefe herhangi bir iade söz konusu olmayacaktır.

<b>Fazla Tahsil Edilen Vergi (a)</b>	<b>10.000,00</b>
İade Vergi (Ödenecek Azalış) (b)	0,00
Devreden Artış (Son ay) (c)	10.000,00
<b>Toplam (b+c)</b>	<b>10.000,00</b>

#### 1.4. Verginin Matrahı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 20'nci maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyiimi, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde göre aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri;*
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar;*
- Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.*

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 25'nci maddesine göre aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir:

- Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar;*
- Hesaplanan katma değer vergisi.*

#### 1.5. Katma Değer Vergisi'nde Beyan ve Ödeme

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar katma değer vergisi

beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

Katma değer vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

İş bırakan mükellefin katma değer vergisi beyannamesi, iş bırakıldığı tarihi izleyen ayın 24'üncü günü akşamına kadar verilir.

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

### 1.6. Katma Değer Vergisinde İndirim ve İade Mekanizması

KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde;

*"Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:*

- a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,*
- b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,*
- c) Götürü veya telif edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,*

*Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

*İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın **vukuu bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı** aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.*

*Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)*

*Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir."*

şeklinde düzenlenmiştir.

**ÖNEMLİ:** İndirim yolu ile telafi edilen KDV tutarının iadesi söz konusu olamaz.

**ÖNEMLİ:** İade alınabilecek KDV tutarının iadesi mahsuben talep eden mükellefler, aşağıda belirtilen borçlarına mahsuben iade uygulayabilirler;

- Vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına,
- İthalde ödenecek KDV tutarına,
- SGK prim borçlarına,
- Katma Değer Vergisi mükelleflerinin indirimli orana tabi teslimine ait iade alacaklarında, %51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına,

mahsubu da mümkündür.

Kanun metninde belirtildiği üzere mükellefler mal/hizmet alışlarına ilişkin yüklendiği KDV tutarını vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu takvim yılı **(01.01.2019'dan itibaren vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı)** aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir.

Örnek: Gözlük alım satım faaliyeti ile iştigal eden Bay B, 27/05/2017 tarihinde KDV Hariç 50.000,00 TL tutarında güneş gözlüğü satın almıştır. (KDV % 18)

Örnek olayımızda mükellefin gözlük alışına ilişkin fatura aynı tarihte tanzim edilmesi halinde vergiyi doğuran olay 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10/1-b<sup>5</sup> maddesi kapsamında vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Bu kap-

<sup>5</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 10/1-b maddesinde vergiyi doğuran olay; "Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi," şeklinde düzenlenmiştir.



samda ilgili belgeyi fatura tarihi ya da Mayıs ayı içinde kanuni defterine kaydederse; Mayıs ayına ilişkin vereceği KDV beyannamesinde ilgili KDV tutarını indirim konusu yapabilir. 2017 takvim yılını takip eden takvim yılının (2018 yılı) aşılmaması şartıyla mükellef söz konusu faturayı hangi dönemde kanuni defterine kaydederse; o döneme ait vereceği beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

Ancak mükellef ilgili vesikayı vergiyi doğuran olayın **vukuu bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılında/yıllarında** (2019 ve müteakip yıllarda) kanuni defterine kaydetmesi halinde; söz konusu şart sağlanmadığı için mükellef gözlük alışına ilişkin yüklendiği vergiyi indirim konusu yapamayacaktır.

Bu indirim mekanizması nedeniyle, mal veya hizmetin üretim safhasından nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarında katma değer vergisi hesaplanır ve her safhada hesaplanan KDV bir önceki safhada ödenen KDV'den indirilmek suretiyle kalan bakiye ilgili vergi idaresine beyan edilir. Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre; bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunacak ve iade edilmeyecektir. Bununla birlikte, aynı maddede Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin iade edileceği belirtilmiştir. Ayrıca, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu ve 32'nci maddelerinde de iade edilecek katma değer vergileri belirtilmiştir.<sup>6</sup>

Mükellef, kendilerine teslim edilen mal ve hizmet nedeniyle yüklenilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilirler. Kendilerine yapılan teslim ve hizmetin olmaması veya bu teslim ve hizmetin iş ve işletmelerine ait olmaması halinde yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapamazlar. Örneğin gerçek bir mal alımına dayanmayan sahte faturada gösterilen katma değer vergisi ile işletme sahibinin evine aldığı televizyona ilişkin katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz.<sup>7</sup>

Katma değer vergisini indirim konusu yapabilmeyen şartları;

- İndirim konusu yapılan /yapılacak vergi gerçekten yüklenilmiş olmalı,
- İndirim konusu yapılan/yapılacak vergi fatura ve benzeri vesikada ayrıca gösterilmiş olmalı,
- Fatura ve benzeri vesika kanuni deftere kaydedilmiş olmalı,

<sup>6</sup> Gökhan TOKAÇ, Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve İadede Özellikli Durumlar, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 133, 2010, s. 40.

<sup>7</sup> Gelir Kontrolörleri Derneği, Vergi Rehberi, Ağustos, 2014, s. 1059.

- İndirim konusu yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu takvim yılı **(01.01.2019'dan itibaren vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı)** aşılmamış olunmalı,
- İthalata ilişkin katma değer vergisi ödenmiş olmalı.

KDV iadelerinin, dayanağı olan yasa hükümlerine göre 5 farklı işlem grubundan kaynaklandığını görüyoruz. Bunları; tam istisnalardan, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemlerden, fazla veya yersiz uygulanan vergilerden ve uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan iadeler olarak sayabiliriz. İdare, her işlem için farklı iade prosedürü uygulamaktadır. İadeyi çabuklaştırmak ve kolaylaştırmak için hızlandırılmış iade sistemi (HİS) ve indirimli teminat uygulamasına (İTUS) ilişkin düzenlemelerin yanında, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükellefler için iadenin özel esaslara göre yapılmasına yönelik uygulamalar da söz konusudur.<sup>8</sup>

### 1.6.1. Özel ve Genel Esaslar ile Özel/Genel Esaslara Tabi Mükelleflerin İade Talepleri

#### 1.6.1.1. Özel ve Genel Esaslar

Özel Esaslar; iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9, 11, 29 ve 32'nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi öngörülmektedir.

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

<sup>8</sup> Kemal OKTAR, KDV İadeleri, <https://vergialgi.net/arastirmalar/kdv-iadeleri/>, (Erişim Tarihi: 14 Haziran 2018)

- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Aşağıdaki mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmaz:

- 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları,
- Sermayelerinin %51 veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler.

Mükelleflerin gerçekte yükledikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.

Mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi) "olumsuz rapor" sayılır.

**ÖNEMLİ:** Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar "Olumsuz Rapor" olarak değerlendirilmez.

**ÖNEMLİ:** Genel esaslar, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesidir. İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerin gerekli şartları sağladıktan sonra iade taleplerinin, yeniden iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara tabi tutulması "genel esaslara dönüş" olarak ifade edilir.

**- Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Edenler;**

Sahte belge düzenleme tespiti, bir mükellefin sahte belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazılı veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılainasına girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin sahte olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda, haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla sahte belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti de sahte belge düzenleme olumsuz tespiti kapsamında değerlendirilir.

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldığını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Sahte olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgelerin kullanıcısı "sahte belge kullanan", buna ilişkin rapor da "sahte belge kullanma olumsuz raporu" olarak kabul edilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesi kapsamına giren;

- Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran **sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet** tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenler,
- Bu kapsamda yer alan serbest meslek erbabı, şahıs işletmelerinde işletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri,
- Bu kapsamda yer alan ticaret şirketlerinde şirketin yanı sıra, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüsler,
- Bu kapsamda yer alan tüzel kişiliği olmayan teşekkülde bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler,
- Yukarıda yer alanların ortağı oldukları adi ortaklıklar, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip oldukları ticaret şirketleri veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküller, mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar.

Bu kapsamda bir mükellefin özel esaslara alınabilmesi için münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesisinin tespitinde, temin edilebilmesi halinde mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin (belirli bir dönem, yıl veya daha uzun zaman dilimi esas alınarak) tutar olarak asgari yarısından fazlasının sahte olduğunun, yani herhangi bir mal veya hizmet hareketine ilişkin olmadığı tespit gerekir. Bu tespit mükellefin herhangi bir ticari işinin olup olmadığı, faturaların düzenlendiği dönemdeki iş durumu, çevresindeki ticari itibarı gibi hususlarla da desteklenmesi gerekir.

Mükellefin düzenlemiş olduğu belgelerin temin edilememiş olması halinde, fatura dönemleri itibarıyla ticari bir işinin olup olmadığı, mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği, herhangi bir vergi ödeyip ödemediği gibi hususlar dikkate alınarak münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis

ettirdiğinin tespit edilmesi halinde, bu bölüme göre özel esaslar kapsamında işlem yapılması gerekmektedir.

Bu mükellefler;

- Haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali veya
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinde belirtilen durumları vergi inceleme raporuna bağlanarak özel esaslar kapsamına alındıkları dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren bu süre içerisinde haklarında başkaca bir olumsuz rapor düzenlenmemiş veya olumsuz tespit yapılmamış olmak kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), yedi yıl geçtikten sonra müracaatlarına gerek kalmaksızın genel esaslara dönerler.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153/A maddesinin birinci fıkrasında sayılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporuyla tespit edilen 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensupları özel esaslar kapsamına alınırlar ve bu durum meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesince temsil ettikleri tüm mükelleflere bildirilir.

Sahte belge düzenlemenin yanı sıra gerçek mal ve hizmet satışı bulunan mükellefler, bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Bu mükellefler tespit edilen düzenledikleri sahte faturalardan hareketle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle özel esaslara alınırlar.

**- Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere Mal Teslimi ve Hizmet İfasında Bulunanlar;**

Sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmiş olsa dahi bu mükelleflerin demirbaş alımları (büro mobilyası, bilgisayar, telefon cihazı vb.), genel yönetim giderleri (işyeri kirası, işyerinin tadili, boyanması, kırtasiye ve temizlik malzemeleri, elektrik, doğalgaz, haberleşme vb.) olabileceği gibi asıl faaliyetini gizlemek amacıyla gerçekte bir kısım mal veya hizmet almış olmaları da mümkündür.

Bu nedenle, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için haklarında KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/E/3.4'üncü, IV/E/3.5'inci, IV/E/4.2'nci ve IV/E/4.3'üncü bölümlerinde belirtildiği şekilde bir rapor veya tespit bulunması gerekir. Bu durumda bulunan mükellefler hakkında ise ilgili bölüme göre işlem yapılır.

**- Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar**

Sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldığını tespit eden rapor, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Sahte belge kullanıldığına yönelik raporlarda aşağıda yer alan hususların yanı sıra kullanıcının bu belgeyi kayıtlarına intikal ettirip ettirmediği veya beyannamede indirilecek KDV olarak kullanıp kullanmadığının da tespit edilmesi gerekir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve sahte belge kullanılmasına ilişkin olan raporlarda;

- İncelenen mükellefle söz konusu belgelerin düzenleyicisi mükellef/mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadığına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadığına, ödemenin şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlara yer verilmesi,
- Mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadığının ilave çalışmalarla (kaydi envanter, randıman, karşıt inceleme ve tespit gibi) desteklenmek suretiyle değerlendirilmesi,
- Sahte belge oldukları tespit edilmiş olan belgelerin tutar ve mahiyet bazında tetkik edilerek, bu belgelerde yer alan mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,
- İnceleme dönemine ait beyanları tetkik edilmek suretiyle, mükellefin vergi ödeme gayretlerinin değerlendirilmesi, sürekli olarak devreden KDV beyanı veya iş hacimlerine uygun tutarlarda KDV ödenmemesi veyahut sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususların ortaya konulması, gerekir.

**ÖNEMLİ:** Tarhiyat önerilmemiş olması bu raporların olumsuz rapor vasfını değiştirmez.

**ÖNEMLİ:** Sahte olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgelerin kullanıcıları "sahte belge kullanan", buna ilişkin rapor da "Sahte Belge Kullanma Olumsuz Raporu" olarak kabul edilir.

Yapılan inceleme sonucunda mükelleflerin kendileri ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerle ilgili olarak;

- Defter ve belgelerini ibraz etmedikleri,
- KDV beyannamesini vermedikleri,

gibi nedenlerle KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, inceleme raporlarında tarhiyatın bu tespitlere ilişkin kısmının sahte belge kullanma fiilinden kaynaklandığının açıkça belirtilmemesi halinde, düzenlenen rapor olumsuz rapor kapsamında değerlendirilmez.

Sahte belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.

**- Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunan Mükellefler;**

Sahte belge kullanma tespiti, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıldığının tespit edilmesidir. Sahte belge kullanma tespitinin varlığından söz

edilebilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgede yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmış olması gerekir.

Sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyannamede indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında sahte belge kullanıldığı hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi de bu kapsamdadır.

Kullandığı belgeye yönelik bir tespit veya rapor olmadığı sürece, sadece hakkındaki sahte belge düzenleme rapor veya tespiti bulunan mükelleften mal veya hizmet alımına dayanılarak alıcı mükellefin özel esaslara tabi tutulması mümkün değildir.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği raporda belirtildiğinden işi bırakmış addolunarak mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilenlerden alım yaptıkları yönünde kayıtları bulunan ve belgelerde yer alan KDV tutarını indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilen mükelleflerin de sahte belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulması gerekir.

**ÖNEMLİ:** Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

**- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananlar;**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Buna göre;

- Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,
- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,
- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,
- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği,

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği

yönünde belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

Söz konusu rapordan hareketle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu tespit edilerek rapora bağlanan belgeleri düzenleyen mükellef “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen”, buna ilişkin rapor da “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu” olarak kabul edilir.

**ÖNEMLİ:** Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya şikâyet bulunan mükellefler özel esaslara tabi tutulmaz.

**- Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar;**

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine ilişkin olumsuz rapor, nezdinde inceleme yapılan hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği yönünde belirlemelerin yer aldığı, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordur.

**- Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar;**

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinin diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların yazılı veya elektronik ortamda bildirmesi üzerine vergi dairesinin itilama girmesidir. Bu kapsamda öncelikle mükellef tarafından düzenlenen belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun net olarak tespit edilmesi gerekir.

Yapılan inceleme sırasında yanıltıcı belge düzenlendiği hususunda bir tespit yapılmış olması halinde, bu durumun inceleme elemanınca rapor düzenlenmeden önce mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi mümkündür. Bu durumda incelemede olan mükellef, bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen rapordaki, haklarında herhangi bir olumsuzluğa yer verilmeksizin, hakkında rapor düzenlenen mükellefle ticari ilişkileri ve söz konusu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer mükellefler hakkındaki olumsuzluklar dolayısıyla yanıltıcı belge düzenleme ihtimali ve/veya şüphesi gerekçesiyle incelenmesi öngörülen mükellefler bu kapsamda değerlendirilmez.

**- Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar;**

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda mükellef özel esaslara tabi tutulmaz.



**- Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar;**

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların (Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimleri dahil) yazıyla bildirmesi üzerine vergi dairesinin ıttılana girmesidir. Bu kapsamda öncelikle belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun, sonrasında ise mükellefin bu belgede yer alan KDV'yi indirim konusu yaptığıının net olarak tespit edilmesi gerekir.

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

**1.6.1.2. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri**

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin iade talepleri aşağıdaki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

***Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükelleflerin iade talepleri aşağıdaki usul ve esaslara göre yerine getirilir.***

**a. İade Talepleri**

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri,

- Sahte belge düzenleyenler için **beş kat**,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise **dört kat** teminat<sup>9</sup> karşılığında yerine getirilir.

<sup>9</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesinde; "Teminat olarak şunlar kabul edilir:

1. Para,
2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksaniyle değerlendirilir.",
5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar." şeklindedir.

Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

### **b. Genel Esaslara Dönüş**

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline ilişkin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,
- Mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, düzenleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri şartıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge düzenleme fiilinde beş yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinde dört yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

### **Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar**

#### **a. İade Talepleri**

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge kullanımında **dört kat**,  
 - Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise **üç kat**,  
 teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözülür.

### ***b. Genel Esaslara Dönüş***

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporuyla özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler;

- Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,
- Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın yargı kararıyla terkin edilmesi,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,
- Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yazılan olumsuz raporlarda en son raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren), sahte belge kullanma fiilinde 4 yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinde 3 yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

### ***Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar***

#### ***a. İade Talepleri***

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri;

- Sahte belge düzenleme tespitinde **dört kat**,  
 - Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinde ise **üç kat**,  
 teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözülür.

### ***b. Genel Esaslara Dönüş***

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- a. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitinin ilgili olduğu döneme ilişkin yapılacak inceleme sonucunda düzenlenen raporun olumlu olması,
- b. Haklarında düzenleme tespiti bulunan ve tespitin ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- c. Düzenleme tespitine dayalı olarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- d. Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge düzenleme tespitlerinde dört yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespitlerinde üç yıl geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

### ***Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanıldığı Konusunda Tespit Bulunanlar***

#### ***a. İade Talepleri***

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu KDV Genel Uygulama Tebliği IV/E/5'inci bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkaran veya bu kısma sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu alımlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinden çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yapılır.

### **b. Genel Esaslara Dönüş**

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti kapsamında özel esaslara tabi tutulan mükellefler, aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde genel esaslara dönerler:

- a. Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kendilerine verilen 15 günlük süre içinde söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri veya kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde işlemin gerçekliğini KDV Genel Uygulama Tebliği IV/E/5'inci bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri,
- b. Olumsuz tespitin ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının sahte belge için üç katı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge için **iki katı** teminat gösterilmesi,
- c. İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- d. Tespitin veya tespite dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- e. Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge kullanma tespitlerinde üç yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde **iki yıl** geçmesi.

Genel esaslara dönüşe ilişkin şartın gerçekleştiği tarih itibarıyla henüz sonuçlanmayanlar da dâhil KDV iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Yargı kararı sonucuna göre genel esaslara dönüşte, iade taleplerinde de yargı kararı doğrultusunda işlem yapılır.

Süre nedeniyle özel esaslardan çıkış, vergi dairesince resen uygulanır.

## **2. TAM İSTİSNADAN KAYNAKLANAN İADE TALEPLERİ**

### **2.1. Mal İhracından Kaynaklanan İade Talepleri**

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

- a. Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleti-

cisine tevdi edilmelidir.

- b. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır.

**- Yurtdışındaki Müşteriye Teslim**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12/2'nci maddesine göre yurtdışındaki müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni<sup>10</sup> ve iş merkezi<sup>11</sup> 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.

**ÖNEMLİ:** 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.

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.

**ÖNEMLİ:** Yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki firmalara yapılan teslimler vergiye tabi olacaktır.

**- Serbest Bölgedeki Alıcıya Teslim**

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12'nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

<sup>10</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinde kanuni merkez; vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

<sup>11</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinde iş merkezi; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

**ÖNEMLİ:** İhracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı veya antrepo işleticisi adına düzenlenmesi gerekir.

**ÖNEMLİ:** İhracat faturası malın yurt dışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.

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.

**ÖNEMLİ:** İhracatın gerçekleştiği dönem;

- İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.
- Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleteciye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibarıyla istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir.
- Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye 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.

“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.

**ÖNEMLİ:** İhracat bedelinin döviz olması halinde kur; fiili ihraç tarihindeki **Döviz Alış Kuru**’dur. Yani Gümrük Beyannamesindeki “Yurtdışı Edilmiştir.” kaşesinin olduğu tarihtir.

Uygulamada; mal ihracına ilişkin düzenlenen satış faturası tarihi ile malların fiilen ihraç edilmesi, bir başka ifade ile gümrük beyannamesinin kapanma tarihi KDV beyanı yönünden farklı dönemlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda; mal ihracına ilişkin istisna; ihracat faturası malın yurtdışı edildiği tarihten önce düzenlenmiş olsa dahi, ihracatın gerçekleştiği (malların fiilen ihraç edilerek

gümrük beyanının kapandığı tarih) dönemine ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.<sup>12</sup>

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamındaki teslimin bünyesine giren verginin mahsuben veya nakden iadesinin talep edilmemesi halinde “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılır.

Yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran işlemlerle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yapılan harcamalara ilişkin KDV’den oluşmaktadır. Buna göre iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili talep edilecek KDV tutarı<sup>13</sup>;

- İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler;
- İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklam, temizlik malzemeleri, kira ve benzeri genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım;
- İade hakkı doğuran işlemde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymet alımı, nedeniyle yüklenilen KDV’den oluşur.

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

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

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

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

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

<sup>12</sup> Serdar CÖMERT, Ender ÖZDEMİR, Örnek Olaylarla KDV Kanunu Uygulaması, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, Mayıs 2017, s.54.

<sup>13</sup> age. s.55.



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.

Mal ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır.

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- Gümrük beyannamesi veya listesi
- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV Hesaplama Tablosu

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.12.2015 tarihinde vermiş olduğu özeldgede; şirketinizin yurt içinde ve yurt dışında elektrik enerjisi sattığı, Türkiye Elektrik İletim A.Ş. (TEİAŞ) den satın aldığı elektrik enerjisini, aynı ay içerisinde yurt dışına ihraç ettiği, ancak elektrik enerjisine ilişkin TEİAŞ'ın faturasının takip eden ay içinde tarafınıza intikal ettiği, ithalat işlemi yapılan elektrikle ilgili ise gümrük işlemlerinin ve gümrük makbuzları temininin satışın gerçekleştiği ayı takip eden ay gerçekleşebildiği, dolayısıyla ihraç edilen elektrik enerjisinin alımına ilişkin belgelerin tarihinin, ihracat tarihinden sonra olması nedeniyle eleştirildiği belirtilerek ihracatı gerçekleştiren elektrik enerjisine ilişkin iade talebinin nasıl yapılacağı hususunda bilgi verilmesi istenmektedir. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına; fiili ihracat tarihinden (kapanma tarihi) sonraki bir tarihte düzenlenen, alış faturalarında yer alan KDV'nin, YMM raporuna istinaden gerçekleştirilen iadesi söz konusu raporda gerekli açıklamaların yapılması, YMM raporu düzenlenmeyen durumlarda ise ihracatın bünyesine girdiğinin tevsik edilmesi şartıyla, ihracat istisnasının beyan edildiği vergilendirme dönemine kadar yüklenim listelerine dahil edilerek iadeye konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

**ÖNEMLİ:** Unutulmamalıdır ki vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler katma değer vergisi matrahına dahildir. Bu nedenle ihracat bedelinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan vade farkları da ihracat teslimi ile ilgili olduğu için katma değer vergisinden istisna olacaktır.

**ÖNEMLİ:** Konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde, malın yurtdışı edildiği sırada, kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığından, ihracat istisnası, kesin alıcının belirlenip, bu alıcı adına fatura düzenlendiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır.

**ÖNEMLİ:** Yurtdışındaki fuar ve sergilere gönderilen malların buralarda satılması halinde, düzenlenecek fatura ile ihracat teslimi kapsamında işlem yapılması mümkün olabilecektir. Dolayısıyla bu şekilde gönderilen mallarla ilgili olarak ihracat istisnası konsinye satışlarda olduğu gibi, malların yurtdışı edildiği tarihte değil, kesin satışın yapıldığı tarihte uygulanacaktır.

**ÖNEMLİ:** Mükelleflerin mal ihracatına ilişkin iade talep ettikleri vergilendirme dönemlerinde Sonraki Döneme Devreden Bakiye bulunduğu takdirde iade alabileceklerdir.

Ancak;

SDDB > İade Edilebilir KDV Tutarı ise; **TAMAMINI İADE ALABİLİR.**  
(Kalan Bakiye SDDB olur.)

SDDB < İade Edilebilir KDV Tutarı ise; **SDDB KADAR İADE ALINABİLİR**  
(SDDB=0).

SDDB = İade Edilebilir KDV Tutarı ise; **TAMAMINI İADE ALABİLİR**  
(SDDB=0).

SDDB=0 ise; İADE ALINAMAZ.

Ödenecek Vergi > 0 ise; İADE ALINAMAZ.

### 2.1.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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.

#### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.1.2. 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.

**Örnek:** BGC Ltd. Şti.'nin 2017/10'uncu ayına ait KDV beyanına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (KDV %18)

Matrah(%18)	200.000,00
Matrah Toplamı	200.000,00
Hesaplanan KDV	36.000,00
İlave Edilecek KDV	570,00
Toplam KDV	36.570,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	19.000,00
İndirimler Toplamı	40.000,00

Mükellef kurumun 2017/10'uncu vergilendirme dönemine ait KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi hükmü uyarınca 20.000,00 TL tutarındaki ihracat teslimlerine ilişkin "Yüklenilen KDV Listesi" aşağıdaki gibidir.

Alış Fat. Tarihi	Alış Fat. Sıra No'su	Satıcı Adı- Soyadı / Unvanı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alış Fat. KDV Hariç Tutarı	Alış Fat. KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si
2.10.2017	83	XX	Masa	7.500,00	1.350,00	1.350,00
5.10.2017	160	XX	Sandalye	2.000,00	360,00	360,00
17.10.2017	273	XX	Dolap	4.500,00	810,00	810,00
19.10.2017	578	XX	Kitaplık	4.000,00	720,00	720,00
<b>Toplam</b>						<b>3.240,00</b>

Mükellef kurumun yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Çözüm:** Mükellef kurumun 2017/10 vergilendirme döneminde 36.570,00 TL tutarında hesaplanan KDV'si bulunmaktadır. Toplam indirilebilecek KDV tutarı ise 40.000,00 TL'dir. Bu durumda mükellef kurumun Sonraki Döneme Devreden KDV tutarı 3.430,00 TL'dir. Bu nedenle mükellef kurumun mal ihracatına konu olan alımlarına ait yüklenilen KDV tutarı indirim yoluyla telafi edilememiştir.

#### **Mükellef Kurumun İade Talep Etmesi Halinde**

Mükellef kurum mal ihracatından kaynaklanan 3.240,00 TL tutarındaki yüklenilen KDV'yi indirim yoluyla telafi edememiştir. Mükellef kurumun Sonraki Döneme Devreden Bakıyesi ise 3.430,00 TL (40.000,00-36.570,00)'dir. Bu hususlar dikkate alındığında mükellef kurumun iade talep etmesi halinde olması gereken KDV beyanını aşağıdaki gibidir.

<b>DÖNEMİ/2017</b>	<b>Ekim</b>
Matrah(%18)	200.000,00
Matrah Toplamı	200.000,00
Hesaplanan KDV	36.000,00
İlave Edilecek KDV	570,00
Toplam KDV	36.570,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	19.000,00
İndirimler Toplamı	40.000,00
<b>Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler</b>	
Yük. KDV (İhracat kaynaklı)	3.240,00
İade Edilebilir KDV	3.240,00
Tecil Edilecek KDV	-
Ödenmesi Gereken KDV	-
İade Edilmesi Gereken KDV	3.240,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	190,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere, Ekim/2017 vergilendirme dönemi itibarıyla Hesaplanan KDV tutarı 36.570,00 TL, İndirilecek KDV Tutarı Toplamı ise 40.000,00 TL'dir. Mükellef kurum KDV beyannamesinde Sonraki Döneme Devreden KDV tutarı 3.430,00 TL olduğundan mal ihracına ilişkin yüklenim konusu yaptığı tutarı indirim yoluyla telafi edememiştir. Bu nedenle mükellef kurumun mal ihracatına ilişkin olarak yüklenim konusu yaptığı KDV tutarını iade talep etmesi halinde iade edilebilecek KDV tutarı 3.240,00 TL tutarındadır. Mükellefin iade işlemi sonrasında Sonraki Döneme Devreden Bakiyesi 190,00 TL tutarında olacaktır. Ancak mükellef kurumun herhangi bir iade talebi olmaması halinde ise Sonraki Döneme Devreden Bakiye tutarı 3.430,00 TL (40.000,00-36.570,00) tutarında olacaktır.

Mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer 5.000,00 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. Mahsuben talep etmesi halinde; miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### **a. Kayıt Dışı Hasılat Tespiti Halinde İhracattan Kaynaklanan İadenin Talebi**

Mükellef kurum hakkında örnekteki verilen haricinde; mükellef kurumun yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemede 2017/10 döneminde 75.000,00 TL tutarındaki mal satışına ilişkin belge düzenlemediği tespit edilmiştir. (KDV %18)

**Çözüm:** Mükellef kurum hakkında yapılan incelemede kayıt dışı hasılat tespit edilmiştir. Söz konusu tutar için belge düzenlenmediğinden beyan dışı kalmıştır.

DÖNEMİ/2017	Ekim
Matrah(%18)	275.000,00
Matrah Toplamı	275.000,00
Hesaplanan KDV	49.500,00
İlave Edilecek KDV	570,00
Toplam KDV	50.070,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	19.000,00
İndirimler Toplamı	40.000,00
Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler	
Yük. KDV (İhracat kaynaklı)	3.240,00
İade Edilebilir KDV	3.240,00
Tecil Edilecek KDV	-
Ödenmesi Gereken KDV	10.070,00
İade Edilmesi Gereken KDV	0,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	0,00

Mükellef kurumun KDV beyannamesi üzerinde yapılan incelemede Ödenecek Vergi'nin çıkmış olması söz konusu ihracat nedeniyle yüklendiği KDV'yi indirim yoluyla telafi ettiğini göstermektedir. Bu nedenle mükellef kurum KDV İadesi talep edemeyecektir.

#### **b. Sahte Belge Kullanımına İlişkin Tespitler**

Mükellef kurum hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda, mükellef kurumun Ekim/2017 vergilendirme dönemine ait Bu Döneme Ait İndirilecek KDV tutarı içinde yer alan 7.000,00 TL tutarındaki fatura/faturalar hakkında, sahte belge/belgeler olduğu tespiti yapılmıştır. (KDV %18)

**Çözüm:** Mükellef kurumun Ekim/2017 vergilendirme dönemine ait Bu Döneme Ait İndirilecek KDV tutarı içinde yer alan 7.000,00 TL'yi haksız yere indirim konusu yapması durumunda iade talebine ilişkin KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>DÖNEMİ/2017</b>	<b>Ekim</b>
Matrah(%18)	200.000,00
Matrah Toplamı	200.000,00
Hesaplanan KDV	36.000,00
İlave Edilecek KDV	570,00
Toplam KDV	36.570,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	12.000,00
İndirimler Toplamı	33.000,00
<b>Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler</b>	
Yük. KDV (İhracat kaynaklı)	3.240,00
İade Edilebilir KDV	3.240,00
Tecil Edilecek KDV	-
Ödenmesi Gereken KDV	3.570,00
İade Edilmesi Gereken KDV	0,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	0,00

Mükellefin kurumun KDV beyannamesi üzerinde yapılan incelemede Hesaplanan KDV tutarı 36.570,00 TL, İndirilecek KDV Tutarı Toplamı ise 33.000,00 TL'dir. Mükellef kurumun beyannamesinde Ödenecek Vergi'nin çıkmış olması söz konusu ihracat nedeniyle yüklendiği 3.240,00 tutarındaki KDV'yi indirim yoluyla telafi ettiğini göstermektedir. Bu nedenle mükellef kurum KDV İadesi talep hakkı bulunmamaktadır.

### **c. Sahte Belge Kullanımına İlişkin Tespitler 2**

Mükellef kurum hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde, yüklenilen KDV listelerinde yer alan faturalardan 2.000,00 TL tutarında KDV'yi sahte belge ile belgelendirdiği tespit edilmiştir. (KDV %18)

**Çözüm:** Mükellef kurum yüklenilen KDV listesinde yer alan faturalardan 2.000,00 TL tutarındaki KDV'yi sahte belge ile belgelendirmiştir. Buna ilişkin olarak mükellef kurumun mal ihracatına ilişkin yüklenilen KDV tutarı toplamı 3.240,00 TL değil 1.240,00 TL tutarında olacaktır. Mükellef kurum yüklendiği KDV tutarı Bu Döneme ait İndirilecek KDV tutarı içinde olduğundan, mükellef kurumun Bu Döneme ait İndirilecek KDV tutarı da 2.000,00-TL azaltılarak 17.000,00-TL olacaktır.

Bu durumda mükellef kurumun iade talep etmesi halinde KDV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>DÖNEMİ/2017</b>	<b>Ekim</b>
Matrah(%18)	200.000,00
Matrah Toplamı	200.000,00
Hesaplanan KDV	36.000,00
İlave Edilecek KDV	570,00
Toplam KDV	36.570,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	21.000,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	17.000,00
İndirimler Toplamı	38.000,00
<b>Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler</b>	
Yük. KDV (İhracat kaynaklı)	1.240,00
İade Edilebilir KDV	1.240,00
Tecil Edilecek KDV	-
Ödenmesi Gereken KDV	0,00
İade Edilmesi Gereken KDV	1,240,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	190,00

Mükellef kurumun mal ihracatına ilişkin yüklenim konusu yaptığı 3.240,00 TL yüklenim konusu yaptığı KDV'nin 2.000,00 TL'sini sahte belge ile belgelendirmiştir. Bu nedenle haksız ve yersiz yere indirim konusu yapılan 2.000,00 TL'nin iadesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellef kurumun Ekim/2017 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin yeniden düzenlenmesi durumunda İade Edilebilir KDV'nin 1.240,00 TL tutarındadır. Mükellef kurumun Hesaplanan KDV Tutarı 36.570,00 TL, İndirimler Toplamı ise 38.000,00 TL'dir. Sonraki Döneme Devreden KDV tutarının (1.430,00-TL) iade edilebilir KDV tutarından (1.240,00-TL) yüksek olmasından dolayı mükellef yüklediği KDV tutarının (1.240,00-TL) tamamını iade alabilecektir. Mükellef kuruma mal ihracına ilişkin yüklenilen KDV tutarının iade edilmesi sonrasında Sonraki Döneme Devreden KDV tutarı 190,00 TL olacaktır.

Mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer 5.000,00 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. Diğer vergi borçlarına mahsuben talep etmesi halinde; miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.1.3. İhraç Edilen Malın Geri Gelmesi**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ithalat istisnasını düzenleyen 16/1-b maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak; Güm-

rük Kanunu'nun 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. İthalat istisnasının uygulanabilmesi için ilgili gümrük idareleri ihracat istisnasından yararlanan 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.<sup>14</sup>

KDV ödenmek suretiyle satın alınan veya işletmede imal edilen malların geri gelmesi halinde, vergi dairelerince ihracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanun'un 11'inci maddesi ile ihracatçıya getirilen imkânlar göz önüne alınarak aşağıdaki şekilde hareket edilir:<sup>15</sup>

- Vergi dairesince yapılacak inceleme sonunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak ihracat sırasında iade talebinde bulunmadığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapar.
- Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya mahsuben iade olarak talep ettiğinin belirlenmesi halinde, iade henüz yapılmamışsa ihracatçının KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilir ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödenmesi istenmez. Bu durumda, ihracatçının ilgili dönem beyannamesinde "iade" olarak beyan edilen tutarın geri gelen mallara isabet eden kısmı, malların geri geldiği vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin 103 No.lu satırına yazılarak indirilir.
- İhraç edilen malın, bu mala ait yüklenilen katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesinden sonra geri gelmesi halinde, geri gelen mallara isabet eden iade tutarının gümrükte ödenmesinden sonra ithalat istisnası kapsamında işlem yapılır. Dolayısıyla, geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya mahsuben iade olarak aldığı belirlenmesi halinde bu iadede; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalanıldığı belirtilir.
- Vergi dairelerince, geri gelen eşya ile ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar tespit edildikten sonra ilgili gümrük idaresine durum bildirilir.

<sup>14</sup> Serkan BAŞYURT, Betül YAKAR, Murat ÇİFTÇİER, İhraç Edilen Malların Geri Gelmesinin İhracat İstisnasına Etkisi, Vergi Raporu Dergisi, 2015, s. 349.

<sup>15</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Mal İhracatından Kaynaklanan İadelere İlişkin Vergi İnceleme Rehberi, 2017, s.3-4.



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

**ÖNEMLİ:** Yurtdışındaki müşteriye teslim edilmek üzere gönderilen ve gümrük çıkış beyannamesiyle Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıktığı tevsik olunan malların; alıcıya tesliminden önce nakli sırasında zayi olması, söz konusu işlemin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir.<sup>16</sup>

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

**Örnek:** B Ltd. Şti. gözlük alım satım faaliyeti ile iştirak etmektedir. Nisan/2017 vergilendirme döneminde 25.000 adet gözlüğün tanesini 20,00-TL'den ihraç etmiştir. Nisan/2017 vergilendirme dönemine ait KDV beyanına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibidir. (KDV %18)

İhracat Bedeli 25.000 x 25,00TL	625.000,00
Yurtiçi Diğer Teslim Bedelleri	100.000,00
Hesaplanan KDV tutarı	18.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İhracat nedeniyle Yüklenilen KDV	50.000,00

İhraç edilen gözlüklerin 5.000 tanesinin ayrılmış mal olduğu tespit edilmiş ve alıcısı tarafından iade edilmiştir. İfadeye konu ürünler 27.05.2017 tarihinde ilgili gümrük müdürlüğüne geri gelmiştir.

**Çözüm:** Mükellef B Ltd. Şti.'nin geri gelen eşyanın ithalat istisnasından yararlanabilmesi için, söz konusu eşyaya ilişkin olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanan tutarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu tutar kadar teminat göstermesi gerekmektedir.

**- Mükellef İade Talebinde bulunmamışsa;**

Mükellef iade talebinde bulunmadığı tespit edilmesi halinde, ihracat kapsamında yüklediği KDV'yi indirim yoluyla telafi etmesi gerekecektir. Bu duruma göre; mükellef kurumun Nisan/2017 KDV beyan özeti aşağıdaki gibidir.

<sup>16</sup> Serdar CÖMERT, Ender ÖZDEMİR, Örnek Olaylarla KDV Kanunu Uygulaması, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, Mayıs 2017, s.80.

Yurtiçi Diğer Teslim Bedelleri	100.000,00
Hesaplanan KDV tutarı	18.000,00
Bu Dönem İnd. Kdv	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İndirimler Toplamı	80.000,00
İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV	0,00
İade Edilebilir KDV Tutarı	50.000,00
İade Edilmesi Gereken KDV Tutarı	0,00
Sonraki Döneme Devreden KDV Tutarı	62.000,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurumun beyannamesinde Hesaplanan KDV tutarı 18.000,00 TL, İndirimler Toplamı ise 80.000,00 TL tutarındadır. Mükellef ihracat ettiği mala ilişkin yüklenilen 50.000,00 TL tutarındaki KDV'nin iadesi talep etmemiştir. Yani ihracat istisnasından yararlanan bir miktar bulunmamaktadır. İlgili gümrük iadesi geri gelen gözlüklere ilişkin olarak ithalat istisnası kapsamında işlem tesis ederek, malın mükellef kuruma teslimini gerçekleştirecektir.

**- Mükellef kurumun iade talep etmesi ancak iade işleminin henüz sonuçlandırılmamış olması durumunda;**

Yurtiçi Diğer Teslim Bedelleri	100.000,00
Hesaplanan KDV tutarı	18.000,00
Bu Dönem İnd. Kdv	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İndirimler Toplamı	80.000,00
İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV	0,00
İade Edilebilir KDV Tutarı	50.000,00
İade Edilmesi Gereken KDV Tutarı	50.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV Tutarı	12.000,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurumun beyannamesinde Hesaplanan KDV tutarı 18.000,00 TL, İndirimler Toplamı ise 80.000,00 TL tutarındadır. Mükellef ihracat ettiği mala ilişkin yüklenilen KDV 50.000,00 TL tutarındaki KDV'nin iadesi talep etmiştir. Ancak mükellef kurumun iade talep etmesine rağmen; nakden veya mahsuben iade henüz gerçekleşmemiştir. Bu durumda mükellef kurumun KDV iade talebinin **geri gelen mallara isabet eden** KDV tutarı kadar KDV iadesinden yararlanmadığı kabul edilecektir. Bu nedenle de geri gelen mallar için gümrükte KDV ödemesi gerekmeyecektir.

**- Mükellef kurumun KDV iade talebinin sonuçlandırılmış olması;**

Yurtiçi Diğer Teslim Bedelleri	100.000,00
Hesaplanan KDV tutarı	18.000,00
Bu Dönem İnd. Kdv	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İndirimler Toplamı	80.000,00
İhracat Nedeniyle Yüklenilen KDV	0,00
İade Edilebilir KDV Tutarı	50.000,00
İade Edilmesi Gereken KDV Tutarı	50.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV Tutarı	12.000,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurumun beyannamesinde Hesaplanan KDV tutarı 18.000,00 TL, İndirimler Toplamı ise 80.000,00 TL tutarındadır. Mükellef ihracat ettiği mala ilişkin yüklenilen KDV 50.000,00 TL tutarındaki KDV'nin iadesi talep etmiştir. Mükellef kurumun Sonraki Döneme Devreden KDV Tutarının 62.000,00 TL tutarında olmasında dolayı mükellef kurumun Nisan/2017 vergilendirme döneminde gerçekleştirdiği ihracata ilişkin yüklenilen KDV tutarının tamamını nakden/mahsuben iade almaya hak kazanmıştır. Mükellef kurum yüklenim konusu yaptığı KDV tutarını indirim mekanizması yoluyla telafi edemediği için yüklenim konusu yaptığı tutarın tamamını iade almaya hak kazanmış ve söz konusu tutar iade edilmiştir. Bu durum ilgili gümrük idaresine bildirilecek olup, geri gelen 5.000 adet gözlüğe isabet eden iade tutarı (5.000 adet / 25.000 adet)x50.000,00 TL=10.000,00 TL'dir.

Bu bağlamda; 10.000,00 TL tutarında KDV iadesi mükelleften alınarak ihracat istisnasından faydalandığı ilgili gümrük idaresine bildirilecektir. Bu husus üzerine mükellef kurum; geri gelen eşyaya ilişkin olarak gümrükte, ihracat istisnasından yararlanan 10.000,00 TL tutarındaki KDV'yi ödemek suretiyle ithalat işlemi gerçekleştirilecektir.

**- Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Hususlar**

**Örnek:** B Anonim Şirketi 15/04/2017 tarihinde 350.000,00 TL tutarında emtia satın almıştır. Emtiaya ilişkin fatura bedelinin ödemesi banka yoluyla gerçekleştirilmiştir.

14/05/2017 tarihinde söz konusu emtiaların ihracına ilişkin olarak yurtdışındaki firma ile anlaşma sağlanmış ve 100.000,00 € tutarındaki ihracat faturası 04/10/2017 tarihinde düzenlenmiştir. (1€=4,50 TL)

İhracat ilişkin gümrük beyannamesi 27/10/2017 tarihinde düzenlenmiş ve mallar fiilen yurtdışına 31/10/2017 tarihinde çıkmıştır. Aynı tarih itibarıyla güm-

rük beyannamesi sınır gümrükçe kapatılmıştır. (27/10/2017 tarihinde 1€=4,60 TL, 31/10/2017 tarihinde 1€=4,70 TL)

Ekim/2017 yılı vergilendirme dönemleri itibariyle işletmeye ait diğer bilgiler aşağıdaki gibidir. (KDV Oranı %18 olarak dikkate alınacaktır.)

Yurt İçi Satış Tutarı	200.000,00
Hesaplanan KDV Tutarı	36.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İhracat Nedeniyle Yüklenin KDV Tutarı	63.000,00

İşletme ihracat istisnasına ilişkin gerekli bilgileri tamamlamış 05/11/2017 tarihi itibariyle iadesini mahsuben talep ettiğini bildirmiştir. Mahsuben iade talebi aynı gün dikkate alınmış ve vergi borçlarına karşılık iadesi gerçekleştirilmiştir.

**Çözüm:** İhracat faturasının düzenlendiği tarih dikkate alınmaksızın mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştirildiği tarih olan gümrük beyannamesinin kapanma tarihini içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. Bu nedenle malların fiilen ihraç edildiği vergilendirme döneminde (Ekim//2017) istisnadan yararlanabilecektir.

15/04/2017	
153 Ticari Mallar	350.000,00
191 İndirilecek KDV	63.000,00
102 Bankalar	413.000,00
(Ticari mal alışı)	
04/10/2017	
120 Alıcılar	450.000,00
- Yurtdışı Satışlar	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	450.000,00
(İhracata ilişkin fatura düzenlenmesi)	
31/10/2017	
120 Alıcılar	20.000,00
- Yurtdışı Satışlar	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	450.000,00
601 Yurtdışı Satışlar	470.000,00
(İhracatın gerçekleşmesi)	

31/10/2017	
391 Hesaplanan KDV	36.000,00
190 Devreden KDV	44.000,00
- İade Alınan KDV Tutarı	
191 İndirilecek KDV	75.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
05/11/2017	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	44.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
190 Devreden KDV	44.000,00
- İade Alınacak KDV	
(Vergi dairesinden iade alacağı)	
05/11/2017	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	44.000,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	44.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
(Mahsuben iade)	
.../.../....	

Mükellefin yaptığı ihracata ilişkin yüklendiği 63.000,00 TL tutarında KDV'nin 19.000,00 TL'sini indirim yoluyla telafi etmiştir. Bu nedenle mükellefin yaptığı ihracata ilişkin iade alabileceği tutar 44.000,00 TL'dir.

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 5.000,00 TL'yi aşan kısmın nakden 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. Eğer mal ihracından kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL aşmaması durumunda; iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Şayet mükellef mal ihracından kaynaklanan iade talebini diğer vergi borçlarına mahsuben talep etmesi durumunda; yukarıda belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellefin Hesaplanan KDV Tutarının 100.000,00 TL olması durumunda;**

31/10/2017	
391 Hesaplanan KDV	100.000,00
191 İndirilecek KDV	75.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
360 Ödenecek KDV	20.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
.../.../....	

Yukarıda görüleceği üzere, mükellefin yaptığı ihracata ilişkin olarak düzenlenen KDV beyannamesinde 20.000,00 TL tutarında Ödenecek KDV tutarı çıkmıştır. Bu nedenle mükellef yaptığı ihracata ilişkin olarak yüklenim konusu yaptığı 63.000,00 TL tutarındaki KDV'yi indirim yoluyla telafi etmiş olduğundan iade hakkı bulunmamaktadır.

**- Mükellefin Hesaplanan KDV Tutarının 10.000,00 TL olması durumunda;**

31/10/2017	
391 Hesaplanan KDV	10.000,00
190 Devreden KDV	63.000,00
- İade Alınacak KDV	
190 Devreden KDV	7.000,00
191 İndirilecek KDV	75.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
05/11/2017	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	63.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
190 Devreden KDV	63.000,00
- İade Alınacak KDV	
(Vergi dairesinden iade alacağı)	
.../.../....	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	63.000,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	63.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
(Mahsuben iade)	
.../.../....	

Mükellefin Hesaplanan KDV tutarı 10.000,00 TL tutarında olmak birlikte İndirimler Toplamı 80.000,00 TL'dir. Sonraki Döneme Devreden KDV tutarı yüklenilen KDV tutarından yüksek olduğundan mal ihracatına ilişkin olarak yüklenim konusu yaptığı tutarın tamamını iade alabilecektir. Yani mükellefin yaptığı ihracata ilişkin olarak yüklediği 63.000,00 TL tutarındaki KDV'nin tamamını indirim yoluyla telafi edememiştir. Bu nedenle mükellef yüklediği KDV'nin tamamını iade alabilecektir. Bu nedenle mükellefin Sonraki Döneme Devreden Bakiyesi 7.000,00 TL tutarında olacaktır.

Mükelleflerin mal ihracından kaynaklanan ve 5.000,00 TL'yi aşan kısmın nakden 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. Eğer mal ihracından

kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL aşmaması durumunda; iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Şayet mükellef mal ihracından kaynaklanan iade talebini diğer vergi borçlarına mahsuben talep etmesi durumunda; yukarıda belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

## 2.2. Hizmet İhracatından Kaynaklanan İade Talepleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Mal ve hizmet ihracatı” başlıklı 11’inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının “a” bendinde;

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler,
- Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,
- Serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler
- Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri

Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi kapsamında bir hizmetin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için, aynı Kanun’un 12/2’nci maddesine göre;

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

**ÖNEMLİ:** 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 katma değer vergisine 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.

**ÖNEMLİ:** Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında katma değer vergisinden istisnadır.

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

**Örnek:** BGC Ltd. Şti.'nin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmaktadır. Almanya yapılması planlanan bir alışveriş merkezine ilişkin proje çizimi yapmıştır. İşleme ilişkin bedelde tahsil edilmiştir.

**Çözüm:** BGC Ltd. Şti tarafından sunulan bu hizmet katma değer vergisinden istisna olup, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır.

**Örnek:** Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan BGC Ltd. Şti. Almanya'da faaliyette bulunan H firması için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı malların temin edilmesi noktasında aracılık hizmeti sunmuştur. Sunulan hizmete ilişkin bedel de tahsil edilmiştir.

**Çözüm:** BGC Ltd. Şti.'nin Türkiye'de sunmuş olduğu aracılık hizmeti katma değer vergisinden istisna olup, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır.

**Örnek:** Türkiye'de aracılık hizmeti sunan BGC Ltd. Şti., Almanya'da yerleşik olan bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

**Çözüm:** Türkiye'de sunulan aracılık hizmetten Türkiye'de faydalandığından hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilemeyecektir. İster fatura yabancı adına düzenlensin isterse de hizmet bedeline ilişkin tutar Türkiye'ye getirsin bu durumu değiştirmeyecektir.

**Örnek:** Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan H İnş. Taah. A.Ş., Fransa'daki B firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Fransa'da inşa edilecek bir alışveriş merkezinin inşasında kullanılmak üzere kendi mülkiyetinde bulunan iş makinelerini kiralamıştır.

**Çözüm:** Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından katma değer vergisinin konusuna girmez. Katma değer vergisinin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

**ÖNEMLİ:** Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir.

**ÖNEMLİ:** İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

**ÖNEMLİ:** Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir. Türkiye'den serbest bölgeye verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilemez. Yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilmeyen KDV tutarının iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez.<sup>17</sup>

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Hizmet faturası veya listesi

<sup>17</sup> Suat SARIGÜL, "Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe", Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, s.331-332.



- 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
- SDDB > İade Edilebilir KDV Tutarı ise; **TAMAMINI İADE ALABİLİR. (Kalan Bakiye SDDB olur.)**
- SDDB < İade Edilebilir KDV Tutarı ise; **SDDB KADAR İADE ALINABİLİR (SDDB=0).**
- SDDB = İade Edilebilir KDV Tutarı ise; **TAMAMINI İADE ALABİLİR (SDDB=0).**
- SDDB=0 ise; İADE ALINAMAZ.
- Ödenecek Vergi > 0 ise; İADE ALINAMAZ.

### 2.2.1. Nakden İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

### 2.2.2. Mahsuben İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-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.

#### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### - Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Hususlar

**Örnek:** Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan B A.Ş., Almanya'da yapılacak olan baraj için proje çizim görevini üstlenmiş ve 14/05/2017 tarihi itibarıyla barajın proje çizimi tamamlanmıştır. Aynı tarih itibarıyla hazırlanan proje ve proje ilişkin B A.Ş. tarafından tanzim edilen 100.000,00 € tutarındaki fatura ilgili şirkete gönderilmiştir. (14/05/2017 tarihi itibarıyla 1€=4,40)

B A.Ş.'nin Almanya'daki baraj inşaatı kapsamında çizilen projede yüklenilen KDV tutarı 72.000,00 TL'dir.

B A.Ş. tarafından tanzim edilen 100.000,00 €'luk fatura bedeli 27/05/2017 tarihinde Türkiye'ye getirilmiştir. (27/05/2017 tarihinde 1€=4.50 TL)

B A.Ş.'nin Mayıs ayına ait diğer bilgileri aşağıdaki gibidir. (KDV Oranı %18 olarak dikkate alınacaktır.)

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	200.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

### Çözüm:

Satış Bedeli: 100.000,00 € x 4.40 TL =440.000,00 TL

Hesaplanan KDV Tutarı= 200.000,00 x 0,18 = 36.000,00 TL

14/05/2017	
120 Alıcılar (Yurtdışı)	440.000,00
601 Yurtdışı Satışlar	440.000,00
(Hizmet ihracına ilişkin faturanın tanzim edilmesi.)	
27/05/2017	
102 Bankalar (€ Hesabı)	450.000,00
601 Yurtdışı Satışlar	10.000,00
120 Alıcılar (Yurtdışı)	440.000,00
(Fatura bedelinin tahsil edilmesi.)	
31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	36.000,00
190 Devreden KDV	44.000,00
- İade Alınacak KDV	
191 İndirilecek KDV	75.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı.)	
.././.....	
136 diğer Çeşitli Alacaklar	44.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
190 Devreden KDV	44.000,00
- İade Alınacak KDV	
(İade alacağı.)	
.././.....	

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurumun KDV tahakkuk kaydında Hesaplanan KDV tutarı 36.000,00 TL, İndirimler Toplamı ise 80.000,00 TL'dir. Bu durum mükellef B A.Ş.'nin hizmet ihracı kapsamında yüklendiği 72.000,00 TL tutarındaki KDV'nin yalnız 28.000,00 TL'sini indirim mekanizması yoluyla telafi ettiği göstermektedir. Dolayısıyla mükellef B A.Ş.'nin hizmet ihracından kaynaklı iade alabileceği tutar 44.000,00 TL'dir.

Mükellefin hizmet ihracından kaynaklanan 44.000,00 TL tutarındaki iadesini nakden talep etmesi durumunda; talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. Ancak diğer vergi borçlarına mahsuben talep etmesi halinde; iade edilecek KDV tutarı 5.000,00 TL'yi aştığı için 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. Eğer iade edilecek tutar 5.000,00 TL'yi aşmamış olsaydı; mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellef kurumun hesaplanan KDV tutarının 5.000,00 TL olması durumunda;**

31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	5.000,00
190 Devreden KDV	72.000,00
- İade Alınacak KDV	
190 Devreden KDV	3.000,00
191 İndirilecek KDV	75.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı.)	
...../...../.....	
136 diğer Çeşitli Alacaklar	72.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
190 Devreden KDV	72.000,00
- İade Alınacak KDV	
(İade alacağı.)	
...../...../.....	

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurumun KDV tahakkuk kaydında Hesaplanan KDV tutarı 5.000,00 TL, İndirimler Toplamı ise 80.000,00 TL'dir. Bu durum mükellef B A.Ş.'nin hizmet ihracı kapsamında yüklendiği 72.000,00 TL tutarındaki KDV'yi indirim mekanizması yoluyla telafi edemediğini göstermektedir. Mükellef B A.Ş. hizmet ihracı kapsamında yüklendiği 72.000,00 TL tutarındaki KDV'yi indirim mekanizması yoluyla telafi edemediğinde hizmet ihracı kapsamında yüklendiği KDV'nin tamamını iade alabilecektir.

Mükellef kurumun iade işlemi sonucunda Sonraki Döneme Devreden Bakiye tutarı 3.000,00 TL olacaktır.

Mükellefin hizmet ihracından kaynaklanan 44.000,00 TL tutarındaki iadesini nakden talep etmesi durumunda; talepleri miktarına bakılmaksızın vergi incele-

me raporuna veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. Ancak diğer vergi borçlarına mahsuben talep etmesi halinde; iade edilecek KDV tutarı 5.000,00 TL'yi aştığı için 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. Eğer iade edilecek tutar 5.000,00 TL'yi aşmamış olsaydı; mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellef kurumun hesaplanan KDV tutarının 200.000,00 TL olması durumunda;**

		31/05/2017
391 Hesaplanan KDV		200.000,00
191 İndirilecek KDV		75.000,00
190 Devreden KDV		5.000,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		120.000,00
(KDV tahakkuk kaydı.)		
		..././....

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurumun KDV tahakkuk kaydında Hesaplanan KDV tutarı 200.000,00 TL, İndirimler Toplamı ise 80.000,00 TL'dir. Bu durum mükellef B A.Ş.'nin hizmet ihracı kapsamında yüklendiği 72.000,00 TL tutarındaki KDV'yi indirim mekanizması yoluyla telafi ettiğini göstermektedir. Bu nedenle B A.Ş. hizmet ihracı kapsamında yüklendiği KDV'yi hiçbir şekilde iade alamayacaktır.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.01.2016 tarihinde vermiş olduğu bir özalgede; mükelleflerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 11 ve 12'nci maddeleri uyarınca hizmet ihracından doğan alacağın kısmen mahsup kısmen nakden iadesinin talep edilip edilemeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir. Buna ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca; "Hizmet ihracından doğan alacakların mahsuben iadesinin talebi halinde iade için aranan belgelerin tamamlanmış olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapıldıktan sonra kalan tutarın talep dilekçesine istinaden diğer borçlara mahsubu mümkündür. Hizmet ihracından doğan ve mahsup sonrası kalan alacağın KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen hususlar doğrultusunda nakden iadesi talep edilebilir.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/05/2016 tarihi özalgesinde; Türkiye Cumhuriyeti İspanya Madrid Büyükelçiliği Kançılara binası ve Umman Sul-

tanlığı Muskat Büyükelçiliği binasının mimari projelerinin çiziminin üstlenildiğini, bu işe ilişkin hizmet faturalarının yurt dışındaki büyükelçilikler adına tanzim edildiği ve ödemelerin yurt dışındaki büyükelçiliklerden gelmekte olduğunu belirtilecek, muhatabın Türkiye Cumhuriyeti olması sebebiyle Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 12/2 nci maddesinde yer alan hizmet ihracı istisnası hükümlerinden faydalanılıp faydalanılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir .Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; "Söz konusu indirim hükmünden yararlanılabilmesi için;

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1'inci maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye' de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
- 4/1'inci maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,
- 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,
- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin KDV den istisna olduğu,
- 12/2'nci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

hükme bağlanmıştır.

Hizmet ihracı ile ilgili olarak hizmetin verildiği dönemde geçerli olan Mülga 26 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K), 30 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A), 113 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) ve 60 No.lu KDV Sirkülerinin (3.1.1) bölümlerinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Mülga, 26 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "K- Hizmet İhracı" bölümü uyarınca, yurt dışındaki müşteri tabiri ile hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerektiğini ifade edilmiştir.

Buna göre, "Şirketiniz tarafından Türkiye Cumhuriyeti Madrid Büyükelçiliğine ait bina ile Türkiye Cumhuriyeti Muskat Büyükelçiliğine ait bina için verilen mimari proje çizim hizmetinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi

kapsamında hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi ve KDV den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

**! ÖZELGE:** Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/09/2015 tarihinde vermiş olduğu özeldgede; şirketiniz tarafından Türkiye'deki Rus, Kazak ve Ukraynalı turist gruplarına alışveriş esnasında kredi limitlerinin yetersiz kalması durumunda yurtdışında bulunan anlaşmalı finans kurumları aracılığı ile kredi sağlanmasına yönelik danışmanlık hizmeti verilmesi karşılığında anlaşmalı finans kurumlarından komisyon geliri elde ettiğiniz belirtilerek, söz konusu hizmetin hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca; “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. Şirketiniz tarafından turist gruplarının Türkiye'de yapmış oldukları alışveriş sırasında kredi kartlarının harcanabilir limitlerinin yetersiz kaldığı durumlarda yurt dışında yerleşik finansman firmaları ile karşılaştırılması şeklinde verilen müşteri bulmaya yönelik aracılık hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından söz konusu hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesinde;

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin **hizmetler**,
- Yurt dışındaki müşteriler için yapılan **hizmetler**,
- Serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan **fason hizmetler**
- Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming<sup>1</sup> anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming **hizmetleri**

katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Özel faturalı satışın bavul ticareti kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Satıcının Bağlı oldukları Vergi Dairesinden “Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılacak satışlara ait KDV ihracat istisnası izin belgesi (**İstisna İzin Belgesi**) sine sahip mükelleflerden olmalıdır.

İstisna izin belgesine sahip olabilmek için **gerçek usulde KDV mükellefi olunmalı ve hakkında olumsuz rapor yazılmamış olunmalıdır.**

- 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.
- Satılan malların bedelleri toplamının 2.000,00-TL'nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz.

Yukarıda belirtilen şekilde gerçekleştirilen satış sonucunda satıcı tarafından alıcıya Özel Fatura düzenlenir ve KDV hesaplanmaz.

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 3 ay** içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na 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 **1 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 Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi kapsamında vergi tahsil ederek satış yapmaları da mümkündür.

**ÖNEMLİ:** Özel Faturalı satışlar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile tam istisna kapsamında beyan edilir.

### 2.3.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi ye-

rine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözümlür.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### **2.3.2. 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.

**Örnek:** Türkiye'de ikamet eden ve halı, kilim alım satımı ile iştigal eden Bay B istisna izin belgesine sahiptir. Aşağıda alış tutarları ve yüklenilen KDV tutarları açıklanan haluları Bay B 05/06/2017 tarihinde Almanya'da yaşayan ve ikamet tezkeresine sahip olan Bayan H'ye 17.000,00 TL karşılığında satmış ve KDV hesaplamamıştır. (KDV Oranı %18 olarak dikkate alınacaktır.)

<b>Alış Tarihi</b>	<b>Alış Tutarı</b>	<b>Yüklenilen KDV</b>
15.04.2017	3.000,00	540,00
14.05.2017	5.000,00	900,00
27.05.2017	6.000,00	1.080,00

Bayan H 05/08/2017 tarihinde özel fatura ile aldığı malları gümrükten geçirerek Almanya'ya götürmüştür. Gümrükte onaylattığı özel faturayı 28/08/2017 tarihinde posta yolu ile Bay B'ye göndermiş, Bay B'de bahse konu fatura satıcıya 01/09/2017 tarihinde ulaşmıştır.

Bay B'nin 2017/05-06-07 vergilendirme dönemleri KDV ile ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir:

<b>Dönem</b>	<b>Haziran</b>	<b>Ağustos</b>	<b>Eylül</b>
Hs. KDV	8.000,00	7.000,00	4.000,00
Bu Dön. İn. KDV	6.000,00	8.000,00	4.500,00
ÖDD KDV	3.500,00	500,00	1.500,00

Yukarıda yer alan verilerden hareket ederek Bay B'nin Özel Fatura ile gerçekleştirdiği satışa ilişkin iade alıp alamayacağını açıklayınız. (KDV Oranı: %18)

**Çözüm:** Özel faturalı bir satışın bavul ticareti kapsamında değerlendirilebilmesi için Bay B'nin belirtilen şartları sağlaması gerekmektedir. Bu kapsamda;



- Bay B istisna izin belgesine sahiptir.
- Alıcı Türkiye'de ikamet etmemekte ve ikamet tezkeresine sahiptir.
- Teslim bedeli en az sınır olan 2.000,00 TL'nin üzerindedir.
- Teslim konusu mal ÖTV I Sayılı listede yer alan mallardan değildir.

Söz konusu şartların sağlanması ile birlikte; Bayan H'nin Özel Fatura ile gerçekleştirdiği alış özel fatura tarihini **takip eden aybaşından** itibaren **3 ay** içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun gördüğü gümrük kapılarından yurtdışı edilmelidir. Mükellefin özel fatura ile satış yaptığı tarih 05/06/2017'dir. Bu nedenle söz konusu mallar en geç 30/09/2017 tarihine kadar gümrükten geçirilerek yurtdışı edilmelidir. Bayan H ise söz konusu malları 05/08/2017 tarihinde yurtdışı etmiştir.

Yurtdışına çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde de gümrükte onaylanan özel faturanın satıcıya intikal etmiş olması gerekir. Bayan H 05/08/2017 tarihinde malları yurtdışına çıkarttığı için gümrükte onaylanan özel fatura 05/09/2017 tarihine kadar satıcıya intikal etmiş olması gerekir. Bay B'ye bahse konu fatura 01/09/2017 tarihinde ulaşmıştır.

Bu şartların sağlanması halinde onaylı özel faturanın **satıcıya intikal ettiği tarihi kapsayan döneme** ait KDV beyanında tam istisna olarak değerlendirilir ve istisnaya konu malın ediniminde veya üretiminde bünyesine giren yüklenilen KDV den indirim yolu ile telafi edilemeyen KDV iade edilir.

Dönem	Eylül
Hs. KDV	4.000,00
Toplam KDV	4.000,00
ÖDD KDV	1.500,00
Bu Dön. İn. KDV	4.500,00
İndirimler Toplamı	6.000,00
<b>Tam İstisna Kapsamına Giren İşl.</b>	
Mal İhracı (Bavul Ticareti)	14.000,00
Yük. KDV	2.520,00
İade Edilebilir KDV	2.520,00
Ödenmesi Gereken KDV	0,00
İade Edilmesi Gereken KDV	2.000,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	0,00

Mükellef kurumun beyannamesi incelendiğinde Hesaplanan KDV tutarı toplamı 4.000,00 TL, İndirilecek KDV tutarı toplamı ise 6.000,00 TL'dir. Bu husus doğrultusunda mükellefin KDV beyannamesinde Sonraki Döneme Devreden Bakiyesi oluşacaktır. Yani mükellefin bavul ticareti kapsamında özel fatura satışı nedeniyle yüklediği KDV tutarının 2.000,00-TL'sini indirim yoluyla telafi edememiştir. Mükellef

lefin bavul ticareti kapsamında özel faturalı satışı nedeniyle iade alabileceği toplam tutar 2.520,00 TL'dir. Ancak Sonraki Döneme Devreden Bakiye 2.000,00 TL olduğu için, mükellef yüklediği KDV tutarının 520,00 TL'sini indirim yoluyla telafi etmiştir. Dolayısıyla iade alınabilecek tutar 2.000,00 TL'dir. İade işlemi sonrasında mükellefin Sonraki Döneme Devreden Bakiyesi de 0,00 TL olacaktır.

Mükellefin Türkiye'de ikamet etmeyen şahsa özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşarsa; 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. Mükellef diğer vergi borçlarına mahsuben iade talep etmesi durumunda; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

- Mükellefin Hesaplanan KDV Tutarı'nın 1.000,00 TL olması halinde;

Dönem	Eylül
Hs. KDV	1.000,00
Toplam KDV	1.000,00
ÖDD KDV	1.500,00
Bu Dön. İn. KDV	4.500,00
İndirimler Toplamı	6.000,00
Tam İstisna Kapsamına Giren İşl.	
Mal İhracı (Bavul Ticareti)	14.000,00
Yük. KDV	2.520,00
İade Edilebilir KDV	2.520,00
Ödenmesi Gereken KDV	0,00
<b>İade Edilmesi Gereken KDV</b>	2.520,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	2.480,00

Mükellef kurumun beyannamesi incelendiğinde Hesaplanan KDV tutarı toplamı 1.000,00 TL, İndirilecek KDV tutarı toplamı ise 6.000,00 TL'dir. Bu husus doğrultusunda mükellefin KDV beyannamesinde Sonraki Döneme Devreden Bakiyesi oluşacaktır. Yani mükellefin bavul ticareti kapsamında özel fatura satışı nedeniyle yüklediği KDV tutarını indirim yoluyla telafi edememiştir. Mükellefin bavul ticareti kapsamında özel faturalı satışı nedeniyle iade alabileceği toplam tutar 2.520,00 TL'dir. Sonraki Döneme Devreden Bakiye'nin 5.000,00 TL tutarında olması bavul ticareti kapsamında yüklediği KDV'yi indirim yoluyla telafi edemediği göstermektedir. Bu durumda Yüklediği KDV'nin tamamını iade alacak olup, Sonraki Döneme Devreden Bakiye ise 2.480,00 TL tutarında olacaktır.

Mükellefin Türkiye’de ikamet etmeyen şahsa özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL’yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 TL’yi aşarsa; 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. Mükellef diğer vergi borçlarına mahsuben iade talep etmesi durumunda; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

- Mükellefin Hesaplanan KDV tutarının 11.000,00 TL olması durumunda;

Dönem	Eylül
Hs. KDV	11.000,00
Toplam KDV	11.000,00
ÖDD KDV	1.500,00
Bu Dön. İn. KDV	4.500,00
İndirimler Toplamı	6.000,00
Tam İstisna Kapsamına Giren İşl.	
Mal İhracı (Bavul Ticareti)	14.000,00
Yük. KDV	2.520,00
İade Edilebilir KDV	2.520,00
Ödenmesi Gereken KDV	5.000,00
<b>İade Edilmesi Gereken KDV</b>	0,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	0,00

Mükellef kurumun beyannamesi incelendiğinde Hesaplanan KDV tutarı toplamı 11.000,00 TL, İndirilecek KDV tutarı toplamı ise 6.000,00 TL’dir. Bu hesaplama doğrultusunda mükellefin Ödenecek Vergisi oluşacaktır. Yani mükellef bavul ticareti kapsamında gerçekleştirdiği satışlara ilişkin olarak yüklediği KDV tutarını indirim yoluyla telafi etmiştir. Bu nedenle mükellefin yeniden düzenlenen beyannamesinde ödenecek vergi çıktığı için mükellefin nakden/mahsuben iade talebi hakkı bulunmamaktadır.

#### - **Bavul Ticareti şartlarının ihlal edilmesi**

Bay B’nin istisna izin belgesine sahip olmadan Özel Fatura ile satışı gerçekleştirdiği yapılan inceleme sonucunda tespit edilmiştir. Bu duruma ilişkin olarak istisna izin belgesine sahip olmadan düzenlenen Özel Fatura’da KDV hesaplanmamış olduğu için, KDV hesaplanmayan satış için vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu (mal teslimi veya teslimden önce fatura düzenlenmişse fatura tarihi) dönem beyanına hesaplanan KDV olarak eklenmesi gerekmektedir. O dönemde veya daha sonraki

dönemlerde Fark Ödenecek Verginin çıkması halinde mükellef adına resen tarh edilmeli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 341<sup>18</sup> ve 344<sup>19</sup>’üncü maddeleri uyarınca 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca bahse konu vergi 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 112’nci maddesi uyarınca gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmelidir.

Dönem	Haziran
Hs. KDV	8.000,00
İlave Edilecek KDV	2.520,00
Toplam KDV	10.520,00
ÖDD KDV	3.500,00
Bu Dön. İn. KDV	6.000,00
İndirimler Toplamı	9.500,00
Ödenmesi Gereken KDV	1.020,00
Beyan Üzerine Ödenen KDV	0,00
Tarh Edilmesi Gereken KDV	1.020,00
Vergi Ziyai Cezası	1.020,00

Yukarıda tablodan görüleceği üzere bavul ticareti kapsamında özel faturada hesaplanmayan KDV tutarı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği Haziran ayı vergilendirme döneminde İlave Edilecek KDV olarak eklenmiştir. Fark KDV çıkmasıyla birlikte mükellefin beyan üzerinde ödediği tutar karşılaştırılmış ve tarh edilmesi gereken KDV tutarı belirtilmiştir. Bu durumda mükellef adına 1.020,00 TL tutarındaki KDV’nin tarh edilmesi ve tarh edilecek KDV tutarı üzerinden de 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

#### - Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Hususlar

**Örnek:** İstisna belgesine sahip B işletmesi 15/04/2017 tarihinde KDV Hariç

<sup>18</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341’nci maddesinde vergi ziyai; “Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>19</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344’üncü maddesinde vergi ziyai cezası;

“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaya sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyaya 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.” şeklinde tanımlanmıştır.

20.000,00 TL'ye emtia satın almıştır. Satın alınan emtiaya ilişkin bedel banka kanalıyla ödenmiştir.

27/05/2017 tarihinde alınan emtia Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcıya bavul ticareti kapsamında 35.000,00 TL'ye satılmıştır. İlgili malın gümrük kapısından çıktığına ilişkin onaylı fatura satıcıya 01/06/2017 tarihinde ulaştırılmıştır. (KDV Oranı: %18)

İşletmenin Haziran/2017 vergilendirme dönemlerine ait diğer bilgileri aşağıdaki gibidir.

Yurt İçi Satışlar	75.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	25.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

**Çözüm:** Bavul ticareti kapsamında şartların varlığı halinde özel faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde iade alınabilecektir. Bu durumda Haziran/2017 vergilendirme döneminde iade alınabilecektir.

15/04/2017	
153 Ticari Mallar	20.000,00
191 İndirilecek KDV	3.600
102 Bankalar	23.600,00
(Ticari mal alışı)	
27/05/2017	
100 Kasa	35.000,00
601 Yurtdışı Satışlar	35.000,00
(Bavul ticareti kapsamında satış gerçekleştirilmesi)	
31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	13.500,00
190 Devreden KDV	16.500,00
- İade Alınacak KDV	3.600,00
- Devredecek KDV	12.900,00
191 İndirilecek KDV	25.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
..../.....	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	3.600,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
190 Devreden KDV	3.600,00
(Vergi dairesinden iade alacağı)	
..../.....	

Mükellef bavul ticareti kapsamında gerçekleştirdiği satışa ilişkin olarak yüklenildiği 3.600,00 TL tutarındaki KDV'yi indirim yoluyla telafi edememiştir. Bu nedenle mükellef yüklenildiği KDV'nin tamamını iade almaya hak kazanmıştır.

Mükellefin Türkiye'de ikamet etmeyen şahsa özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşarsa; 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. Mükellef diğer vergi borçlarına mahsuben iade talep etmesi durumunda; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellefin Hesaplanan KDV tutarının 40.000,00 TL olması durumunda;**

31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	40.000,00
191 İndirilecek KDV	25.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar	10.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
.../.../....	

Mükellef bavul ticareti kapsamında gerçekleştirdiği satışa ilişkin olarak yüklenildiği **3.600,00 TL** tutarındaki KDV'yi indirim yoluyla telafi etmiştir. Bu nedenle bavul ticareti kapsamında özel ile gerçekleştirdiği satışa ilişkin yüklenildiği KDV'yi iade alamayacaktır.

**- Mükellefin Hesaplanan KDV tutarının 28.000,00 TL olması durumunda;**

31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	28.000,00
190 Devreden KDV	2.000,00
- İade Alınacak KDV	
191 İndirilecek KDV	25.000,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
.../.../....	

Mükellef bavul ticareti kapsamında gerçekleştirdiği satışa ilişkin olarak yüklenildiği **3.600,00 TL** tutarındaki KDV'nin yalnız 1.600,00 TL'sini indirim yoluyla telafi etmiştir. Bu neden indirim yoluyla telafi ettiği KDV tutarı hariç olmak üzere bavul ticareti kapsamında yüklenildiği KDV tutarının 2.000,00 TL'sinin iadesini alabilecektir.

Mükellefin Türkiye’de ikamet etmeyen şahsa özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL’yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 TL’yi aşarsa; 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. Mükellef diğer vergi borçlarına mahsuben iade talep etmesi durumunda; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### **2.4. Roaming Hizmetleri**

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

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

Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir. Bu belgenin alınamadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçer. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizlerin mükelleften aranaçağı tabiidir.

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

##### **2.4.1. Nakden İade**

###### **a. 5.000,00-TL’yi Aşan**

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-TL’yi aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Temi-

nat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözümlür.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin roaming hizmeti ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### **2.4.2. 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.

### **2.5. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler**

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatlarının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında kalan, ülkenin mali mevzuatının tamamen ortadan kaldırıldığı veya önemli ölçüde uygulanmadığı, sınaî ve ticari faaliyetler için daha geniş kapsamlı teşvik ve muafiyetlerin uygulandığı ve sınırları belirlenmiş yerlerdir. Serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içerisinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında kaldıklarından bölge içinde yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının KDV'ye tabi olmadığı görülmektedir.<sup>20</sup>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanun'un 12/3'üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

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

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

**ÖNEMLİ:** Fason hizmetler dışında, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Buradan hare-

<sup>20</sup> Ahmet AYANOĞLU, Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Analizi, Vergi Raporu Dergisi, Ankara, Temmuz 2011, s. 58.



ketle, serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan mal teslimleri bir ithalat işlemi sayıldığından, yapılan bu işlem katma değer vergisine tabi olacaktır. Bununla birlikte, ithal edilen eşyanın 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde yer alan ve ithalat istisnasından yararlanan bir mal olup olmaması durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir.<sup>21</sup>

**! ÖZELGE:** İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/05/2016 tarihli özelgede; 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliğinin 14/1 inci maddesi kapsamında Serbest Bölgedeki firma tarafından fason dikim, yıkama, boyama vb. işçilik yapılmak üzere Türkiye'de bulunan firmaya gönderilen ürünlerin bu firma tarafından da Firmanıza gönderilmesi durumunda, Firmanızca yapılacak fason boyama, yıkama hizmetlerinin KDV'den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı; "3065 sayılı Kanunun 11/1-a maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanun'un 12/3'üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması, şartları birlikte 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." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, "Serbest Bölgedeki firma tarafından fason dikim, yıkama, boyama vb. işçilik yapılmak üzere Türkiye'de bulunan firmaya gönderilen ürünlerin bu firma tarafından da firmanıza fason boyama, yıkama yapılmak üzere gönderilmesi durumunda firmanızca yurt içindeki bu firmaya verilecek söz konusu hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

<sup>21</sup> age. s. 59.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde; 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 serbest bölge işlem formunda malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren idare tarafından onaylandığı tarihi içine alan dönemde) uygulanır ve bu vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir.

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen serbest bölge işlem formu ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir.

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.

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

### **2.5.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.5.2. 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.

## 2.6. Yolcu Beraberi Eşya Uygulaması

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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.

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.

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

**ÖNEMLİ:** 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.

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.

Alıcının, istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100,00-TL'nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir.

**ÖNEMLİ:** İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurtdışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanır.

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.

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

**ÖNEMLİ:** Bu satışlarda, faturada yer alan bilgileri taşımak kaydıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar tarafından üretilen belge de kullanılabilir.

Satışı yapılan mal **fatura tarihinden itibaren 3 ay** içerisinde gümrükten yurt dışı edilmez.

Satış sırasında tahsil edilmiş olan vergi alıcıya **iade edildiği dönemde** iade edilen tutar 1 No.lu KDV beyanında **indirim konusu yapılır**. (Yani alıcıya teslimde

hesaplanan KDV indirim konusu yapılır.) İndirim yolu ile telafi edilemeyen KDV iade olunur. Ancak 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 nedenle avans şeklinde ödeme onaylı faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde indirim konusu yapılır ve iadesi alınabilir.

Alıcıya, tahsil edilen verginin ödeme yolları:

- Satıcı tarafından malın faturası ile birlikte çek verilebilir. Alıcı malı yurt dışı ederken gümrükteki ilgili banka şubesinden, çeki ibraz ederek tahsil edebilir. Bu çeekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır. Banka şubesi satıcıya çekin ödendiğini bildirir. (Banka 1 ay içinde yaptığı ödemeleri takip eden ayın 10 una kadar mükellefe dekont ile bildirir.)
- İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, malın gümrükten çıkış tarihinden itibaren alıcı tarafından 3 ay içinde gümrük onaylı fatura satıcıya gönderilir. Satıcı faturayı aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine KDV tutarını havale eder. **Satıcı iade tutarını 10 içinde göndermezse istisna belgesi iptal edilir ve satıcı daha sonraki satışlarında 11-1-b kapsamında yararlanamaz.** Satıcı tarafından çek verilmişse ve alıcı tarafından gümrükteki ilgili bankadan tahsil etmemişse, fatura ile birlikte çekinde gönderilmesi gerekir. Alıcının faturayı kendisinin getirip, tahsilatı kendisinin de yapması mümkündür.
- Alıcının, onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya elden getirmesi halinde, iade tutarı satıcı tarafından nakden ödenir.
- Satıcı tarafından Hs. KDV alıcıya avans olarak ödenebilir. Bu durumda fatura üzerine avans olarak ödendiği şerhi düşülür. Yurt dışı edildiği tarihten itibaren 3 ay içinde alıcı tarafından onaylı faturanın satıcıya gönderilir.
- Alıcıya KDV yetki belgesine sahip araçlar tarafından yukarıdaki süreler dahilinde ödenmesi de mümkündür.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi yapmak üzere "Yetki Belgesi" verilecek aracı firmaların, aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekir:

Bilanço esasına göre defter tutulması.

Asgari öz kaynak tutarının 1.000.000 TL olması.

Ücretli statüsünde en az beş kişi istihdam edilmesi.

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

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

Yolcu beraberli eşya kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak 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 icmallere ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)
- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

### 2.6.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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.

#### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.6.2. Mahsuben İade

Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**Örnek:** Elektrikli ev aletleri alım satımı ile iştiğal eden Bay B istisna izin belgesine sahiptir. Bay B 15/04/2017 tarihinde KDV Hariç 7.000,00 TL'ye satın aldığı ütü, tost makinesi, mutfak robotu ve su ısıtıcısını 27/05/2017 tarihinde İngiltere'de yaşayan ve ikamet tezkeresine sahip olan Bayan H'ye KDV Hariç 7.700,00 TL'ye satmıştır. Bay B fatura ile birlikte çek tanzim ederek Bayan H'ye vermiştir. (KDV Oranı %18 olarak dikkate alınacaktır.)

Bayan H aldığı malları 15/08/2017 tarihinde gümrükten geçirerek İngiltere'ye götürmüştür. Bayan H gümrükte bulunan banka şubesine çeki ibraz etmiş ve faturada yazılı olan bedelin KDV'sini tahsil etmiştir. Bayan H'ye ödemeyi gerçekleştiren banka 02/09/2017 tarihinde Bay B'de ödemeyi yaptığını dekontla bildirmiştir. Fatura Bay B'ye 27/12/2017 tarihinde ulaşmıştır.

Bay B'nin 2017/04-05-08-12 vergilendirme dönemleri itibariyle KDV bilgileri aşağıdaki gibidir.

Dönem	Nisan	Mayıs	Ağustos	Aralık
Hs. KDV	10.000,00	18.000,00	14.000,00	12.000,00
Bu Dön. İnd. KDV	2.000,00	6.000,00	4.500,00	5.000,00
ÖDD KDV	3.000,00	0,00	1.500,00	2.000,00

**Çözüm:** Söz konusu işlemin yolcu beraberliği eşya kapsamında değerlendirilebilmesi amacıyla; yolcu beraberinde eşyaya ilişkin şartları sağlaması gerekmektedir.

- Bay B istisna izin belgesine sahiptir.
- Alıcı Bayan H, Türk vatandaşı olmakla birlikte ikamet tezkeresine sahiptir.
- Fatura teslim bedeli en az sınır olan 100,00 TL üzerindedir.
- Teslim konusu mal ÖTV I Sayılı listede belirtilen mallardan ibaret değildir.

Yukarıdaki şartlar sağlanması halinde satıcı tarafından yapılan satışta KDV hesaplanır ve vergiyi doğuran olayın (KDV 10'uncu maddesi) vukuu bulunduğu dönem KDV beyanında Hs. KDV olarak beyan edilir. Alıcıdan tahsil edilen KDV tutarı mal yurt dışı edilirken (gümrükten çıkartılırken) ya da edildikten sonra alıcıya ödenir.

Satış yapılan tarihten itibaren 3 ay içinde fatura içeriğinde belirtilen mal gümrükten çıkarak yurtdışı edilmelidir. Malın yurtdışına son çıkması gereken tarih 27/08/2017 tarihidir. Bayan B fatura içeriğinde belirtilen malı 15/08/2017 tarihinde gümrükten geçirerek yurtdışına çıkarmıştır.

Satış sırasında tahsil edilmiş olan vergi alıcıya iade edildiği dönemde iade edilen tutar 1 No.lu KDV beyanında indirim konusu yapılır. İndirim yolu ile telafi edilememesi haline KDV tutarı iade olunur.

Alıcı Bayan H'ye fatura bedeline ilişkin KDV tutarının iadesi banka tarafından 15/08/2017 tarihinde yapılmıştır.

Mükellef tarafından alıcıya iade edilen KDV tutarı Ağustos ayı dönem beyanında indirim KDV olarak dikkate alınmalı, indirim yolu ile telafi edilememesi durumunda KDV mükellefe iade edilmelidir.

Dönem/2017	Mayıs	Ağustos
Hesaplanan KDV	18.000,00	14.000,00
Yolcu Beraberliği Eşya	1.386,00	0,00
Toplam KDV	19.386,00	14.000,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	0,00	1.500,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	6.000,00	5.886,00 (4.500,00+1.386,00)
İndirimler Toplamı	6.000,00	7.386,00
Diğer İade Doğuran İşlemler		
Yolcu Beraberliği Eşya	0,00	7.700,00
Yük. KDV	0,00	1.386,00

İade Edilebilir KDV	0,00	1.386,00
Ödenmesi Gereken KDV	13.386,00	6.614,00
<b>İade Edilmesi Gereken KDV</b>	0,00	0,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	0,00	0,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere Bay B'nin Mayıs/2017 vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu yolcu beraberliği eşyaya ilişkin faturada KDV hesaplanmış ve hesaplanan KDV olarak beyannamede dikkate alınmıştır. Alıcı Bayan H'ye ödenen KDV tutarı Eylül/2017 vergilendirme döneminde Bu Döneme Ait İndirilecek KDV tutarında dikkate alınmış ve indirim konusu yapılmıştır. Mükellefin Eylül/2017 vergilendirme döneminde Ödenmesi Gereken KDV tutarının bulunması Bayan H'ye iade edilen KDV tutarını indirim yoluyla telafi edildiği göstermektedir. Bu durumda Bay B herhangi bir iade yapılması mümkün değildir.

- Mükellefin Eylül/2017 vergilendirme döneminde Hesaplanan KDV tutarının 7.000,00 TL olması durumunda;

Dönem/2017	Mayıs	Eylül
Hesaplanan KDV	18.000,00	7.000,00
Yolcu Beraberliği Eşya	1.386,00	0,00
Toplam KDV	19.386,00	7.000,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	0,00	1.500,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	6.000,00	5.886,00 (4.500,00+1.386,00)
İndirimler Toplamı	6.000,00	7.386,00
Diğer İade Doğuran İşlemler		
Yolcu Beraberliği Eşya	0,00	7.700,00
Yük. KDV	0,00	1.386,00
İade Edilebilir KDV	0,00	1.386,00
Ödenmesi Gereken KDV	13.386,00	0,00
<b>İade Edilmesi Gereken KDV</b>	0,00	386,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	0,00	0,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere Bay B'nin Mayıs/2017 vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu yolcu beraberliği eşyaya ilişkin faturada KDV hesaplanmış ve hesaplanan KDV olarak beyannamede dikkate alınmıştır. Alıcı Bayan H'ye ödenen KDV tutarı Eylül/2017 vergilendirme döneminde Bu Döneme Ait İndirilecek KDV tutarında dikkate alınmış ve indirim konusu yapılmıştır. Mükellefin Eylül/2017 vergilendirme döneminde yolcu beraberliği eşya kapsamında gerçekleştirdiği satışa ilişkin alıcıya ödenen KDV tutarının 386,00 TL'sini indirim yoluyla telafi edememiştir. Bu nedenle mükellef yüklediği KDV'nin 386,00 TL'sini iade alabilecektir.

Mükellefin Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL’yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 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. Şayet mükellef mahsuben iade talep ederse; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

- Mükellefin Eylül/2017 vergilendirme döneminde Hesaplanan KDV’nin 2.000,00 TL tutarında olması durumunda;

<b>Dönem/2017</b>	<b>Mayıs</b>	<b>Eylül</b>
Hesaplanan KDV	18.000,00	2.000,00
Yolcu Beraberi Eşya	1.386,00	0,00
Toplam KDV	19.386,00	2.000,00
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	0,00	1.500,00
Bu Dön. Ait İnd. KDV	6.000,00	5.886,00 (4.500,00+1.386,00)
İndirimler Toplamı	6.000,00	7.386,00
<b>Diğer İade Doğuran İşlemler</b>		
Yolcu Beraberi Eşya	0,00	7.700,00
Yük. KDV	0,00	1.386,00
İade Edilebilir KDV	0,00	1.386,00
Ödenmesi Gereken KDV	13.386,00	0,00
<b>İade Edilmesi Gereken KDV</b>	0,00	1.386,00
Sonraki Dön. Devreden KDV	0,00	4.000,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere Bay B’nin Mayıs/2017 vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu yolcu beraberli eşyaya ilişkin faturada KDV hesaplanmış ve hesaplanan KDV olarak beyannamede dikkate alınmıştır. Alıcı Bayan H’ye ödenen KDV tutarı Eylül/2017 vergilendirme döneminde Bu Döneme Ait İndirilecek KDV tutarında dikkate alınmış ve indirim konusu yapılmıştır. Mükellefin Eylül/2017 vergilendirme döneminde yolcu beraberli eşya kapsamında gerçekleştirdiği satışa ilişkin alıcıya ödenen KDV tutarını indirim yoluyla telafi edememiştir. Bu nedenle yüklendiği KDV’nin tamamını iade alabilecektir. İade işlemi sonrasında mükellefin Sonraki Döneme Devreden Bakiyesi 4.000,00 TL tutarında olacaktır.

Mükellefin Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL’yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden



iade talebi 5.000,00 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. Şayet mükellef mahsuben iade talep ederse; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Hususlar**

**Örnek:** İstisna izin belgesine sahip olan Bay B, yolcu beraberliği eşya ihracı kapsamında İngiltere'de ikamet ettiğine dair ikamet tezkeresine sahip Bayan H'ye 27/05/2017 tarihinde KDV Hariç 15.000,00 TL tutarında emtia satmıştır. Bay B'nin Mayıs/2017 vergilendirme dönemine ait diğer bilgileri aşağıdaki gibidir. (KDV Oranı %18 olarak dikkate alınacaktır.)

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	20.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	15.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

Yolcu beraberliği eşya kapsamında yapılan satışa ilişkin ilgili belgeler 30/05/2017 tarihinde gelmiş ve KDV tutarı iade edilmiştir.

27/05/2017	
100 Kasa	17.700,00
601 Yurtdışı Satışlar	15.000,00
391 Hesaplanan KDV	2.700,00
(Yolcu beraberliği eşya kapsamında satış)	
30/05/2017	
191 İndirilecek KDV Tutarı	2.700,00
- Turiste İade Edilen	
102 Bankalar	2.700,00
(Turiste iade edilen KDV tutarı)	
31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	3.600,00
190 Devreden KDV	19.100,00
- İade Alınacak KDV	2.700,00
- Devreden KDV	16.400,00
191 İndirilecek KDV	17.700,00
- İndirilecek KDV tutarı	15.000,00
- Turiste İade Edilen KDV Tutarı	2.700,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	

31/05/2017	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	2,700,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
190 Devreden KDV	2.700,00
- İade Alınacak KDV	
(Vergi dairesinden iade alacağı)	
.././.....	

Mükellefin yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında gerçekleştirdiği satışta, alıcıya iade edilen KDV tutarını mükellef indirim yoluyla telafi edememiştir. Çünkü mükellefin KDV tahakkuk kaydında Sonraki Döneme Devreden Bakiyesi oluşmuştur. Bu kapsamda yolcu beraberli eşya ihracında alıcıya iade edilen KDV tutarının tamamını iade alabilecektir.

Mükellefin Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 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. Şayet mükellef mahsuben iade talep ederse; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellefin Hesaplanan KDV tutarının 40.000,00 TL olması durumunda;**

31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	40.000,00
191 İndirilecek KDV	17.700,00
- İndirilecek KDV tutarı	15.000,00
- Turiste İade Edilen KDV	2.700,00
190 Devreden KDV	5.000,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	17.300,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
.././.....	

Mükellef yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında gerçekleştirdiği satışta alıcıya iade edilen KDV tutarını indirim yoluyla telafi ederek Ödenecek KDV tutarı oluşmuştur. Bu nedenle mükellefe herhangi bir iade söz konusu olmayacaktır.

**- Mükellefin Hesaplanan KDV Tutarı 21.000,00 olması durumunda;**

31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	21.000,00
190 Devreden KDV	1.700,00
- İade Alınacak KDV	
191 İndirilecek KDV	17.700,00
- İndirilecek KDV Tutarı	15.000,00
- Turiste İade Edilen	2.700,00
190 Devreden KDV	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
31/05/2017	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.700,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
190 Devreden KDV	1.700,00
- İade Alınacak KDV	
(Vergi dairesinden iade alacağı)	
.../.../.....	

Mükellefin yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında gerçekleştirdiği satışta, alıcıya iade edilen KDV tutarının 1.000,00 TL'sini indirim yoluyla telafi etmiştir. Bu nedenle satıcı tarafından alıcıya iade edilen 2.700,00 TL tutarındaki KDV'nin yalnız 1.700,00 TL'sini satıcı iade alabilecektir.

Mükellefin Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmadığı için vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00 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. Şayet mükellef mahsuben iade talep ederse; iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-b/2 bendinde; 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 katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

İstisnadan yararlanacak kişi/kurumların Türkiye’de ikametgâhı, iş yeri, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması ve Türkiye’de mükellefiyet gerektirecek herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekmektedir. Ayrıca mal/hizmete ilişkin tutarın 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232’nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekmektedir.

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:** Kanuni ve iş merkezi Amerika’da bulunan A firması, 2017 yılında Türkiye’de yapılmakta olan fuara katılım sağlamıştır. Söz konusu firma fuar yerindeki stant kiralama, elektrik, su gibi genel giderlere katlanmıştır. Bu giderlere ilişkin olarak ödenen Katma Değer Vergisi tutarları iade konusu yapılabilecektir.

Taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma ile fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi/firmaların, Türkiye’de ödedikleri katma değer vergisinin iadesini talep edebilmeleri için kendi ülkelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili idareden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekir.

Ödenen katma değer vergisinin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne; 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 Vergi Usul Kanununun hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun olması gerekir.

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

- Tebliğin ekinde yer alan iade talep formu,
- İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı “vekâletname” 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 Vergi Usul Kanununun 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 tır karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanınin, transit beyannamesinin veya Transit Refakat Belgesi'nin<sup>23</sup> onaylı örneği,
- Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

### 2.7.1. Nakden İade

#### a. 1.000,00-TL'yi Aşan

İade edilecek tutarın, 1.000,00-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.

#### b. 1.000,00-TL'yi Aşmayan

1.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri, belgelerin ibraz edilmesi üzerine vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.8. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisnalar

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 daire-sinden iade olarak talep edilmesi suretiyle uygulanır.

<sup>23</sup> Transit Refakat Belgesi: Transit refakat belgesi transit beyannamesi bilgilerine dayanan ve eşyaya refakat etmek üzere NCTS'ten bastırılan belgedir. Hareket gümrük idaresinde eşyanın gümrük işlemleri tamamlanarak sevk edilmesinden önce gümrük memuru tarafından sistemden beyaz A4 kağıt üzerine alınan bir çıktıdır. Sağ üst bölümünde barkod ve MRN adı verilen tescil numarasını taşır. Transit beyannamesi sistemde tescilli beyanname olup, transit refakat belgesi yalnızca sistemdeki beyannamenin MRN numarasını taşıyan bir çıktı olup, beyannamenin birden fazla kalemi içeriyor olması halinde kalem listesinin de çıktısı gümrük memuruna alınarak transit refakat belgesine eklenir. <http://und.org.tr/tr/5632/-transit-refakat-belgesi-nedir-transit-beyannamesinden-ne-farki-vardir> (Erişim: 18 Haziran 2018)

Fatura içeriğinde birden fazla mal/hizmet olabileceği gibi, istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin KDV dahil 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırını aşması gerekir.

Bu uygulama kapsamında talep edilecek KDV iadelerini yerine getirmeye Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü yetkili kılınmış olup, yabancı sinema yapımcılarının iade taleplerini bu dairelerden herhangi birisine yapması mümkündür.

İade talebi, yabancı yapımcıların Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan aldıkları çekim izin süresinin dolması ve sinematografik eserlerin çekiminin tamamlanması sonrasında, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılır.

**ÖNEMLİ:** 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.

### 2.9. İhraç Kaydı Teslimlerde Tecil Terkin Uygulaması

İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Malların, ihracatçıya teslim tarihini **takip eden aybaşından itibaren 3 ay** içinde ihraç edilmesi halinde, imalatçı tarafından beyan edilerek tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur.

Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi terkin edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma değer vergisi ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı

aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

**ÖNEMLİ:** İhracatçılara mal teslim eden **imalatçılara iade edilmesi** gereken Katma değer vergisi ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle **3 ay** içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç **3 aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün** içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

**! ÖZELGE:** Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/05/2016 tarihli özelgesinde; 05/11/2014 tarihinde 1000 adet av tüfeğinin ihraç kayıtlı olarak satışını yaptığınız, ihracatçı firma tarafından 500 adet av tüfeğinin **28/11/2014** tarihinde ihraç edildiği, kalan 500 adet av tüfeğinin ise, **25/02/2015** tarihli gümrük çıkış beyannamesi ile yurt dışına çıkışının yapılması için ilgili gümrüğe teslim edildiği ancak, gümrük çıkış beyannamesinin **09/03/2015** tarihinde kapandığından bahisle ihracatın süresinde yapılıp yapılmadığı konusunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır. Söz konusu hususa ilişkin olarak Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen cevapta; ihracatçı firma tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre (en geç 28/02/2015 tarihi) geçtikten sonra, ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan (09/03/2015 tarihinde), ihraç kaydıyla teslim edilen söz konusu 500 adet av tüfeğine ilişkin tecil edilen KDV'nin, vergi ziyana sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı başka bir hususun bulunmaması halinde, terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Verilen özelgeden de anlaşılacağı üzere; imalatçılar tarafından ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen mallar 3 aylık süre içinde ihraç edilmemekle birlikte ek süre talep müddeti içinde (15 gün) fiilen ihraç edilirse mevzuata aykırı herhangi başka bir hususun bulunmaması halinde tecil edilen KDV'nin terkin edilebilir.

**ÖNEMLİ:** İhracatçının ek süre talep etmesi haline Maliye Bakanlığı veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerinde verilecek olan 3 aylık ek süre; kısım kısım olacak şekilde verilebilir.

**ÖNEMLİ:** Kanun kapsamında yapılan teslimlerde faturada; **“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.”** ifadesi yazılır.

**ÖNEMLİ:** Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

**ÖNEMLİ:** 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 Vergi Usul Kanununun- daki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

**ÖNEMLİ:** 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 Vergi Usul Kanunu'ndaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir. İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

İhracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.

Tecil-terkin uygulamasından "imalatçı" vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'ndan alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde "İmalatçı 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.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.01.2016 tarihinde vermiş olduğu özelgede; şirketinizce kapasite raporu ve sanayi sicil belgesinin olmadığı dönemlerde ihraç kayıtlı satış yapıldığı ve ihraç kayıtlı satıştan sonra kapasite raporu ve sanayi sicil belgesinin alındığı belirtilerek vergi dairesine yapılan tecil terkin talebinizin yerine getirilip getirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca; "Sanayi sicil belgesine ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarih itibarıyla sahip olmayan mükelleflerin, bu belgeyi daha sonra almaları ve ihraç kaydıyla yapılan teslim tarihi



itibariyle de söz konusu belgeye sahip olmak dışındaki imalatçı sayılmanın diğer şartlarını taşıdıkları bir vergi dairesi müdür yardımcısı, bir şef ve iki memurdan oluşan yoklama grubu tarafından tespit edilen mükelleflerin, tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapması mümkün görülmektedir. Buna göre, şirketiniz tarafından ihraç kayıtlı teslimde bulunulan dönemde (KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden önceki) sanayi sicil belgesi ve kapasite raporuna sahip olunmaması, ancak imalatçı sayılmanın diğer şartlarının gerçekleştiğinin yukarıda belirtilen yoklama grubu tarafından tespit edilmesi halinde, sanayi sicil belgesine sahip olunmayan dönemlerden önceki dönemlerde de tecil-terkin uygulamasından faydalanılması mümkündür.”

**ÖNEMLİ:** İhraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

**Örnek:** Gözlük alım satım imalatı faaliyeti ile işigal eden Bay Erol, Nisan/2017 tarihinde ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim edeceği 4.000 adet gözlüğün 1.000 tanesini iç piyasadan hazır şekilde satın almıştır. Bu durumda Bay Erol yalnız kendi imal ettiği gözlüklere ilişkin tecil-terkin uygulamasından yararlanabilirler. İç piyasadan hazır şekilde satın aldığı 1.000 adet gözlük için söz konusu maddeden yararlanamayacaktır.

Fason üretimin söz konusu olduğu durumlarda; mülkiyet ve tasarruf hakkı el değiştirmediklerinden, fason olarak imal ettirilen mallarda imalatçılar ihraç kayıtlı teslimden faydalanabileceklerdir.

**ÖNEMLİ:** İmalatçı kapsamına girmeyen mükellefler tecil-terkin uygulamasından yararlanamazlar.

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 taşıdığı ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları mümkündür.

**ÖNEMLİ:** Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

**Örnek:** E Ltd. Şti. ham kereste olarak aldığı ağaçları işleyerek mobilya haline getirmiş ve bu malları ihraç etmiştir.

E Ltd. Şti.'ye ham kereste ağaç satan firma tüm şartları taşımış olsa bile tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Çünkü ihraç ettiği nihai mal ham kereste olmayıp, söz konusu kerestelerden üretilen mobilyadır.

**ÖNEMLİ:** 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 Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında teslimi mümkündür.

**Örnek:** Gözlük alım-satımı faaliyeti ile iştigal eden Bay E'nin 2017 takvim yılında imalatçıdan ihraç kayıtlı satın aldığı gözlüklerin kırılmasını engellemek amacıyla başka bir firmadan gözlük kılıfı satın almıştır. Bu durumda;

a. Gözlük kılıflarının imalatçı vasfına haiz firmadan ihraç kayıtlı satın almış olması durumunda;

Gözlüklerin ihraç edilirken kırılmasını engellemek amacıyla ihraç kayıtlı şekilde imalatçıdan satın alınan gözlük kılıfları içinde tecil-terkin uygulamasından yararlanılır.

b. Gözlük kılıflarının imalatçı vasfına haiz firmadan ihraç kaydıyla satın alınmaması durumunda;

Gözlüklerin ihraç edilirken kırılmasını engellemek amacıyla ihracata konu olan gözlük kılıflarının ihraç kaydıyla alınmadığı için tecil-terkin uygulamasından yararlanılamaz.

**ÖNEMLİ:** İhraç edilmek üzere imalatçıdan satın alınan mal istisna kapsamında olacak şekilde satın alınması durumunda tecil-terkin uygulamasından yararlanılamaz. Ancak teslimi vergiden istisna olan malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğinde malların alımında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin uygulamasında faydalanılabilir.

**! ÖZELGE:** İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/04/2015 tarihli özelgesinde; şirketinizin imalatçı firmalardan ambalaj malzemelerini ihraç kaydıyla alıp yurt dışına ihraç ettiği, ancak yurt dışına ihraç edilen ambalaj malzemelerini imalatçılardan vadeli olarak satın aldığı ve vade tarihinden önce ödeme yaptığı belirtilerek, imalatçı firmaya düzenlenen erken ödeme indirimi faturasında KDV uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı; "KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ihracatçı lehine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçı tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu KDV imalatçı tarafından genel esaslara gö-

re indirim konusu yapılabilecektir. Tecil-terkin uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ait vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında şirketiniz lehine ortaya çıkan erken ödeme indirimi için şirketiniz tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu KDV imalatçı tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir.” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

**! ÖZELGE:** Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/06/2015 tarihli özelgesinde; şirketiniz tarafından Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında kapasite raporunda yer alan ancak imalatçı belgesinde yer almayan malların 07/07/2014 tarihinde satışının yapıldığı, söz konusu malların imalatçı belgesine ilave edilmek suretiyle ilgili kurum tarafından 04/11/2014 tarihinde imalatçı belgesinin revize işleminin yapıldığı belirtilerek söz konusu faturada yer alan malların ihraç kayıtlı satışının yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı; “İmalatçı kapsamına girmeyen mükelleflerin, tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacakları, ancak, diğer şartları taşımakla beraber, sadece imalatçı belgesine sahip olmayan mükelleflerden, ilgili Kuruma başvuran ve bu Kurumdan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanların bu belgelerin verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanacakları, ilgili Kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde (ilgili kuruma başvuru tarihinden sonraki) diğer tüm şartları taşıdığı için ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmalarının mümkün olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede, imalatçı belgesinde yer almayan yeni malları imal etmeye başlayan mükelleflerin bu malları imalatçı belgesinde yer alan üretim konusu mallara ilave ettirmesi (var olan belgenin yeni malları kapsayacak şekilde revize ettirilmesi) halinde imalatçı belgesine yeni ilave edilen mallar yönünden tecil-terkin uygulamasından; ilgili kurumdan olumlu görüş alınması kaydıyla ilgili kuruma başvuru tarihi itibarıyla yararlanması mümkün bulunmaktadır. Ancak, Şirketiniz tarafından ilgili kuruma revize işlemi için herhangi bir başvuru yapılmaksızın yeni üretilecek mallar için tecil-terkin uygulanmasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

### 2.9.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**2.9.2. 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.

**Örnek:** Gözlük imalatı faaliyeti ile işgal eden Bay B ürettiği gözlüklerin 10.000 tanesini 25,00 TL'den 2017/Haziran ayında ihraç kayıtlı olarak H Ltd Şti.'ye satmıştır. Bay B'nin 2017/Haziran ayı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (KDV Oranı % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	200.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

**Çözüm:** Mükellef Bay B'nin ihraç kayıtlı teslimine ilişkin olarak düzenlenen KDV beyanı aşağıdaki gibidir.

2017/Haziran	Olması Gereken KDV Beyanı (a)	İh. Kay. Teslim Olmasaydı Olacak KDV Beyanı (b)	Fark (a-b)
Toplam Hes. KDV	81.000,00	36.000,00	
Toplam İnd. KDV	80.000,00	80.000,00	
Ödenmesi gereken KDV	1.000,00	0,00	1.000,00
Son. Dön. Dev. KDV	0,00	44.000,00	- 44.000,00
Tecil Edilebilir KDV	9.000,00		
Tecil Edilecek KDV	1.000,00		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade KDV	44.000,00		
Ödenecek KDV	0,00		

İhraç kaydıyla teslim edilen mala ilişkin olarak hesaplanan KDV tutarının beyannameye ilave edilerek hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle hesaplanan KDV tutarının matrahı Yurtiçi Satışlar ile İhraç Kayıtlı Teslimlerin toplamından oluşmaktadır.

İhraç Kayıtlı Teslim Tutarı: 250.000,00 TL x 0,18 = 45.000,00 TL

Yurt İçi Diğer Teslim Tutarı: 200.000,00 TL x 0,18 = 36.000,00 TL

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere, mükellef ihraç kayıtlı mal teslimine ilişkin tutarı beyan etmemiş olsaydı 1.000,00 TL tutarında Ödenecek Vergisi çıkmış olmayacaktı. Mükellefin 1.000,00 TL tutarındaki Ödenecek Vergi tutarı tecil edilerek ihracatın gerçekleştiği tarihte terkin edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin ihraç kayıtlı teslimi beyan etmemiş olsaydı 1.000,00 TL daha fazla tutarda SDD KDV si olacaktı. Bu durum mükellefin fazla tutarda beyan ettiği 250.000,00 TL tutarındaki teslimine ilişkin hesapladığı 45.000,00 TL KDV'nin yalnız 1.000,00 TL'sini indirim yoluyla telafi ettiğini ancak 44.000,00 TL'sini telafi edemediğini göstermektedir. Bu tutarın ihracatın gerçekleştiği dönemde mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan nakden iadesi 5.000,00 TL'yi aştığı için aşan kısım 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. Eğer nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmamış olsaydı; vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Şayet mükellef mahsuben iade talep etmiş olması durumunda; miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellefin 2017/Haziran ayı vergilendirme dönemine ilişkin KDV beyanı aşağıdaki gibi olsaydı;**

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	50.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

**Çözüm:** Mükellef Bay B'nin ihraç kayıtlı teslimine ilişkin olarak düzenlenen KDV beyanı aşağıdaki gibidir.

2017/Haziran	Olması Gereken KDV Beyanı (a)	İh. Kay. Teslim Olmasaydı Olacak KDV Beyanı (b)	Fark (a-b)
Toplam Hes. KDV	54.000,00	9.000,00	
Toplam İnd. KDV	80.000,00	80.000,00	
Ödenmesi gereken KDV	0,00	0,00	0,00
Son. Dön. Dev. KDV	26.000,00	71.000,00	- 45.000,00
Tecil Edilebilir KDV	45.000,00		
Tecil Edilecek KDV	0,00		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade KDV	45.000,00		
Ödenecek KDV	0,00		

İhraç kaydıyla teslim edilen mala ilişkin olarak hesaplanan KDV tutarının beyannameye ilave edilerek hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle hesaplanan KDV tutarının matrahı Yurtiçi Satışlar ile İhraç Kayıtlı Teslimlerin toplamından oluşmaktadır.

İhraç Kayıtlı Teslim Tutarı: 250.000,00 TL x 0,18 = 45.000,00 TL

Yurt İçi Diğer Teslim Tutarı: 50.000,00 TL x 0,18 = 9.000,00 TL

Yukarıdaki tablolardan da görüleceği üzere mükellefin ihraç kayıtlı teslimi beyan etmemiş olsaydı 45.000,00 TL daha fazla tutarda SDD KDV'si olacaktı. Bu durum mükellefin fazla tutarda beyan ettiği 250.000,00 TL tutarındaki teslimine ilişkin hesapladığı 45.000,00 TL tutarındaki KDV'yi telafi edemediğini göstermektedir. Bu tutarın ihracatın gerçekleştiği dönemde mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan nakden iadesi 5.000,00 TL'yi aştığı için aşan kısım 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. Eğer nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmamış olsaydı; vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Şayet mükellef mahsuben iade talep etmiş olması durumunda; miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellefin 2017/Haziran ayı vergilendirme dönemine ilişkin KDV beyanı aşağıdaki gibi olsaydı;**

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	550.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

**Çözüm:** Mükellef Bay B'nin ihraç kayıtlı teslimine ilişkin olarak düzenlenen KDV beyanı aşağıdaki gibidir.

2017/Haziran	Olması Gereken KDV Beyanı (a)	İh. Kay. Teslim Olmasaydı Olacak KDV Beyanı (b)	Fark (a-b)
Toplam Hes. KDV	144.000,00	99.000,00	
Toplam İnd. KDV	80.000,00	80.000,00	
Ödenmesi gereken KDV (c)	64.000,00	19.000,00	45.000,00
Son. Dön. Dev. KDV	0,00	0,00	0,00
Tecil Edilebilir KDV	45.000,00		
Tecil Edilecek KDV (d)	45.000,00		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade KDV	0,00		
Ödenecek KDV (c-d)	19.000,00		

İhraç kaydıyla teslim edilen mala ilişkin olarak hesaplanan KDV tutarının beyannameye ilave edilerek hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle hesaplanan KDV tutarının matrahı Yurtiçi Satışlar ile İhraç Kayıtlı Teslimlerin toplamından oluşmaktadır.

İhraç Kayıtlı Teslim Tutarı: 250.000,00 TL x 0,18 = 45.000,00 TL

Yurt İçi Diğer Teslim Tutarı: 550.000,00 TL x 0,18 = 99.000,00 TL

Yukarıdaki tablolardan da görüleceği üzere mükellefin ihraç kayıtlı teslimi beyan etmemiş olsaydı 45.000,00 TL daha az tutarda Ödenecek KDV si olacaktı. Bu durum mükellefin fazla tutarda beyan ettiği 250.000,00 TL tutarındaki teslimine ilişkin hesapladığı 45.000,00 TL tutarındaki KDV'nin tamamını telafi ettiğini göstermektedir. Bu tutarın tecil edilerek ihracatın gerçekleştiği tarihte terkin edilmesi gerekmektedir.

### 2.9.3. İhraç Kayıtlı Olarak İhracatçıya Teslim Edilen Mallarda Şartların İhlali

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda detaylı şekilde belirtildiği üzere; imalatçılar tarafından ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen malların teslimi

**takip eden** aybaşından itibaren 3 ay içinde (ek süre ihmal edilirse) ihraç edilmesi gerekmektedir. Söz konusu süre içinde şartlar gerçekleşmemesi durumunda imalatçılar tecil-terkin uygulamasından yararlanılamaz.

Dolayısıyla imalatçının ihraç kaydı ile yaptığı teslim, normal mal teslimi haline dönüşecektir. İmalatçının tecil ettiği vergiyi **tahakkuk ettirildiği** tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte vergi idaresi tarafından tahsil edilecektir. İmalatçı ödediği vergiyi ihracatçıdan talep edebilecektir. Ayrıca imalatçıların beyanında beyan ettiği iade KDV ise ihracat süresinde gerçekleştirilmediğinden iade alınması mümkün değildir.

**ÖNEMLİ:** Eksik veya geç tahakkuk olmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341-344'üncü maddeleri gereğince vergi ziyai cezası kesilmesine gerek bulunmamaktadır.

İhracatçı açısından;

İhracat süresinde gerçekleşmezse, söz konusu sürenin (3 ay veya 3 ay+3 ay) bitiminden itibaren indirilebilir hale gelmektedir. Ancak ihracatçı yüklenim konusu yaptığı KDV tutarını imalatçıya ödemediği takdirde indirim söz konusu olmayacaktır. Söz konusu KDV tutarını imalatçıya ödemesi durumunda ödediği aya ilişkin vereceği beynamede indirim konusu yapabilecektir.

İmalatçılar hesapladığı ancak tahsil etmediği katma değer vergisini ihracatçıdan talep edebileceklerdir.

Talep edilmemesi halinde yüklenilen KDV den söz edilemeyeceğinden indirimden de bahsedilemeyecektir.

Talep etmeleri halinde; ihracat süresinin bitim tarihinin içinde bulunduğu takvim yılını takvim yılını aşmamak kaydıyla **(01.01.2019 tarihinden itibaren izleyen takvim yılı aşmamak kaydıyla)** ihracatçılar tarafından imalatçılara ödenen KDV söz konusu takvim yılının sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

**ÖNEMLİ:** Ayrıca ihracatçılar ihracını gerçekleştirdikleri malları için 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi uyarınca ihracat istisnasından yararlanabilecektir. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesi hükümleri uygulanmayacağı için iade alamayacaklardır.

**Örnek:** Gözlük imalatı faaliyeti ile iştigal eden Bay B ürettiği gözlüklerin 10.000 tanesini 25,00 TL'den 2017/Haziran ayında ihraç kayıtlı olarak H Ltd Şti.'ye satmıştır. Bay B'nin 2017/Haziran ayı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (KDV Oranı % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	200.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

H Ltd. Şti. söz konusu ihracatı Kasım/2017 tarihinde yapmıştır. H Ltd. Şti.'nin ek süre talebi de bulunmamaktadır.



Bay B'nin 2017/Haziran ayı vergilendirme dönemine ait KDV beyanı özeti aşağıdaki gibidir.

2017/Haziran	Olması Gereken KDV Beyanı (a)	İh. Kay. Teslim Olmasaydı Olacak KDV Beyanı (b)	Fark (a-b)
Toplam Hes. KDV	81.000,00	36.000,00	
Toplam İnd. KDV	80.000,00	80.000,00	
Ödenmesi gereken KDV	1.000,00	0,00	1.000,00
Son. Dön. Dev. KDV	0,00	44.000,00	- 44.000,00
Tecil Edilebilir KDV	9.000,00		
Tecil Edilecek KDV	1.000,00		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade KDV	44.000,00		
Ödenecek KDV	0,00		

Bay B tecil ettiği vergiyi (1.000,00 TL) faizi ile birlikte 02.10.2017 tarihinde vergi dairesine ödemiş ve ihracatçı H Ltd. Şti. den hesapladığı ancak tahsil etmediği tutarı talep etmiştir. H Ltd. Şti. 45.000,00 TL'yi 05.10.2017 tarihinde Bay B'ye ödemiştir.

H Ltd. Şti.'nin 2017 yılı Haziran, Ekim ve Kasım vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV beyanlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Dönem	Haziran	Ekim	Kasım
Hs. KDV	28.000,00	49.000,00	59.000
Bu Dön. İn. KDV	16.000,00	24.000,00	19.000
ÖDD KDV	7.500,00	11.000,00	25.000

**Çözüm:** Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin şartlar detaylı şekilde belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmü uyarınca imalatçılar tarafından ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen malların teslimi takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde (ek süre ihmal edilirse) ihraç edilmesi gerekmektedir. Söz konusu süre içinde ihracatın gerçekleşmemesi halinde Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-c maddesi hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Örnek olayımızda Haziran/2017 tarihinde H Ltd. Şti.'ne ihraç kayıtlı teslim edilen mallar Eylül/2017 döneminin sonuna kadar ihraç edilmesi gerekmektedir. Ancak H Ltd. Şti. söz konusu malları Kasım/2017 tarihinde ihraç etmiştir. Dolayısıyla Bay B

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin uygulamasından yararlanamayacaktır. Bu nedenle Bay B'nin ihraç kaydı ile H Ltd. Şti.'ne yaptığı teslim, normal mal teslimi haline dönüşecektir.

Bay B'nin tecil ettiği 1.000,00 TL'nin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte vergi idaresi tarafından tahsil edilecektir. Mükellefin beyanında beyan ettiği 44.000,00 TL iade KDV tutarı ise ihracat süresinde gerçekleştirilmediğinden iade alması mümkün değildir.

Bay B tecil edilen vergiyi 02/10/2017 tarihinde faiziyle birlikte ilgili vergi dairesine ödemiştir. Bay B tarafından tecil edilen verginin ilgili vergi dairesine ödenmesiyle eksik ya da geç tahakkuk söz konusu olmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesine gerek bulunmamaktadır. Söz konusu bu durumlar dikkate alındığında Haziran/2017 vergilendirme dönemine ait KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Haziran/2017</b>	
Toplam Hesaplanan KDV	81.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İndirimler Toplamı	80.000,00
Ödenmesi Gereken KDV	1.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00

Bay B hesapladığı ancak tahsil etmediği 45.000,00 TL'yi H Ltd. Şti den talep etmiş, H Ltd. Şti. bahse konu tutarı 05.10.2017 tarihinde Bay B'ye ödemiştir. H Ltd. Şti. ödemiş olduğu KDV tutarını ihracat süresinin 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. Örnek olayımızda 31 Aralık tarihinde ihraç süresi dolmuş olsaydı; izleyen takvim yılı içinde indirim imkânına sahip olacaktır. Bu durumda ihracat süresinin bitim tarihi Eylül/2017 olduğundan en erken 01.10.2017 tarihi en geç ise 31/12/2017 tarihine kadar H Ltd. Şti. tarafından Bay B'ye ödenen vergiyi H Ltd. Şti. beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

Ekim/2017	
Toplam Hesaplanan KDV	49.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	69.000,00(24.000,00+45.000,00)
Ön. Dön. Dev. KDV	0,00
İndirimler Toplamı	89.500,00
Ödenmesi Gereken KDV	0,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	20.000,00

H Ltd. Şti. Kasım/2017 tarihinde ihracat işlemi gerçekleştiğinden KDV Kanunu 11/1-a maddesi uyarınca ihracat istisnasından yararlanabilecektir. Bu hususlar dikkate alındığında mükellef kurumun Kasım dönemi KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır: (Mükellef kurum tarafından yüklenilen KDV tutarı Ekim ayı içinde indirim konusu yapılmıştır.)

Kasım/2017	
Toplam Hesaplanan KDV	59.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	19.000
Ön. Dön. Dev. KDV	25,000
İndirimler Toplamı	44.000,00
Ödenmesi Gereken KDV	15.000,00
Mal İhracında Nedeniyle Yüklenilen KDV	45.000,00
İade Edilebilir KDV	45.000,00
İade Edilecek KDV	0,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00

Mükellefin 11/1-a maddesi kapsamında gerçekleştirdiği ihracata ilişkin olarak yüklenim konusu yaptığı KDV tutarını indirim mekanizması yoluyla telafi ettiğinden iade hakkı bulunmamaktadır.

**Örnek:** Gözlük imalatı faaliyeti ile iştigal eden Bay B ürettiği gözlüklerin 10.000 tanesini 25,00 TL'den 2017/Haziran ayında ihraç kayıtlı olarak H Ltd. Şti.'ye satmıştır. Bay B'nin 2017/Haziran ayı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (KDV Oranı % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	200.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

H Ltd. Şti. söz konusu ihracatı Kasım/2017 tarihinde yapmıştır. H Ltd. Şti.'nin ek süre talebi de bulunmamaktadır.

Bay B'nin 2017/Haziran ayı vergilendirme dönemine ait KDV beyanı özeti aşağıdaki gibidir.

2017/Haziran	Olması Gereken KDV Beyanı (a)	İh. Kay. Teslim Olmasaydı Olacak KDV Beyanı (b)	Fark (a-b)
Toplam Hes. KDV	81.000,00	36.000,00	
Toplam İnd. KDV	80.000,00	80.000,00	
Ödenmesi gereken KDV	1.000,00	0,00	1.000,00
Son. Dön. Dev. KDV	0,00	44.000,00	- 44.000,00
Tecil Edilebilir KDV	9.000,00		
Tecil Edilecek KDV	1.000,00		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade KDV	44.000,00		
Ödenecek KDV	0,00		

Bay B tecil ettiği vergiyi (1.000,00 TL) faizi ile birlikte 02.12.2017 tarihinde vergi dairesine ödemiş ve ihracatçı H Ltd. Şti. den hesapladığı ancak tahsil etmediği tutarı talep etmiştir. H Ltd. Şti. 45.000,00 TL'yi 05.12.2017 tarihinde Bay B'ye ödemiştir.

H Ltd. Şti.'nin 2017 yılı Haziran, Ekim, Kasım ve Aralık vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV beyanlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Dönem	Haziran	Ekim	Kasım	Aralık
Hs. KDV	28.000,00	49.000,00	59.000	47.000,00
Bu Dön. İn. KDV	16.000,00	24.000,00	19.000	17.000,00
ÖDD KDV	7.500,00	11.000,00	25.000	0,00

**Çözüm:** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin şartlar detaylı şekilde belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmü uyarınca imalatçılar tarafından ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen malların teslimi takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde (ek süre ihmal edilirse) ihraç edilmesi gerekmektedir. Söz konusu süre içinde ihracatın gerçekleşmemesi halinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Örnek olayımızda Haziran/2017 tarihinde H Ltd. Şti.'ne ihraç kayıtlı teslim edilen mallar Eylül/2017 döneminin sonuna kadar ihraç edilmesi gerekmektedir. Ancak H Ltd. Şti. söz konusu malları Kasım/2017 tarihinde ihraç etmiştir. Dolayısıyla Bay B Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin uygula-

masından yararlanamayacaktır. Bu nedenle Bay B'nin ihraç kaydı ile H Ltd. Şti.'ne yaptığı teslim, normal mal teslimi haline dönüşecektir.

Bay B'nin tecil ettiği 1.000,00 TL'nin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte vergi idaresi tarafından tahsil edilecektir. Mükellefin beyanında beyan ettiği 44.000,00 TL iade KDV tutarı ise ihracat süresinde gerçekleştirilmediğinden iade alması mümkün değildir.

Bay B tecil edilen vergiyi 02/12/2017 tarihinde faiziyle birlikte ilgili vergi dairesine ödemiştir. Bay B tarafından tecil edilen verginin ilgili vergi dairesine ödenmesiyle eksik ya da geç tahakkuk söz konusu olmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesine gerek bulunmamaktadır. Söz konusu bu durumlar dikkate alındığında Haziran/2017 vergilendirme dönemine ait KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Haziran/2017	
Toplam Hesaplanan KDV	81.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	75.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İndirimler Toplamı	80.000,00
Ödenmesi Gereken KDV	1.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00

Bay B hesapladığı ancak tahsil etmediği 45.000,00 TL'yi H Ltd. Şti den talep etmiş, H Ltd. Şti. bahse konu tutarı 05.12.2017 tarihinde Bay B'ye ödemiştir. H Ltd. Şti. ödemiş olduğu KDV tutarını ihracat süresinin **bitim tarihini içeren takvim yılının sonuna** kadar indirim konusu yapabilecektir. Bu durumda ihracat süresinin bitim tarihi Eylül/2017 olduğundan 31/12/2017 tarihine kadar H Ltd. Şti. tarafından Bay B'ye ödenen vergiyi H Ltd. Şti. beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

Örnek olayımızda mükellef kurum H Ltd. Şti. tarafından Kasım/2017 tarihinde gerçekleştirilen ihracata ilişkin olarak yüklenilen KDV tutarı bulunmamaktadır. Ancak Aralık/2017 tarihinde ihracata ilişkin yüklenilen KDV tutarı ihracatçı H Ltd. Şti. tarafından imalatçı Bay B'ye ödenmiş, yasal defterine kaydetmiş ve beyanlarına yansıtılmıştır.

<b>Aralık/2017</b>	
Toplam Hesaplanan KDV	47.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	62.000,00(17.000,00+45.000,00)
Ön. Dön. Dev. KDV	0,00
İndirimler Toplamı	62.000,00
Ödenmesi Gereken KDV	0,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	15.000,00

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kapsamda mükellef kurum H Ltd. Şti. yapılan ihracata ilişkin Kasım/2017 tarihinde herhangi bir yüklenilen KDV olmadığı için KDV Kanunu 11/1-a maddesi kapsamında Kasım/2017 vergilendirme dönemine ilişkin iade talep edemeyecektir. Ancak; ihracat işlemine ilişkin yüklenilen KDV tutarı Aralık/2017 vergilendirme döneminde indirim konusu yapıldığı için mükellef kurum Aralık/2017 vergilendirme döneminde iade hakkı bulunmaktadır. Bu bağlamda H Ltd. Şti.'nin yeniden düzenlenen Aralık/2017 vergilendirme dönemine ait KDV beyanı aşağıdaki gibidir.

<b>Aralık/2017</b>	
Toplam Hesaplanan KDV	47.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	62.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	0,00
İndirimler Toplamı	62.000,00
Ödenmesi Gereken KDV	0,00
Mal İhracında Yüklenilen KDV	45.000,00
İade Edilebilir KDV	45.000,00
İade Edilecek KDV	15.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; mükellef kurum Haziran/2017 vergilendirme döneminde ihraç kayıtlı olarak aldığı malları süresinde ihraç edememiş ve yurtiçi mal teslimi haline gelmiştir. Bu kapsamda faturanın düzenlenmesiyle birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu 10'uncu maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Gerekli düzeltmeleri Aralık/2017 vergilendirme dönemine yapan imalatçı Bay B, ihraç kayıtlı satışa ilişkin hesaplanan ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV tutarını 05/12/2017 tarihinde H Ltd. Şti'den tahsil etmiştir.

H Ltd. Şti.'nin Aralık/2017 vergilendirme döneminde imalatçı Bay B'ye ödemiş olduğu KDV tutarını takvim yılı aşmadan yasal defterine kaydetmiş ve indirim konu-

su yapmıştır. Aksi halde H Ltd. Şti. tarafından Bay B'ye ödenen KDV tutarı takvim yılı geçtikten sonra yasal defterine kaydetmesi halinde KDV Kanunu 29/3 maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.

Mükellef kurumun Aralık/2017 vergilendirme döneminde imalatçı Bay B'den satın aldığı malların ihracatına ilişkin olarak KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca 15.000,00 TL'sini iade alabilecektir. Kalan bakiyeyi mükellef kurum indirim yoluyla telafi ettiği için iadesi söz konusu olmayacaktır.

**- İmalatçının imalatçı vasfını taşıması halinde;**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde ihraç kayıtlı teslim tanımlanmış ve şartları belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmü uyarınca ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen malların istisnadan yararlanabilmesi için teslim edenin imalatçı vasıflarını taşıması gerekmektedir.

**ÖNEMLİ:** İhraç kayıtlı teslim edenlerin imalatçı vasfını taşıyamamaları halinde 11/1-c maddesi hükmünden yararlanmaları mümkün değildir.

Bu durumda mükelleflerin ihraç kaydı ile yaptığı teslim, normal mal teslimi haline dönüşecektir. Mükelleflerin tecil ettiği vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte vergi idaresi tarafından tahsil edilecektir. Mükellefin beyanında beyan ettiği iade KDV ise şartlar ihlal edildiğinden iade alması mümkün değildir.

Eksik veya geç tahakkuk olmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341-344'üncü maddeleri gereğince vergi ziyai cezası kesilmesine gerek bulunmamaktadır.

**- İhracatçı açısından değerlendirilmesi;**

İmalatçılar hesapladığı ancak tahsil etmediği KDV tutarını ihracatçıdan talep edebileceklerdir.

İhracatçılar adlarına hesaplanan KDV tutarını vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu (ihraç kayısına konu olan malın teslimi) takvim yılını **(01.01.2019 yılından itibaren izleyen takvim yılını)** aşmamak kaydıyla ilgili vesikanın yasal defterlere kaydedildiği dönem (ihraç kaydı ile yapılan teslim dönemi) KDV beyanında indirim konusu yapabilirler.

Dolayısıyla imalatçıların imalatçı vasfını taşımadığı anlaşılması sonucunda ihracatçı tarafından izleyen takvim yılında ödenmesi durumunda ihracatçıların imalatçılara ödedikleri vergileri takvim yılı aşıldığından indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Bu durumda ihracatçıların ihraç kaydıyla kendilerine yapılan teslim ilişkili vesikaların deftere kaydedildiği dönem için düzeltme yapmaları da mümkün değildir.

**ÖNEMLİ:** İhraç kayıtlı mal tesliminde ihraç edilmesi gereken mal yasal süresi içinde ihraç edilmemesi durumunda; ihracatçı ödediği vergiyi 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.

**ÖNEMLİ:** Eğer ihracatçı kayıtlı mal tesliminde imalatçının imalatçı vasfını taşıması durumunda; ihracatçı ödediği vergiyi, imalatçı tarafından kendisine düzenlenen (ihracat kaydı ile satışa ilişkin belge) vesikanın (vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını aşmamak kaydıyla) **(01.01.2019 yılından itibaren vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını izleyen takvim yılını)** kanuni deftere kaydedildiği dönem beyanında indirim konusu yapabilecektir.

**Örnek:** Gözlük imalatı faaliyeti ile iştigal eden Bay B ürettiği gözlüklerin 10.000 tanesini 25,00 TL'den 2017/Ekim ayında ihracatçı olarak H Ltd. Şti.'ye satmıştır. Bay B'nin 2017/Ekim ayı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (KDV Oranı % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	200.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	55.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00

Yapılan inceleme neticesinde imalatçı Bay B'nin mal ihracat edilmeden önce imalatçı vasfını taşımadığı tespit edilmiştir.

Bay B'nin 2017/Ekim ayı vergilendirme dönemine ait KDV beyanı özeti aşağıdaki gibidir.

2017/Ekim	Olması Gereken KDV Beyanı (a)	İh. Kay. Teslim Olmasaydı Olacak KDV Beyanı (b)	Fark (a-b)
Toplam Hes. KDV	81.000,00	36.000,00	
Toplam İnd. KDV	60.000,00	60.000,00	
Ödenmesi gereken KDV	21.000,00	0,00	21.000,00
Son. Dön. Dev. KDV	0,00	24.000,00	- 24.000,00
Tecil Edilebilir KDV	21.000,00		
Tecil Edilecek KDV	21.000,00		
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade KDV	24.000,00		
Ödenecek KDV	0,00		

Bay B tecil ettiği vergiyi (1.000,00 TL) faizi ile birlikte 02.01.2017 tarihinde vergi dairesine ödemiş ve ihracatçı H Ltd. Şti. den hesapladığı ancak tahsil etmediği tutarı talep etmiştir. H Ltd. Şti. 45.000,00 TL'yi 05.01.2017 tarihinde Bay B'ye ödemiştir.



H Ltd. Şti.'nin 2017/Ekim ve 2018/Ocak vergilendirme dönemleri itibariyle KDV beyanlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Dönem	2017/Ekim	2018/Ocak
Hs. KDV	49.000,00	79.000
Bu Dön. İnd. KDV	24.000,00	49.000
ÖDD KDV	11.000,00	15.000

**Çözüm:** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde ihracat kayıtlı teslim tanımlanmış ve şartları belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmü uyarınca ihraca kayıtlı olarak ihracatçılara teslim edilen malların istisnadan yararlanabilmesi için teslim edenin imalatçı vasıflarını taşıması gerekmektedir. Bay B imalatçı vasfını taşımadığı için KDV Kanunu 11/1-c maddesi hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Dolayısıyla Bay B'nin ihracat kaydı ile sattığı teslim, normal mal teslimi haline dönüşecektir. Bay B'nin tecil ettiği 21.000,00 TL'nin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammı ile birlikte vergi idaresi tarafından tahsil edilecektir. Mükellefin beyanında beyan ettiği 24.000,00 TL tutarındaki KDV iadenin ise ihracat süresinde gerçekleştirilmediğinden iade alması mümkün değildir.

Bay A tecil ettiği vergiyi (21.000,00) faizi ile birlikte 02.01.2018 tarihinde vergi dairesine ödemiştir.

Eksik veya geç tahakkuk olmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 344'üncü maddeleri gereğince vergi ziyai cezası kesilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında mükellefin Ocak dönemi beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ocak/2018	
Toplam Hesaplanan KDV	81.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	55.000.000
Ön. Dön. Dev. KDV	5.000,00
İndirimler Toplamı	60.000,00
Ödenmesi Gereken KDV	21.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	0,00

Bay B hesapladığı ancak tahsil etmediği 45.000,00 TL tutarındaki KDV'yi H Ltd. Şti.'den talep etmiş, H Ltd. Şti. bahse konu tutarı 05.01.2018 tarihinde Bay B'ye ödemiştir.

H Ltd. Şti.'nin ödemiş olduğu KDV tutarını vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını aşmamak kaydıyla teslimde düzenlenen vesikanın yasal defterlere kaydedildiği dönem KDV beyanında indirim konusu yapabilir.

H Ltd. Ekim/2017 vergilendirme döneminde indirim konusu yapabiliirdi. Ancak Şirket Ocak/2018 vergilendirme döneminde ödemede bulunmuştur. Dolayısıyla ödediği KDV tutarı **takvim yılı aşıldığından** indirim konusu yapması mümkün değildir. Bu durumda H Ltd. Şti.'nin beyanları değişmeyecektir.

**ÖNEMLİ:** İhraç kayıtlı teslimde mal yasal süresi içinde ihraç edilmezse; ihracatçı tarafından imalatçıya ödenen vergiyi ihracatçının ödediği takvim yılını **(01.01.2019 yılından itibaren vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını izleyen takvim yılını)** aşmamak kaydıyla indirim konusu yapabilir.

**ÖNEMLİ:** İhraç kayıtlı teslimle imalatçıdan mal alınır ve imalatçının imalatçı vasfını taşımadığı tespit edilirse; ihracatçı imalatçıya ödediği vergiyi, imalatçı tarafından kendisine mal tesliminde düzenlenen vesikanın (kayıt vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını aşmamak kaydıyla) kanuni deftere kaydedildiği dönem beyanında indirim konusu yapabilecektir.

İhraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin onaylı örneği (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.)
- İmalatçı belgesi (Belgede değişiklik olmadığı sürece bir defa verilmesi yeterlidir.).
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği)
- 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
- **Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Hususlar**

**Örnek:** İmalatçı şartlarına haiz olan B A.Ş. tarafından 15/04/2017 tarihinde KDV Hariç 150.000,00 TL tutarındaki gözlükleri ihraç edilmek üzere satmış ve tutar banka aracılığıyla tahsil edilmiştir. (KDV Oranı % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

KDV tutarı ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmemiştir.

Nisan ayına ait imalatçı vasfına haiz olan B A.Ş.'nin diğer bilgileri aşağıdaki gibidir.

Yurt İçi Diğer Teslim Bedeli	290.000,00
Bu Dönem İnd. KDV	80.000,00
Ön. Dön. Dev. KDV	45.000,00

**Çözüm:**

**Hesaplanan KDV** = (290.000,00+150.000,00)x0,18=79.200,00 TL

15/04/2017	
102 Bankalar	150.000,00
120 Alıcılar	27.000,00
600 Yurtiçi Satışlar	150.000,00
391 Hesaplanan KDV	27.000,00
(İhraç kayıtlı satış.)	
30/04/2017	
391 Hesaplanan KDV	79.200,00
190 Devreden KDV	45.800,00
191 İndirilecek KDV	80.000,00
190 Devreden KDV	45.000,00
(KDV Tahakkuk kaydı.)	
.././....	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	27.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
120 Alıcılar	27.000,00
(İade alacağı.)	
.././....	

Mükellefin Mayıs/2017 vergilendirme dönemi itibariyle Ödenecek KDV tutarının çıkmamasından dolayı ihraç kayıtlı teslimine ilişkin hesaplanıp tahsil edilmeyen verginin tamamını iade alabilecektir.

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan nakden iadesi 5.000,00 TL'yi aştığı için 22.000,00-TL'lik kısmı 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. Eğer nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmamış olsaydı; vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Şayet mükellef mahsuben iade talep etmiş olması durumunda; miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Mükellefin Yurtiçi Diğer Teslim Bedelinin 600.000,00 TL olması durumunda;**

**Çözüm:**

Hesaplanan KDV Tutarı:  $(600.000,00+150.000,00) \times 0,18=135.000,00$

15/04/2017	
102 Bankalar	150.000,00
120 Alıcılar	27.000,00
600 Yurtiçi Satışlar	150.000,00
391 Hesaplanan KDV	27.000,00
(İhraç kayıtlı satış.)	
30/04/2017	
391 Hesaplanan KDV	135.000,00
191 İndirilecek KDV	80.000,00
190 Devreden KDV	45.000,00
392 Diğer KDV	10.000,00
(KDV Tahakkuk kaydı.)	
.././.....	
392 Diğer KDV	10.000,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	17.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
120 Alıcılar	27.000,00
(İade alacağı.)	
.././.....	

Mükellefin Mayıs/2017 vergilendirme dönemi itibariyle Ödenecek KDV tutarı 10.000,00 TL tutarındadır. Bu nedenle mükellefin ihraç kayıtlı satış kapsamında gerçekleştirdiği satışa ait tahsil edilmeyen KDV tutarının 10.000,00 TL'si ihracatın gerçekleştiği dönemde terkin edilecektir. Kalan 17.000,00 TL'si ise ihracatın gerçekleştiği dönemde iade alabilecektir.

Mükelleflerin ihraç kaydıyla teslimlerinden kaynaklanan nakden iadesi 5.000,00 TL'yi aştığı için aşan kısmı 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. Eğer nakden iade talebi 5.000,00 TL'yi aşmamış olsaydı; vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Şayet mükellef mahsuben iade talep etmiş olması durumunda; miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

- **Mükellefin Yurtiçi Diğer Teslim Bedelinin 600.000,00 TL olması durumunda;**

**Çözüm:**

Hesaplanan KDV Tutarı:  $(700.000,00+150.000,00) \times 0,18 = 153.000,00$

15/04/2017	
102 Bankalar	150.000,00
120 Alıcılar	27.000,00
600 Yurtiçi Satışlar	150.000,00
391 Hesaplanan KDV (İhraç kayıtlı satış.)	27.000,00
30/04/2017	
391 Hesaplanan KDV	153.000,00
191 İndirilecek KDV	80.000,00
190 Devreden KDV	45.000,00
392 Diğer KDV (KDV Tahakkuk kaydı.)	28.000,00
..../....	
392 Diğer KDV	27.000,00
120 Alıcılar (Terkin kaydı.)	27.000,00
..../....	

Mayıs/2017 vergilendirme dönemi itibariyle mükellefin ihraç kayıtlı gerçekleş-tirmiş olduğu satışa ilişkin işletmenin Ödenecek KDV tutarı, ihraç kayıtlı satışa iliş-kin KDV tutarından büyük olduğundan verginin tamamı tecil edilir. İhracatın gerçek-leştiği dönemde de tecil edilen vergi terkin edilir.

## 2.10. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması

Dahilde işleme rejimi, ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan gir-dilerin ithal edilmesi durumunda, ithalde ödenmesi gereken vergilerin ödenmeye-rek teminata bağlanmak suretiyle ertelenmesini ve bu girdiler kullanılmak suretiyle imal edilen malların ihraç edildiğinin tevsiki halinde, daha önce ertelenen vergilerin terkin edilerek bunlarla ilgili olarak verilen teminatların çözülmesini sağlamaya yö-nelik düzenlemeler bütününden oluşmaktadır.<sup>24</sup>

<sup>24</sup> Yeliz AKYÜZ, Dahilde İşleme Rejiminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tecil Terkin Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, 2016, Sayı 202 S.112.

Dahilde İşleme Rejimi, ihraç edilecek ürünlerin üretiminde kullanılacak hammadde ve yan ürünlerin ithalinde ya da yurtiçinden alımında ödenmesi gereken her türlü vergiden muaf tutulması olarak tanımlanabilir. Söz konusu uygulamanın amacı imalatçı ve ihracatçının üzerindeki vergi yükünün azaltılarak, dünya piyasaları ile rekabet gücünü artırmak, ihracat pazarını ve ürün çeşitliliğini artırmak ve böylece ülke üretimi artırılarak aynı zamanda istihdam artışı sağlamak olarak da karşımıza çıkmaktadır.<sup>25</sup>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 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 Kurulu'na yetki verilmiştir. Söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16/4/2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) 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.

**ÖNEMLİ:** 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.

**ÖNEMLİ:** Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte **alıcıdan** tahsil edilir.

**ÖNEMLİ:** Dahilde İşleme Rejiminden yararlanabilmek için öncelikle "Dahilde İşleme İzin Belgesi" veya izni alınması gerekmektedir.

**ÖNEMLİ:** Dahilde İşleme İzin Belgesi 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.<sup>26</sup>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 17'nci maddesi kapsamında ki 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

<sup>25</sup> Serdar CÖMERT, Ender ÖZDEMİR, Örnek Olaylarla KDV Kanunu Uygulaması, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, Mayıs 2017, s.152.

<sup>26</sup> 26/04/2014 Resmi Gazete Tarihli ve 28983 Resmi Gazete No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, II/A-9-3 numaralı bölüm.

Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) sahibi mükelleflere belge kapsamındaki hammadde ve yardımcı madde niteliğindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir.

Dahilde İşleme İzin Belgesi ile yurtiçi yada yurtdışından alım yapılabilmektedir. Genel olarak ithalde alınmayacak vergiler; KDV, Gümrük Vergisi, Damga Vergisi ve KKDF'dir. Yurtiçi alınmayacak vergiler ise; KDV, Damga Vergisi, BSMV ve ÖTV'dir.<sup>27</sup>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 17'nci maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda, her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500,00 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500,00 TL) aşması zorunludur.

**ÖNEMLİ:** Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır.

**ÖNEMLİ:** Tecil-terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları bu kapsama girmez.

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.

**ÖNEMLİ:** Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenir.

**ÖNEMLİ:** DİİB'de belirtilen miktardan fazla maddenin tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün değildir.

3065 sayılı Kanununun 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.

<sup>27</sup> Yeliz AKYÜZ, Dahilde İşleme Rejiminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tecil Terkin Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, 2016, Sayı 202 S.112-113.

**ÖNEMLİ:** 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.

**Örnek:** Gıda sektöründe faaliyet gösteren dahilde işleme izin belgesi sahibi H Ltd. Şti. salça üretiminde kullanılmak üzere imalatçı vasfına haiz olmayan B A.Ş.'den 15.04.2017 tarihinde 300.000,00-TL tutarında domates satın almıştır. H Ltd. Şti. söz konusu işlemde doğan 54.000,00-TL tutarındaki KDV'yi DİİB kapsamında B A.Ş.'ye ödemişlerdir. (KDV'si % 18)

B A.Ş. 54.000,00-TL tutarındaki KDV'yi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c madde hükmü doğrultusunda tecil-terkin uygulamasına uygun şekilde beyan etmiştir.

H Ltd. Şti. ise almış olduğu domateslerden ürettiği salçaları (KDV'si % 18) KDV Hariç 450.000,00 TL bedel ile 14.05.2017 tarihinde ihraç kayıtlı teslimle C A.Ş.'ye satmıştır. C A.Ş.'de söz konusu malları 27.05.2017 tarihinde ihraç etmiştir. H Ltd. Şti. bu satışta (KDV Oranı: %18)

<b>Şirketler</b>	<b>B A.Ş.</b>	<b>H Ltd. Şti.</b>
<b>Dönemler</b>	<b>Nisan/2017</b>	<b>Mayıs/2017</b>
Yurt İçi Bedeli	300.000,00	450.000,00
Bu Dönem İnd. Kdv	15.000,00	25.000,00
Ön. Dön. Dev. Kdv	5.000,00	7.500,00

**Çözüm:** 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde; "3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında teslimde bulunan Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim bedeli ile bu malların üretimi için yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malların bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz." hükmü yer almaktadır.

Ayrıca DİİB sahibi mükelleflere belge kapsamındaki hammadde ve yardımcı madde niteliğindeki malların tesliminde satıcıların KDV mükellefiyetlerinin olması yeterli olup, imalatçı vasfına sahip olmaları şartı aranmayacaktır.

B A.Ş. tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallara ilişkin tanzim edilen faturaya "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 17'nci madde hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılmıştır.

#### **H Ltd. Şti. Açısından;**

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim bedeli ile bu malların üretimi için yurt içi ve yurt dışından KDV ödemeksizin temin ettiği mal-



ların bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz. Ayrıca bu kapsamda yapılan işlemlerde, imal edilen mallar ihraç edilmeden herhangi bir iade işlemi yapılamaz. H Ltd. Şti.'nin iadesini talep edebileceği azami KDV tutarının hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Azami İade} = (\text{İhraç Kayıtlı Satış Bedeli} - \text{Hammadde Teslim Bedeli}) \times 0,18$$

$$\text{Azami İade} = (450.000,00 - 300.000,00) \times 0,18 = 27.000,00$$

H Ltd. Şti. ürettiği salıçaları KDV Hariç 450.000,00 TL bedel ile satmış ve bu tutar üzerinden 81.000,00 TL KDV hesaplamıştır. Söz konusu malları ihraç kayıtlı teslim ettiği için alıcısından herhangi bir KDV tutarı da tahsil etmemiştir. H Ltd. Şti.'nin Mayıs/2017 vergilendirme döneminde indirilecek KDV tutarı toplamın 32.500,00 TL tutarındadır.

Bu durumda; H Ltd. Şti.'nin KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Yurt İçi Bedeli	450.000,00
Hesaplanan KDV Tutarı	81.000,00
Bu Dönem İnd. Kdv	25.000,00
Ön. Dön. Dev. Kdv	7.500,00
İndirimler Toplamı	32.500,00
İade Edilebilir KDV	54.000,00
Tecil Edilecek KDV Tutarı	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV Tutarı	27.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV Tutarı	21.500,00

#### **B A.Ş. Açısından;**

B A.Ş.'nin ürettiği domatesleri ihraç kayıtlı olarak H Ltd. Şti.'ne Nisan/2017 vergilendirme döneminde KDV Hariç 300.000,00 TL bedel ile satmıştır. Bu durumda mükellef kurumun Nisan/2017 vergilendirme dönemine ait hesaplanan KDV tutarı 54.000,00 TL'dir. İndirilecek KDV tutarı toplamı ise 20.000,00 TL tutarındadır. Bu durumda mükellef kurumun Nisan/2017 vergilendirme dönemine ait KDV beyanı aşağıdaki gibidir.

Yurt İçi Bedeli (İhraç Kayıtlı)	300.000,00
Hesaplanan KDV Tutarı (İhraç Kayıtlı)	54.000,00
Yurtiçi Diğer Satışlar	0,00
Bu Dönem İnd. Kdv	25.000,00
Ön. Dön. Dev. Kdv	5.000,00
İndirimler Toplamı	30.000,00
Tecil Edilecek KDV Tutarı	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV Tutarı	30.000,00
Ödenecek KDV Tutarı	0,00
Sonraki Döneme Devreden KDV Tutarı	0,00

B A.Ş.'nin beyannamesinde yer alan tecil edilen verginin terkin işleminin yapılabilmesi için, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 17'nci maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği ve belirtilen 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.

30/04/2017	
391 Hesaplanan KDV Tutarı	0,00
190 Devreden KDV	30.0000,00
190 Devreden KDV Tutarı	25.000,00
191 İndirilecek KDV Tutarı	5.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
.../.../....	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	54.000,00
- Vergi Dairesinden İade Alacağı	
120 Alıcılar	54.000,00
(İade alacağı.)	
.../.../....	

DiİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan nakden iade talepleri 5.000,00-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. Eğer mükellefin nakden iade talebi 5.000,00-TL'yi aşması halinde iade talebi; vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan

yerine getirilir. Mükellef nakden iade talebi yerine diğer vergi borçlarına mahsuben iade talep etmesi haline; iade talebi miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**- Muhasebe kayıtlarına ilişkin Özellikli Hususlar;**

B A.Ş.'nin Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihraç kayıtlı teslim ettiği mal harici Nisan/2017 vergilendirme döneminde diğer yurtiçi satışlarının toplam tutarı 450.000,00 TL ise;

30/04/2017	
391 Hesaplanan KDV Tutarı	90.000,00
190 Devreden KDV Tutarı	15.000,00
191 İndirilecek KDV Tutarı	5.000,00
392 Diğer KDV	70.000,00
(KDV tahakkuk kaydı)	
..././....	
392 Diğer KDV	54.000,00
120 Alıcılar	54.000,00
(Terkin Kaydı)	
..././....	

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/09/2015 tarihinde vermiş olduğu özelgede; DİİB kapsamında yurt dışından KDV ödemedi teminat mektubu vererek KDV Kanununun geçici 17'nci maddesi kapsamında ithalatını yaptığınız hammaddeyi üretimde kullanarak aynı Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslimde bulunduğunuz belirtilerek, mükellef olarak müşteriden tahsil edilmeyen ancak KDV Beyannamesi düzenleme şekli gereği matraha eklenen ve iadesi alınamayan KDV tutarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; "İhraç kaydıyla teslimin ilgili dönem beyannamesinde beyanı sonucunda hesaplanan KDV'nin tamamı "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alıyorsa mükellefe herhangi bir KDV iadesi yapılmayacak, ihracat gerçekleştiğinde tecil edilen vergi terkin edilecektir. İhraç kaydıyla teslimin ilgili dönem beyannamesinde beyanı sonucunda hesaplanan KDV'nin tamamı "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alıyorsa, ihracat kaydıyla teslim nedeniyle hesaplanan KDV ile KDV ödenmeyen alımlar nedeniyle satıcılar veya gümrük idaresi tarafından hesaplanan KDV arasındaki farkın iadesi talep edilecektir. Bu hesaplama sonucu "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer almasına rağmen iadesi talep edilemeyen KDV tutarı ise, iade talep dilekçesinin verildiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndi-

rimler” tablosunun “107 Kanununun (11/1-c) ve Geçici 17 nci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telifisi Nedeniyle İndirilecek KDV” satırı aracılığıyla tekrar indirim hesaplarına alınacaktır. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucu “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” satırında yer almasına rağmen iadesi talep edilemeyen KDV tutarı ise, iade talep dilekçesinin verildiği dönem beyannamesinin “İndirimler” kulakçığının “İndirimler” tablosunun “107 Kanununun (11/1-c) ve Geçici 17’nci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telifisi Nedeniyle İndirilecek KDV” satırı aracılığıyla tekrar indirim hesaplarına alınacaktır.” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

### **2.10.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL’yi Aşan**

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL’yi Aşmayan**

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 5.000,00-TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.10.2. 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.

### **2.11. Deniz, Hava, Demiryolu Araçları Teslimi**

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçların teslimi katma değer vergisinden istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi kapsamında yapılan söz konusu araçların tesliminde istisna uygulanmaz.

**Örnek:** Çalışanlarının farklı illerdeki davalara yetiştirebilmeleri amacıyla helikopter satın alan B Ltd. Şti.’ne yapılan helikopter teslimi istisna kapsamından değerlendirilemez.

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.

**ÖNEMLİ:** Araçları istisna kapsamında teslim almak isteyen mükelleflerin vergi dairesine başvurmak suretiyle istisna belgesini almaları ve bu belgenin bir örneğini satıcılara vermeleri gerekir.

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

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamında yapılan mal teslimi ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterilmez.

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 katma değer vergisinden istisnadır.

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamındaki araçların bedelsiz, icra yoluyla veya benzeri şekillerde satılması veya alınması istisna uygulamasına engel değildir.

Sportif eğlence amacına yönelik deniz motosikletleri, paraşüt çekme teknele-ri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzerlerinin ve bunların ana motorlarının teslimlerinde istisna uygulanmaz. Simülator olarak adlandırılan cihazlar ile yüzer tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su ürünleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilemez.

**ÖNEMLİ:** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesine göre yurtiçinde teslimleri katma değer vergisinden 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.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde belirtilen araçların yürürlükteki ihracat hükümleri çerçevesinde yurt dışı edilmesi halinde ihracat istisnası kapsamında işlem yapılacağı tabiidir.

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamında satın alınan araç ve yüzer tesislerin satıcılara iadesinde KDV hesaplanmaz.

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

### **2.11.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.11.2. 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.

## **2.12. Deniz, Hava, Demiryolu Araçlarının Tadil, Onarım ve Bakımı**

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 katma değer vergisinden istisnadır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri, istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanlara, söz konusu araçların tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde istisna uygulanmaz.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında kendi özel kullanımlarına tahsis edilen araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetlerde istisna uygulanmaz.

Araçların tadil, onarım ve bakımını istisna kapsamında yaptırmak isteyen mükellefler tarafından tadil, onarım ve bakım yapılacak araçlar için hazırlanan proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir.

Vergi dairesi tarafından durumu, iştiğal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda şartları taşıyan mükelleflere, elektronik olarak sisteme girilen hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir.

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.

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

İstisna kapsamında hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapatılmak zorundadır.

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 Katma Değer Vergisi Kanununun 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 katma değer vergisine tabi olacak, ana yüklenici tarafından araç sahibi adına düzenlenecek faturada ise KDV hesaplanmayacaktır.

**ÖNEMLİ:** Şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için iktisap edilecek araçlara verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri istisnadan faydalanamaz.

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapatılmak zorundadır.

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

### 2.12.1. Nakden İade

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

### 2.12.2. Mahsuben İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.13. 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 katma değer vergisinden 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.

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.



**ÖNEMLİ:** 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.

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

İstisna belgesine dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

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

İstisnadın yararlanan kişi/kurumların 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. İstisnadın yararlananların bu araçların tadil, bakım ve onarımı ile ilgili mal ve hizmet alımlarında bu kapsamda istisna uygulanması mümkün değildir.

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

Araç ve tesisleri **sipariş vererek imal ve inşa ettirenlerin** 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

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

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

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/06/2015 tarihli özelgesinde; duba imalatının KDV Kanununun 13/a maddesi kapsamında KDV'den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmıştır. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; "60 seri No.lu KDV Sirkülelerinde ifade edildiği üzere düzenlemenin amacı "Ülkenin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabete tahammül edebilecek duruma getirilmesi" olarak ifade edilmiştir. Söz konusu Tebliğ ve Kanun maddesinin gerekçesinde yer alan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda; KDV Kanununun 13/a maddesinin uygulanmasında deniz ve hava ticaret filomuz ile deniz ve hava taşıma sistemimizin geliştirilmesini teşvik eden araçların teslimleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, sportif eğlence amacına yönelik hizmet veren deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraşütler, balonlar ile benzeri araçlar deniz ve hava taşıma aracı niteliğinde olmadığından, bunların teslimleri istisnadan faydalanamayacaktır.

Bu itibarla, söz konusu dubanın yük taşımacılığında kullanıldığı dikkate alındığında 3065 sayılı KDV Kanununun 13/a maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

### 2.13.1. Nakden İade

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

### 2.13.2. Mahsuben İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.14. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi hükmüne göre istisnanın uygulanması için hizmetin;

- Liman ve hava meydanlarında,
  - Deniz ve hava taşıma araçları için,
- yapılması gerekmektedir.

**ÖNEMLİ:** 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.

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamındaki liman ve hava meydanlarının sınırları, alanları idare tarafından belirlenmiş ve liman veya hava meydanı olarak tanımlanmış yerler olması gerekmektedir.

**ÖNEMLİ:** İstisna sadece hizmetleri kapsamakta olup, mal teslimleri bu istisna kapsamına girmemektedir.

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

Katma değer vergisinden istisna olarak temin edilen hizmetlerin Türk acenteler tarafından araç ve yük sahiplerinin bağlı olduğu yabancı acentelere yansıtılması da katma değer vergisinden istisnadır.

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;

- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve tebliğde belirtilen nitelikteki hizmetler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/b maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisnadır.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/b maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise Kanun'un (17/4-o) maddesine göre katma değer vergisinden istisnadır.
- Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun hem 13/b hem de 17/4-o maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/b maddesine göre işlem yapılır.
- Liman ve hava meydanlarında verilen ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunununda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre katma değer vergisine tabidir.

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 katma değer vergisinden müstesnadır. Bu istisna kapsamında havayolu şirketlerinin bilet bedelleri içinde yer alan yolcu servis ücretleri, bilete ilişkin KDV matrahına dâhil edilmez.

2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, KDV hariç 100,00 TL olarak belirlenmiştir.

**ÖNEMLİ:** Her bir hava taşıma aracında seyahat eden yolculara ait toplam yolcu servis ücretlerinin 100,00-TL'nin altında olması halinde istisna uygulanmaz, bu toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV, hava yolu şirketlerince beyan edilir.

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 yüklenen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

**! ÖZELGE:** Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/06/2015 tarihli özelgesinde; firmanızın KDV Kanununun (13/e) maddesindeki istisnadan kaynaklanan ve indirim yoluyla giderilemeyen 09/2014 dönemine ait 354.915,00 TL KDV iade alacağının bulunduğu, KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 1 seri No.lu Tebliğin 15'inci maddesine istinaden bahse konu nakit iade talebinizi teminat mektubu ve inceleme raporu olmadan YMM tasdik raporuna göre alınamayacağınızı ilişkin Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı; " 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (13/e) maddesinde, liman ve hava meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları, 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 vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. 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 çözümlenir. Diğer taraftan; 16.10.2014 tarih ve 29147 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve 01.11.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 1 seri No.lu Tebliğin 15'inci maddesinde; KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/B-6.4.2.) bölümüne ilişkin düzenleme yapılmış ve böylece 01.11.2014 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için nakden iade talepleri sadece vergi incelemesi veya teminat ile değil, YMM raporu ile de yapılabilir hale gelmiş veya teminat ile iade alınmışsa teminatın çözümü YMM raporu ile de yapılabilir duruma gelmiştir. Buna göre; ... Müdürlüğü'ne 07.07.2014 tarihinde düzenlenen (05.05.2014 tarih ve ... sayılı sözleşme gereği) istisna belgesine istinaden, KDV Kanununun (13/e) maddesindeki istisnadan kaynaklanan ve indirim yoluyla giderilemeyen 09/2014 dönemine ait 354.915,00 TL KDV iade alacağınızın, nakden iadeye konu edilmesi halinde, söz konusu iade talebinizin inceleme ile veya teminat ile yerine getirilmesi mümkün olup, teminatın çözümünün inceleme raporu ile yapılacağı; YMM raporu ile bahse konu dönem için nakden iadenin yerine getirilemeyeceği veya teminatın çözülemeyeceği tabiidir." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/06/2015 tarihli özelgesinde; Şirketinizin havaalanında uçaklara verdiği ve ücret tarifesinde 27,00 TL olarak tahsil edilen "Konma Hizmetleri" üzerinden asgari istisna sınırı olarak belirlenen 100,00-TL'lik limitin altında kaldığı için KDV hesaplandığı belirtilerek; şirketiniz ile müşteri arasında yapılan sözleşmelere istinaden, bir günde veya birden fazla gün-

ler veya haftalarda birden fazla iniş ve kalkış işlemi yapan müşterilerinize toplam olarak hesaplanan ve 100,00-TL'yi geçen konma bedellerine; müşteri ile şirketiniz arasında yapılan sözleşmeye dayanılarak havaalanı içinde devamlı konaklayan müşterilerinize aylık olarak hesaplanan ve bu şekilde 100,00-TL'nin üzerinde gerçekleşen tutarlara; devamlı müşterileriniz konumunda olan kişilerle konaklama hizmetleri ile birlikte yine havaalanında KDV istisnası kapsamına giren diğer hizmetlerin toplamı esas alınarak hesaplanan ve 100,00-TL'nin üzerindeki ücretlere, KDV istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; "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 hava yolu şirketlerinin bilet bedelleri içinde yer alan yolcu servis ücretleri, bilete ilişkin KDV matrahına dahil edilmez. Öte yandan, 2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, KDV hariç 100,00-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 100,00-TL ve üstünde olması halinde ise istisna kapsamında işlem yapılır. Buna göre yapılan açıklamalar çerçevesinde, 2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkan veren asgari tutar, her bir araçta yolculuk eden yolcu sayısına göre hesaplanarak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak uygulanacağından,

- Şirketiniz ile müşteri arasında yapılan sözleşmelere istinaden, bir günde veya birden fazla günler veya haftalarda birden fazla iniş ve kalkış işlemi yapan müşterilerinize toplam olarak hesaplanan ve 100,00-TL'yi geçen konma bedellerine,
- Müşteri ile şirketiniz arasında yapılan sözleşmeye dayanılarak havaalanı içinde devamlı konaklayan müşterilerinize aylık olarak hesaplanan ve bu şekilde 100,00 TL'nin üzerinde gerçekleşen tutarlara,
- Devamlı müşterileriniz konumunda olan kişilerle konaklama hizmetleri ile birlikte yine havaalanında KDV istisnası kapsamına giren diğer hizmetlerin toplamı esas alınarak hesaplanan ve 100,00-TL'nin üzerindeki ücretlere, istisna kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

### 2.14.1. Nakden İade

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

### 2.14.2. Mahsuben İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

## 2.15. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/c maddesine göre, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.

İstisna, Türk Petrol Kanunu'nun muhtelif maddelerinde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanır.

**ÖNEMLİ:** 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.

İstisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesi gereğince katma değer vergisinden müstesnadır.

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

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidine, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımında kullanılmak üzere Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından "KDV İstisna Belgesi" 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 Müdürlüğü'ne verilir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne bu liste yedi gün içinde incelenerek onaylanır.

**ÖNEMLİ:** 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.

**ÖNEMLİ:** KDV istisna belgesi ve onaylı listeye istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan firmalar, faturalarında ayrıca KDV göstermez.

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 Müdürlüğü'nden 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

### 2.15.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi 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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.15.2. Mahsuben İade

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



## 2.16. Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna

Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve 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 vergiden müstesnadır.

3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalarla, zenginleştirme işini yapan firmalar ve yaptıkları işlemler Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında 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.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan alınan belge üzerine şartları taşıyanlara, **elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle** sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir.

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

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

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla belgeyi vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır.

Rafinaj faaliyetinde bulunan mükellefler tarafından rafinajı yapılacak ürünün satın alınmasında da bu istisna hükmü uygulanır.

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

### 2.16.1. Nakden İade

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

### 2.16.2. Mahsuben İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

## 2.17. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimi

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama ları vergiden müstesnadır.

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.

**ÖNEMLİ:** Teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz.

**ÖNEMLİ:** 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.

**ÖNEMLİ:** 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.

**ÖNEMLİ:** Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez.

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

Yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsü teslimleri de yukarıda belirtilen şartları taşımaları ve apron dışında taşımacılık işi yapmamaları kaydıyla, bu istisna kapsamında değerlendirilir.

Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bütün halinde teslimine teknik olarak imkân olmadığı için yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat istisna kapsamındadır.

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 mevzuatı çerçevesinde Ekonomi Bakanlığı'nın onay ve iznine tabi olmayan devir ve satışlarda, onay ve izin aranmaz.

Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığı'na 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.

**ÖNEMLİ:** Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

**ÖNEMLİ:** Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ilişkin KDV satıcıdan aranır.

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

- Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilir.
- Yatırımcının iştegi 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.
- 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.

**ÖNEMLİ:** İstisna belgesi, KDV mükellefine verilir.

**ÖNEMLİ:** Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz.

**ÖNEMLİ:** Yatırım teşvik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde asıl işleme bağlı olarak vergi hesaplanmaz.

**ÖNEMLİ:** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/d maddesine göre, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/d maddesinde yer alan istisna kapsamında olmamasına rağmen, söz konusu madde gerekçe gösterilerek ve KDV istisnası uygulanarak yapılan satışlarda vergi ve cezaların satıcıdan aranmaktadır.

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

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna bildirim formu
- Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği
- Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

**! ÖZELGE:** Balıkesir Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 17/06/2015 tarihli özelgesinde; Belediyenizce 05.02.2015 tarih ve 11797 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi eki listede yer alan ekskavatör (kepçe), kazıcı-yükleyici, hidrolik kırıcı, silindir, sıkıştırımlı çöp kamyonu ve yol süpürme aracı satın alınacağı; bu araçların asfalt, parke yapımı, moloz kaldırma, asfalt sökme, parke taşı sökme, asfalt ve parke taşlarının düzlenmesi ve sıkıştırılması, yolların temizlenmesinde, doğal afetlerde ve ihtiyaç olması halinde 20.10.2014 tarih ve 107 numaralı Belediye Meclis Kararındaki tarifeye göre gerçek veya tüzel kişilere kiralama işlerinde kullanılacağı belirtilmekte ve söz konusu araçların belediyenize tesliminde KDV Kanununun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bilgi verilmesi istenilmektedir. Bu duruma ilişkin olarak Balıkesir Vergi Dairesi Müdürlüğü; "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 gerektiği belirtilmiştir. 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 eden ilgili birim, kurum ve kuruluşun başvuru anında KDV mükellefi-

yetinin 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 alınanın 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 istisnalsı işlem beyanı ve iade talebi ise genel hükümlere göre yerine getirilir. Buna göre, Belediyenin adına düzenlenen yatırım teşvik belgesi ekindeki makine ve teçhizat listesinde yer alan “ekskavatör (kepçe), kazıcı-yükleyici, hidrolik kırıcı, silindir, sıkıştırırmalı çöp kamyonu ve yol süpürme aracı” nın temininde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilmesi için; Belediyenin veya Belediyenize ait iktisadi işletmenin KDV mükellefiyetinin bulunması, makine ve teçhizatın Belediyenin veya iktisadi işletmenin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve söz konusu makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılması gerekmektedir.” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 03/04/2015 tarihli özelgesinde; Şirketiniz adına kayıtlı sehven istisna belgesi alınmayan 10/05/2010 tarih ve ... sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında aldığınız makine ve teçhizatın yatırımın süresinde gerçekleşmemesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nden aldığınız 26/02/2014 tarih ... sayılı yatırım teşvik belgesi eki yerli makine ve teçhizat listesine devredildiği, 10/05/2010 tarih ve ... sayılı teşvik belgesi kapsamında mal alımında bulunduğunuz satıcı firmanın KDV iadesi talebinin, istisna belgesi olmaması nedeniyle ilgili vergi dairesi tarafından yerine getirilmediği belirtilerek konu hakkında yapılacak işlemin bildirilmesi istenmektedir. Bu husus doğrultusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; “KDV Kanununun 13/d maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanmak üzere vergi dairelerine dilekçe ile başvuran yatırımcılara belge verilirken hangi hususlara dikkat edileceğine dair açıklamalara ise 60 No.lu KDV Sirkülerinin (3.3.1) bölümü ile 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-5.2) bölümünde yer verilmiş ve Tebliğin anılan bölümünde gümrük idareleri ve yurt içindeki satıcıların, belirlenen şartlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapamayacakları belirtilmiştir. Söz konusu istisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcıların, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı almaları yönündeki düzenleme, özellikle indirim hakkına sahip bulunmayan KDV mükelleflerinin KDV Kanununun 13/d maddesindeki istisna hükmünün uygulanmasında herhangi bir cezai yaptırımla karşılaşmalarını önlemeye yöneliktir.

Bu itibarla, KDV Kanunu'nun 13/d maddesi uyarınca "Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflere Belge Kapsamındaki Makine Ve Teçhizat Teslimleri"ne ilişkin KDV istisnasında, istisnanın başlangıç tarihi yatırım teşvik belgesinin alındığı tarih olup, bu tarihten sonra belge kapsamında yaptığınız makina ve teçhizat alımları KDV den istisna olacaktır.

Dolayısıyla, 10/05/2010 tarih ve ... sayılı yatırım teşvik belgenizle ilgili sehven vergi dairesinden istisna belgesi alınmamış olması bu belge kapsamındaki makina ve teçhizat alımlarında KDV istisnası uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Bununla birlikte, 10/05/2010 tarih ve ... sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında aldığınız makine ve teçhizatın 26/02/2014 tarih ... sayılı yatırım teşvik belgenize devredilmesi suretiyle yatırıma devam edildiği hususunda Ekonomi Bakanlığı'ndan alınacak yazı ile birlikte yeni teşvik belgesi için alınacak istisna yazınının mal alışında bulunduğunuz ilgili firmalara ibraz edilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

### **2.17.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözümlenir.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.17.2. 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.

## **2.18. Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna**

Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, 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 işleri vergiden müstesnadır.

03/12/2004 tarih ve 2004/8127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi kapsamında vergiden istisna olan teslim ve hizmetlerde uygulanacak asgari tutar katma değer vergisi hariç 100,00-TL olarak tespit edilmiştir.

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 katma değer vergisine 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.

**ÖNEMLİ:** Bu istisnanın uygulanabilmesi için alınan mal ve inşaat taahhüt hizmetleri, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerine ilişkin olmalıdır.

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 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.

**ÖNEMLİ:** 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.

İstisna belgesinin ekinde, istisnالی olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. 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.

Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

### 2.18.1. Nakden İade

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

### 2.18.2. Mahsuben İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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.

#### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.19. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

Bu istisna;

- Millî Savunma Bakanlığı,
- Adalet Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayii Müsteşarlığı,
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü,
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne

aşağıda belirtilen mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanabilir.

Bu kuruluşlara (Ulusal Güvenlik Kuruluşları) 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 eklenmelerinin teslimi,
- Yukarıda belirtilen araç, silah ve sistemlerin ar-ge, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları, girmektedir.

Ulusal güvenlik kuruluşu tarafından ayrıca onayladığı listedeki mal ve hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna olarak temin edilebilmesi için örneği de yer alan, yetkili birim amirinin kaşe ve imzasının tatbik edileceği belge düzenlenerek yüklenicilere verilir.

**ÖNEMLİ:** Yüklenici kuruluşlar ithal ettikleri ve onaylı listede yer alan hizmetler için başkaca bir işleme gerek olmaksızın sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamaz.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için yükleniciye düzenlenen aynı faturada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarları toplamının 10.000,00-TL ve daha fazla olması gerekir.

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

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
- Örneği Tebliğ ekinde yer alan "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/f Maddesi Kapsamında Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste" KDV Beyannamesi ekinde verilmiş olmalıdır.

### 2.19.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.19.2. 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.

## 2.20. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 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.

**ÖNEMLİ:** 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan araçların, Başbakanlık merkez teşkilatına tesliminde KDV hesaplanmaz

**ÖNEMLİ:** 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

**ÖNEMLİ:** Araçların Başbakanlığa bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlara teslimi, genel esaslar çerçevesinde vergilendirilir.

Mükelleflerin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa 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

### 2.20.1. Mahsuben İade

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

## 2.20.2. Nakden İade

### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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.

### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

## 2.21. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 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.

**ÖNEMLİ:** Lisanslı depoya konulan ürünlerin ihtisas/ticaret borsalarında, kendilerini temsil eden ürün senetleri aracılığıyla ilk teslimlerinde KDV hesaplanmaz.

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

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

### 2.21.1. Mahsuben İade

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

## 2.21.2. Nakden İade

### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.22. Türkiye Kızılay Derneği'ne Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneği'nin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesine göre;

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

KDV'den istisnadır.

**ÖNEMLİ:** Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan teslim ve hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneği'nin teslim ve hizmetlerine yönelik istisna uygulaması Kanun maddesinde sayılan işlemlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde genel hükümlere göre KDV uygulanır.

**ÖNEMLİ:** Her türlü büro malzemesi ve kırtasiye alımları, istisna hükmünde belirtilen faaliyetler ile doğrudan ilgili olmayan yiyecek, giyecek, temizlik malzemeleri alımları ile hizmet teminleri istisna kapsamında yer almamaktadır.

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde, istisna belgesi ve eki onaylı liste ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek suretiyle istisnanın uygulanması sağlanır.

**ÖNEMLİ:** Türkiye Kızılay Derneği'nin istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde ise KDV hesaplanmaz.

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

**ÖNEMLİ:** Türkiye Kızılay Derneği'nin mal ve hizmet alımlarında istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, teslim ve/veya hizmetin istisna kapsamında olduğuna ilişkin istisna belgesi ve mal ve hizmet listesinin satıcıya ibraz edilmesi şarttır.

**ÖNEMLİ:** Satıcıların bu belge ve liste olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden satıcılar ile birlikte Türkiye Kızılay Derneği de müteselsilen sorumludur. İşlemin, istisna için açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, Türkiye Kızılay Derneği'nden aranır.

Söz konusu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi.
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi.
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.
- Satış faturaları listesi.
- Vergi dairesinden alınacak istisna belgesi ve eki listenin örneği.

### 2.22.1. Mahsuben İade

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

### 2.22.2. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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.

#### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.23. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/1-ı maddesine göre; Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numara-

sında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasil ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dâhil) teslimi KDV'den istisnadır.

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

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin teslim ve ithali KDV'den istisnadır.

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

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

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin üreticisi ya da ithalatçısı olmayıp satışını yapanlar, sattıkları gübreyle ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalatçılardan temin ederler. İthalatçıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreyle ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

**b. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimi**

**ÖNEMLİ:** Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticileri tarafından ithali KDV'den istisna olup, bu istisnadan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca gübre üretimi için verilen lisans belgesi sahibi gübre üreticileri yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

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

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş olan gübrelerin üretiminde bulunan üreticilere, hammadde alımı veya ithalinde istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir.

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

#### c. Yem Teslimleri

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

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

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

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

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerinde)
- Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin iade taleplerinde)
- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki liste (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde)

#### **2.23.1. Mahsuben İade**

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

#### **2.23.2. Nakden İade**

##### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan 5.000,00-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 çözümlür.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.24. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna**

Söz konusu istisnadan;

- 12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre kurulan organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler,
- 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi ana sözleşmesi hükümlerine göre kurulmuş küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri

faidalanır.

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin bu istisnadan faydalanabilmesi için küçük sanayi sitesi inşa edilecek arsanın tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması ve bu arsanın küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelerce verilecek ruhsat veya onay ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

İstisna kapsamına;

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme, kullanma ve atık su arıtma tesisi, doğalgaz, elektrik ve haberleşme tesislerine ilişkin altyapı işleri ile yolların yapımına ilişkin organize sanayi bölgeleri ile bunlar, tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler,
- Küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler

girmektedir.

**ÖNEMLİ:** İdari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işlerine ilişkin organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

**ÖNEMLİ:** Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.



Mükellef proje ve bu proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra KDV yönünden bağlı olduğu/bulunduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunur.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalsı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır.

**ÖNEMLİ:** 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.

**ÖNEMLİ:** İstisna belgesi projede öngörülen süreyle sınırlı olarak verilir. Proje-deki sürenin revize edilmesi durumunda, istisna belgesindeki süre de revize edilir.

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

### 2.24.1. Mahsuben İade

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

### 2.24.2. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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.

#### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

## 2.25. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna

İstisnadan;

- 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde,
  - 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde,
  - 6550 sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında
- Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlar yararlanır.

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

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen alıcılar, teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ve araştırma laboratuvarlarında faaliyette bulduklarına ve satın alacakları makina ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunanlar tarafından istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilir.

İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

**ÖNEMLİ:** Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

### 2.25.1. Mahsuben İade

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

### 2.25.2. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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.

#### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.26. Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna

İstisnanın kapsamına, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanacak aşağıdaki tesislerin inşasına ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları girmektedir:

- Okul,
- Sağlık tesisi,
- Yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmak üzere öğrenci yurdu,
- Çocuk yuvası,
- Yetiştirme yurdu,
- Huzurevi,
- Bakım ve rehabilitasyon merkezi,
- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler,
- Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler,
- Gençlik ve Spor Bakanlığı'na ait gençlik merkezleri,
- Gençlik ve izcilik kampları.

**ÖNEMLİ:** Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler dışındakilere bağışlanan tesisler ile genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmakla birlikte yukarıda sayılanlar arasında yer almayan tesislerin inşasına ilişkin yapılan teslim ve hizmetler için bu istisnadan yararlanılamaz.

Düzenlemedeki “Okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilir.

Düzenlemedeki “Sağlık Tesisi” ifadesinden, Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki “İbadethane” ve “Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesis” ifadelerinden Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki “Çocuk Yuvası” ve “Yetiştirme Yurdu” ifadeleri, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın hizmet dönüşümü kapsamında bulunan çocuk evleri sitesi, çocuk destek merkezi ve çocuk evlerini de kapsar.

**ÖNEMLİ:** İstisnadan faydalanılabilmesi için ilgili idare ve kuruluşlarla bağış protokolü imzalanması şarttır.

Bağışta bulunacaklar, ilgili idare ve kuruluş tarafından onaylanmış olan mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra ilgili idare veya kuruluşla imzalanmış bağış protokolü ve inşaat ruhsatının bir örneğiyle birlikte, KDV mükellefiyeti bulunuyorsa bağlı buldukları vergi dairesi, KDV mükellefiyeti bulunmuyorsa bağış yapılan tesisin bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlığı'na/Defterdarlığa istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında bağış yapacaklar tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

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

Bağış yapacakların KDV mükellefiyeti bulunması halinde, bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ise iade konusu yapılabilir. Bağış yapacakların KDV mükellefiyeti bulunmaması halinde ise proje kapsamındaki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV, bağışlanan tesisin bulunduğu yer vergi dairesince iade edilir.

Bağış yapacaklara istisna kapsamında satış yapanların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna belgesinin örneği ile proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

KDV ödeyerek mal ve hizmet alan bağışçuların iade taleplerinde aşğıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiğı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan aranmaz.)
- Proje kapsamında yapılan harcamaya ait olduğı ilgili idare veya kuruluş tarafından onaylanan yüklenen KDV listesi
- Proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneğı

### **2.26.1. Mahsuben İade**

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

### **2.26.2. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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 çözümlür.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.27. Yabancılar Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna**

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen l bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.) 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/l maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanabilmesi için bu hizmetleri veren gerçek veya tüzel kişilerin ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmaları zorunludur.

İstisna kapsamına Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girilmektedir. Söz konusu hizmetlerin münhasıran bu sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilmesi gerekmektedir.

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

**ÖNEMLİ:** Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

**ÖNEMLİ:** Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

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

**ÖNEMLİ:** 5901 sayılı Kanununun 3/1-d maddesinde, yabancıların Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Türkiye’de Yerleşme” başlıklı 4’üncü maddesine göre, ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 5’inci maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanununun 28’inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

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

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

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

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun veya çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisi.

### **2.27.1. Mahsuben İade**

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

### **2.27.2. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL’yi Aşan**

Mükelleflerin söz konusu işlemde kaynaklanan ve iade taleplerinin 5.000,00-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.

#### **b. 5.000,00-TL’yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.28. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan İadeler**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29’uncu maddesinde; mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak indirim konusu yapabilecekleri katma değer vergileri belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 28'inci maddesinde vergiye tabi her bir işlem için % 10 olmakla birlikte Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Dolayısıyla Kanun'a ekli I ve II sayılı listelerde yer alan ve teslimlerinde % 1 veya % 8 KDV oranı uygulanan mal ve hizmetlere ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin iadesi mümkün bulunmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı (2018 yılı için 11.400 TL) (2019 yılı için 14.100,00-TL),

- Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına,
- İthalde Alınan Vergilere,
- SGK Prim Borçlarına
- %51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.<sup>28</sup>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında 6770 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan mahsuben iade edilmeyen verginin yılı içinde nakden iadesiyle ilgili sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemleri belirlemeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Bu yetki çerçevesinde, indirimli orana tabi konut ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 28, 29 ve 31'inci sırası kapsamındaki malların teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla talep edilmesi kaydıyla nakden yapılması uygun görülmüştür.

Vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben veya nakden (bazı mal teslimlerinde) iadesi talep edilebileceği gibi, izleyen yıl içerisinde de nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iadesi talep edilebilecektir.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Ramazan GÜNGÖR, "KDV Tevkifat İadesi İle İndirimli Orana Tabi Kdv İadesinin Aynı Dönemde Talep Edilmesi", Vergi Raporu Dergisi, 2018, Sayı 231 S.51.

<sup>29</sup> a.g.e, 51.



İndirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,
- Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar.

İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamı gerekmektedir olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.

### **2.28.1. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c ve Geçici 17'nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir.

Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2'nci maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenen KDV indirim yoluyla telafi edildiğinden mükellefe 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2'nci maddesine göre iade yapılmaz.

### **2.28.2. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması**

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Ancak 5.000,00-TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Söz konusu işlem kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde; mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

### 2.28.3. Finansal Kiralama İşlemleri

2007/13033 sayılı Kararnamenin 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararnamaya ekli (I) sayılı listenin 16 ve 17'nci sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.

Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranları sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz.

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 15'inci sırasında belirtilen, 3065 sayılı Kanunun 13/a maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti % 1 oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de % 1 oranında KDV uygulanır.

### 2.28.4. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki I sayılı listenin 6'ncı sırasına göre, ilgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri % 1 oranında KDV'ye tabidir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösteren bazı mükellefler, kendi işletmelerine ait mallar ile toptancı hallerindeki diğer işletmelerden satın aldıkları malları toptancı halleri dışındaki ünitelerinde satışa sunabilmektedir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösterenlerin, hallerden temin ettikleri taze sebze ve meyveleri hal dışındaki ünitelerinde satmaları halinde de Kararname hükümlerine göre işlem yapılır ve bu ünitelerden gerçek usule tabi

### 2.28.5. Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Oran Uygulaması

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin B bölümünün 24'üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı 1/1/2008 tarihinden itibaren % 8 olarak uygulanmaktadır.

Birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda verilen hizmetlere 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 15/07/2009 tarihinden itibaren genel oranda KDV uygulanmaktadır.

**ÖNEMLİ:** İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına % 18 KDV oranı uygulanır.

**ÖNEMLİ:** Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

**ÖNEMLİ:** Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler % 18 oranında KDV'ye tabidir.

**ÖNEMLİ:** Organizatör firmaların yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartı vermek suretiyle ifa ettikleri hizmetlerde müşterilerden tahsil edilen tutar içinde yer alan yemek bedelleri, indirimli orana tabi işlem bedelinin aktarımı mahiyetinde olduğundan(% 8) oranında vergilendirilir.

**ÖNEMLİ:** Organizatör firmaların yaptıkları organizasyon hizmetleri nedeniyle müşterilerden veya yemek hizmetini sunan işletmelerden sağladıkları menfaatler ise genel vergi oranına tabidir.

**ÖNEMLİ:** Organizatör firmaların, yemek hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmeleri nedeniyle bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

#### 2.28.6. Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulaması

Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25'inci sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı % 8 olarak uygulanır.

**ÖNEMLİ:** Geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde de söz konusu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilir.

**ÖNEMLİ:** Geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemez.

**ÖNEMLİ:** Konaklama tesislerinin alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklere isabet eden kısmı üzerinden % 18 KDV hesaplanır ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir.

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.

Geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.

**ÖNEMLİ:** Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.

**ÖNEMLİ:** Acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.

## **2.28.7. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetler**

### **2.28.7.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri**

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

için KDV oranı % 1 olarak tespit edilmiştir. Bu durumda, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 1'inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı % 1 olarak uygulanır. 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır. Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11'inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

- a) 500,00-TL ile 1.000,00-TL (1.000,00-TL hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,
- b) 1.000,00-TL ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı

uygulanır.

(ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

- a) 1.000,00-TL ile 2.000,00-TL (2.000,00-TL dahil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) 2.000,00-TL'nin üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

#### **a. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri**

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 28'inci maddesinde; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin katma değer vergisinden müstesna olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükmüne göre;

03/07/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

03/07/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde ise üyelerine yapılan 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut teslimlerinde % 1, 150 m<sup>2</sup>'nin üstündeki konut teslimlerinde ise % 18 oranında KDV hesaplanır. Ayrıca, üyeler dışında üçüncü şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabidir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

- Geçici 28'inci maddenin yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak inşa edilecek konutların üyelerine tesliminde (vergiye tabi başka işlemleri bulunmamak kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.
- Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalарının bulunması halinde, bu arsalarda inşa edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.

- 03/07/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı almamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmez.
- 03/07/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyanamesi verilir.

### **2.28.7.1.1. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 15'inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmış ise katma değer vergisinden istisna tutulur.

Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere % 1 oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı %1 uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması, gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Bakanlığımızca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Buna göre;

- Tek başına hafriyat işi, ,
- Muhasebecilik,

- Plan-proje çizimi,
  - Anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması, Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,
  - Parselasyon,
  - Aplikasyon (araziye uygulama),
- ve benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

### 2.28.8. İade Tutarının Hesaplanması

#### a. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

Hesaplama:

- Hesaplamaya her yıl Ocak ayı itibarıyla başlanılır.
- Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla % 1 veya % 8 oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür ve ay içi itibarıyla "İadeye Esas KDV" tutarına ulaşılır.
- Bu tutar "İadeye Esas KDV" Ocak ayı devreden KDV tutarı ile karşılaştırılır.
- Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.
- Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı "sıfır" kabul edilir.
- Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşmıyorsa iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "İade Edilebilir KDV" olarak kabul edilir.

Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır.

Ocak ayında indirimli orana tabi işlem olmaması durumunda;

- Ocak ayında indirimli orana tabi işlem yoksa iade edilebilir KDV "Sıfır" olarak dikkate alınır.
- Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılır.
- Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır.
- Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu "İade Edilebilir KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümü-

latif KDV tutarıdır. Kümülatif iade edilebilir tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir.

Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılır.

**ÖNEMLİ:** Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir.

İlk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı "0" (bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmış) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir. Ödeme çıkan vergilendirme döneminden önceki iade tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak hesaplamaya ödeme çıkan vergilendirme döneminden itibaren yeniden başlanır.

**ÖNEMLİ:** İlk defa iade talebinde bulunulduğu dönemden önceki dönemlerden herhangi birinde ödenecek verginin bulunması durumunda ödenecek vergi çıkan bu dönemden önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir iade talebinde bulunulamaz.

**ÖNEMLİ:** İndirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, % 1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin % 17'sini, % 8'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin % 10'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez.

Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

#### **b. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması**

İzleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben iadesi talep edilecek tutar, bir önceki takvim yılının bütün vergilendirme dönemleri için belirtilen açıklamalara göre hesaplanır.



Yılı içinde iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.2.2'nci bölümünde belirtilen borçlara mahsuben iadesinde, yılı içinde iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde yapılan iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

- Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşmıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.
- Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.
- İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarlarının tamamının yılı içerisinde iadesinin alınması (bir başka deyişle izleyen yıl içerisinde talep edilebilecek bir tutarın kalmaması) durumunda bu bölüm kapsamında iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

#### ***İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV***

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

**ÖNEMLİ:** İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler, ancak söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilir.

Bu durumda iade, KDV İadesi YMM Tasdik Raporu (YMM Raporu) ile talep edilmişse söz konusu YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanır. İade YMM Raporu ile talep edilmemiş ise mükelleften yazılı bir izahat istenir, izahatın yeterli görülmesi halinde bu tutarlar da genel esaslar çerçevesinde iade edilir.

Ancak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/3'üncü maddesine göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı **(01.01.2019 tarihinden itibaren izleyen takvim yılı aşılmamak şartıyla)** aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilenlerinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir.

Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı **(01.01.2019 tarihinden itibaren izleyen takvim yılı içerisinde)** içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/D-3'üncü bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki nakden/mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

## **2.28.9. Mahsuben İade**

### **a. Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi**

Mahsuben iade talebi, 429 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi.
- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo.
- Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

**ÖNEMLİ:** Kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belge de eklenir.

**ÖNEMLİ:** İade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/D-3'üncü bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

Mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarını aşağıda belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler.

- a) Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına Mahsup
- b) İthalde Alınan Vergilere Mahsup
- c) SGK Prim Borçlarına Mahsup
- d) Mükelleflerin iade alacaklarının, %51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına<sup>8</sup> mahsubu da mümkündür.

**ÖNEMLİ:** Faaliyetleri indirimli oranda katma değer vergisine tabi işlemlerden oluşan kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, söz konusu şirket ortaklarının yukarıda belirtilen borçlarına (elektrik ve doğalgaz borçları hariç) da mahsup edilebilecektir.

**ÖNEMLİ:** Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılır.

**ÖNEMLİ:** Mahsup talebi için fatura örneğinin ibrazı zorunludur.

**İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade**  
İndirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla mükellefler tarafından;

- Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine,
  - Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine,
  - Yarıdan Fazla Hissesine Sahip Oldukları Şirketlere,
  - Kendi Hisselerinin Yarısından Fazlasına Sahip Olan Şirketlere,
- tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere; incelemesiz/teminatsız mahsuben iade uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülür:

- a. 3065 sayılı Kanuna göre tecil-terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dışındadır. Bu bölümdeki düzenleme, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan indirimli orana tabi teslimlerden doğan yılı içindeki mahsup taleplerine ilişkindir.
- b. Uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihraç edilmeleri zorunludur. Bir başka deyişle satışı yapılan indirimli orana tabi malın, ihraç edilen nihai ürün olması gerekmektedir.
- c. İncelemesiz/teminatsız mahsup uygulaması, indirimli orana tabi işlemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir.
- d. İade uygulaması KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.2'nci bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yürütülür. Ancak iade talep dilekçesine yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra,
  - İhracatı gerçekleştiren mükelleften KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-8.13'üncü bölümüne göre alınan yazı,
  - Yılın başından cari döneme kadar aylar itibarıyla ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz/teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamı alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo, eklenir.

### **Mahsup İşlemi**

Mahsuben iade taleplerinde aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- a. Ayrım yapılmaksızın indirimli orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı önceki bölümlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenir.
- b. Tutarın 5.000,00-TL'yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla incelemesiz ve teminatsız yerine getirilir.
- c. İade tutarının 5.000,00-TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde;
  - İncelemesiz/teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B- 3.2.1'inci bölümündeki

belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, alınan teminat ihracatın gerçekleşip KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.2.3'üncü bölümündeki belgelerin ibrazı üzerine iade edilir.

- İncelemesiz/teminatsız mahsuba konu işlemler dışındaki mahsuben iade talepleri KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.2.1'inci bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM Raporunun ibrazı üzerine iade edilir.
- d. İade tutarının 5.000,00-TL'yi aşması ve teminat gösterilmemesi halinde,
  - KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.2.3'üncü bölümündeki işlemlerden kaynaklanan kısımla ilgili mahsuben iade talebi, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın ihracatın gerçekleşip ilgili belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla,
  - Diğer kısma ilişkin mahsup talepleri ise; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla, geçerlik kazanır.

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

5.000,00-TL ve üstündeki mahsup talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre yerine getirilir. Talep tutarının 5.000,00-TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülebilir. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri YMM raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir, talep belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A-2.1.2'nci bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilir.

### **2.28.10. Nakden İade**

#### **a. Yılı İçinde Nakden İade İşlemi**

İndirimli orana tabi konut ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 28, 29 ve 31'inci sırası kapsamındaki malların teslimlerinden doğan yılı içinde nakden iade tutarının hesaplanmasında KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.1.1'inci bölümünde yer alan açıklamalar, iade taleplerinin yerine getirilmesinde ise KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.2.1'inci bölümünde yer alan açıklamalar geçerlidir.

Ancak, 5.000,00-TL ve üstündeki nakden iade taleplerinin, teminat verilmeksizin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılmasının talep edilmesi halinde, iade vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte yapılır.

### **b. Yılı içinde İade Edilemeyen Vergilerin İadesi**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir.

**ÖNEMLİ:** İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir.

Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.1.2'nci bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır. Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı aşan kısmı "*İade Edilebilir KDV*" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle "*İade Edilecek KDV Tutarı*" belirlenir.

### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

İade talebinin 5.000,00-TL ve üstünde olması halinde 5.000,00-TL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilir. İade talebi;

- Vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmiş ise mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dışındaki diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla; nakden iade taleplerinde vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte,
  - Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun eksiksiz olarak ibraz edildiği tarihte,
  - Nakden/mahsuben iadenin teminat karşılığı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandığı tarihte,
- geçerlik kazanır.

İade talebi, 429 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yılda söz konusu işlemlere ait alış ve satış faturaları ve benzeri belgelerin listesi

- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo
- Yılı içinde iade edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (Bu tabloda yılı içinde iadesi gerçekleşen tutarların toplamı da tek satırda gösterilecektir.)
- İadenin talep edildiği izleyen yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

**ÖNEMLİ:** 5.000,00-TL'yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülür. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur.

#### **b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Hesaplanan KDV alacağının 5.000 TL'yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir, talep bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

**ÖNEMLİ:** KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsubu yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak sigorta prim borçları ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.2.2'nci bölümünde sayılan diğer borçlarına mahsup edilebilir.

**ÖNEMLİ:** İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telifi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

**ÖNEMLİ:** Tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir.

#### **2.28.11. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması**

İade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir.

Süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

İzleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde usulüne uygun olarak iade talebinde bulunan mükelleflerin de talep edilen iade tutarını artırmak amacıyla, sonraki yıllarda bu dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir.

İzleyen yıl içerisinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

### 2.28.12. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 35'inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemten vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.
- Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; indirimli orana tabi işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

Öte yandan matrahta değişikliğin indirimli orana tabi malların iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

- İade edilen malların, iadenin gerçekleştiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesi halinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı azalacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilir.
- İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesi halinde daha önce iade edilen tutar (a) veya (b) bölümündeki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir. Mükellef yeni işlem nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunur.
- Malların indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar, işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak;



- İzleyen yıl içerisinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.3'üncü bölümüne göre iade talebinde bulunulmuş ancak henüz iade gerçekleştirilmemişse iadesi talep edilen tutardan düşülmek suretiyle tahsil edilir.
  - İzleyen yıl içerisinde iade gerçekleştirilmiş ya da iade talebinde bulunulmamışsa (a) veya (b) bölümlerindeki açıklamalara göre hareket edilir.
- İade edilen malların bir daha satışa konu olmayacak şekilde zayı olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilir.

**ÖNEMLİ:** Özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

**ÖNEMLİ:** Geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dâhil edilmez, devreden KDV hesabında muhafaza edilir. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

### 2.28.13. Konuya İlişkin Örnek

**Örnek 1:** Derin Yağmur Yapı İnşaat A.Ş. 2008 Ağustos döneminden beri ikamet amaçlı binaların inşaatı faaliyeti ile iştigal etmektedir.

Dönem / 2017	İndirimli Orana Tabi İşlemler		
	Bedel (1)	Hesaplanan KDV (2)	Yüklenilen KDV (3)
Ocak	440.000,00	4.400,00	36.713,20
Şubat	880.000,00	8.800,00	73.252,29
Mart	880.000,00	8.800,00	73.600,26
Nisan	660.000,00	6.600,00	55.330,68
Mayıs	440.000,00	4.400,00	36.887,01
Haziran	880.000,00	8.800,00	73.252,29
Temmuz	660.000,00	6.600,00	55.330,68
Ağustos	660.000,00	6.600,00	55.156,62
Eylül	440.000,00	4.400,00	36.539,22
Ekim	440.000,00	4.400,00	36.539,22
Kasım	0,00	0,00	0,00
Aralık	220.000,00	2.200,00	18.269,62
<b>Toplam</b>	<b>6.600.000,00</b>	<b>66.000,00</b>	<b>550.871,09</b>

Mükellef kurum tarafından verilen Yüklenilen KDV Listesine göre, 2017 döneminde gerçekleştirilen indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV tutarı **550.871,09-TL**'dir.

Mükellef kurumun **2017** ve **2018** yılı vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV beyanlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Dönem / 2017	Matrah Toplamı	Toplam KDV	Önc. Dön. Devr. İnd. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Ger. KDV	İade Edilmesi Gereken KDV	Son. Dön. Devr. KDV
Ocak	440.000,00	4.400,00	1.518.044,94	6.645,39	1.524.690,33	0,00	0,00	1.520.290,33
Şubat	880.000,00	8.800,00	1.520.290,33	25.132,57	1.547.347,65	0,00	0,00	1.536.622,89
Mart	880.000,00	8.800,00	1.536.622,89	936,82	1.543.333,97	0,00	0,00	1.528.759,71
Nisan	660.000,00	6.600,00	1.528.759,71	828,92	1.539.212,39	0,00	0,00	1.522.988,63
Mayıs	440.000,00	4.400,00	1.522.988,63	0,00	1.535.499,52	0,00	0,00	1.518.588,63
Haziran	880.000,00	8.800,00	1.518.588,63	955,03	1.533.979,30	0,00	0,00	1.510.743,66
Temmuz	660.000,00	6.600,00	1.510.743,66	6,41	1.527.585,71	0,00	0,00	1.504.150,07
Ağustos	660.000,00	6.600,00	1.504.150,07	58,50	1.522.844,21	0,00	0,00	1.497.608,57
Eylül	1.610.603,00	16.106,03	1.497.608,57	58,31	1.519.152,52	0,00	762.290,89	719.269,96
Ekim	440.000,00	4.400,00	719.269,96	64,22	742.219,82	0,00	0,00	714.934,18
Kasım	0,00	0,00	714.934,18	0,00	739.219,82	0,00	0,00	714.934,18
Aralık	220.000,00	2.200,00	714.934,18	420,00	739.640,26	0,00	0,00	713.154,62

  

Dönem / 2018	Matrah Toplamı	Toplam KDV	Önc. Dön. Devr. İnd. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Ger. KDV	İade Edilmesi Gereken KDV	Son. Dön. Devr. KDV
Ocak	262.500,00	2.625,00	713.154,62	94,27	713.248,89	0,00	0,00	710.623,89
Şubat	350.000,00	3.500,00	710.623,89	54,00	710.677,89	0,00	0,00	707.177,89
Mart	0,00	0,00	707.177,89	12.329,30	719.507,19	0,00	474.871,09	244.636,10

Mükellef kurum, 2017 yılında gerçekleştirmiş olduğu indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle yüklenildiği ve indirim yoluyla telafi edemediği katma değer vergilerinin iadesini izleyen yıl içerisinde **2018/Mart** vergilendirme dönemi KDV beyannamesi ile talep etmiş olup, ilgili döneme ait beyanname özeti ise aşağıda yer almaktadır.

Dönem	Mart/2018
Matrah Toplamı (%1)	0,00
Hesaplanan KDV (%1)	0,00
Matrah Toplamı (%18)	0,00
Hesaplanan KDV (%18)	0,00
İlave Edilecek KDV	0,00
Toplam KDV	0,00
İndirimler	
Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	707.177,89
Bu Dön. Ait İnd. KDV	12.329,80
İndirimler Toplamı	719.507,19
Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler	
Top. Teslim Ve Hiz. Tutarı	6.600.000,00
İadeye Konu Olan KDV	474.871,09
İade Edilebilir KDV	474.871,09
Ödenmesi Gereken KDV	0,00
İade Edilmesi Gereken KDV	474.871,09
Sonraki Dön. Devreden KDV	244.636,10

Mükellef kurum tarafından Müfettişliğimize ibraz edilen 2017 hesap dönemine ait yasal defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucunda KDV Hariç toplam 4.101.435,70-TL tutarında gayrimenkul satışı gerçekleştirmiştir.

**Çözüm:** İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir. İadenin mahsuben talep edilmesi durumunda mahsuben iade bu bölümdeki açıklamalara göre yerine getirilir.

İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı (2017 yılı için 10.000 TL'yi) aşan kısmı "İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilen-

dirme döneminden iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle “iade edilecek KDV tutarı” belirlenir...” açıklaması yapılmıştır.

Mükellef kurum, indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle yüklendiği ve indirim yoluyla telafi edemediği katma değer vergisinin iadesini izleyen yıl içerisinde yıllık olarak talep etmiş olup, bu kapsamda indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle iade edilmesi gereken KDV tutarının hesaplamalarını gösteren aşağıda yer alan “İndirimli Oran Hesaplama Tablosu” nu vergi dairesine tevdi etmiştir.

Dönem / 2017	İndirimli Orana Tabi İşlemler			Fark (4=3-2)	Önceki Dönem Sonu İadeye Esas KDV Tutarı (5)	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (4+5)	İade Edilebilir KDV Tutarı	Devreden KDV
	Bedel (1)	Hesaplanan KDV (2)	Yüklenilen KDV (3)					
Ocak	440.000,00	4.400,00	36.713,20	32.313,20	0,00	32.313,20	22.313,20	1.520.290,33
Şubat	880.000,00	8.800,00	73.252,29	64.452,29	32.313,20	96.765,49	86.765,49	1.536.622,89
Mart	880.000,00	8.800,00	73.600,26	64.800,26	96.765,49	161.565,75	151.565,75	1.528.759,71
Nisan	660.000,00	6.600,00	55.330,68	48.730,68	161.565,75	210.296,43	200.296,43	1.522.988,63
Mayıs	440.000,00	4.400,00	36.887,01	32.487,01	210.296,43	242.783,44	232.783,44	1.518.588,63
Haziran	880.000,00	8.800,00	73.252,29	64.452,29	242.783,44	307.235,73	297.235,73	1.510.743,66
Temmuz	660.000,00	6.600,00	55.330,68	48.730,68	307.235,73	355.966,41	345.966,41	1.504.150,07
Ağustos	660.000,00	6.600,00	55.156,62	48.556,62	355.966,41	404.523,03	394.523,03	1.497.608,57
Eylül	440.000,00	4.400,00	36.539,22	32.139,22	404.523,03	436.662,25	426.662,25	719.269,96
Ekim	440.000,00	4.400,00	36.539,22	32.139,22	436.662,25	468.801,47	458.801,47	714.934,18
Kasım	0	0,00	0,00	0,00	468.801,47	468.801,47	458.801,47	714.934,18
Aralık	220.000,00	2.200,00	18.269,62	16.069,62	468.801,47	484.871,09	474.871,09	713.154,62

Yukarıdaki tabloya göre, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve işlemin gerçekleştiği 2017/Ocak döneminden ilgili yılın Aralık dönemine kadar tüm dönemlerde devreden KDV tutarının yüksek olması nedeniyle, indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarı **484.871,09-TL** olarak tespit edilmiştir. Bu tutardan ilgili yıl için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen alt sınır (10.000,00-TL) düşüldükten sonra kalan kısım olan **474.871,09-TL**'nin iadesi, mükellef kurum tarafından izleyen yıl Mart/2018 vergilendirme dönemine ait KDV Beyannamesi ile talep edilmiştir.

Dönemi-2018	İadesi Talep Edilen Vergi (TL)	Nakden İade Alınan KDV (TL)	İadesi Reddedilen Vergi (TL)	İadesi Uygun Görülen Vergi (TL)
Mart	474.871,09	474.871,09	0,00	474.871,09

## 2.29. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14/1'inci maddesinde Bakanlar Kurulu'na 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 katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

**ÖNEMLİ:** 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 nakliyyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz.

**ÖNEMLİ:** Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler katma değer vergisine tabidir.

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.

Katma değer vergisinden 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.

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 (kara, hava, deniz ve demiryolu gibi) ilgili Tebliğ'de yer alan belge/belgeler

### 2.29.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşması halinde 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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**2.29.2. Mahsuben İade**

**a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**2.30. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Transit Taşımacılık" başlığını taşıyan 14'üncü maddesine göre; 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 yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; ihraç edilecek eşyayı taşıyan kamyon, çekici veya soğutucu ünitesine sahip römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.

**! ÖZELGE:** Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/10/2017 tarihli özeldesinde; ihracat firmalarının kış şartları nedeniyle belli ısılarda (örneğin +18 derece) ihraç etmeleri gereken ihraç ürünlerini aynı zamanda ısıtıcı olarak çalışan frigorifik araçlarla yurt dışına çıkarmak zorunda olmaları nedeniyle bahse konu araçlar için ÖTV ve KDV'den istisna yakıt teslimi talebinde bulunduğu belirtilerek, şirketiniz tarafından yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ısıtıcı üniteli araçların standart yakıt depolarının yanında ısıtıcı depolarına da ÖTV ve KDV'den istisna yakıt teslimi yapıp yapılmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır. Bu hususa ilişkin olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı;

“İhraç ürünü taşıyan çekici ve soğutucu ünitelerine sahip yarı römorkların soğutucu ünitesinin; soğutma-ısıtma olarak teknik özelliğinin bir arada bulunması ve ihraç ürününün ortam ısısına göre eksi veya artı olarak ayarlanması halinde şirketiniz tarafından çekici ve soğutucu ünitelerine sahip yarı römorkların frigorifik depolarına ÖTV ve KDV’den istisna motorin teslim edilmesi mümkündür. Ancak, ihraç malı taşımaya karşın sadece ısıtma sistemi olarak teknik özelliği bulunan çekici ve ısıtıcı ünitelerine sahip yarı römorkların standart yakıt depoları dışındaki ısıtıcı ünitelerine ait depolarına KDV’den istisna motorin teslimi yapılması mümkün değildir.” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

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

**ÖNEMLİ:** Standart yakıt deposu miktarının üzerinde yapılacak olan akaryakıt teslimlerinde istisna uygulanması mümkün değildir.

İhraç malı taşıyan araçlara yapılan motorin teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna kapsamında teslim edilen malların alış faturaları listesi
- Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ekindeki “İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu”nun bir örneği

### 2.30.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL’yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL’yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.30.2. 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.

### 2.31. Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 15/1-a maddesine göre, karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

Temsilcilikler ve konsolosluklara, Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalana- cakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilir. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri Dışişleri Bakanlığınca belirlenir ve bu miktar istisna belge- sinde belirtilir.

Söz konusu belge diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların resmi alımları için geçerlidir.

Belgede temsilcilik adına alım yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz.

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

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

#### 2.31.1. Nakden İade

##### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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.

##### b. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### 2.31.2. Mahsuben İade

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



### 2.32. Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 15/1-b maddesine göre, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.

İstisnadan, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar yararlanır.

Kuruluşlara resmi ihtiyaçlarında kullanacakları mal ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olarak temin edilmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle Dışişleri Bakanlığınca istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren KDV/ÖİV Diplomatik İstisna Belgesi verilir.

Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgeleri incelenerek, satın alınmak istenen mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz.

Söz konusu belgede uluslararası kuruluş adına alım yapmaya yetkili olduğu belirtilenler dışındakilere istisna kapsamında satış yapılmaz.

Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi veya uluslararası kuruluşların resmi talep yazısı veya yetkili kuruluş İstisna Belgesi örneği
- Takrir yöntemi kapsamındaki teslimlerde Dışişleri Bakanlığı'ndan alınan İstisna Belgesinin veya Takrir Belgesinin aslı veya onaylı örneği.

#### 2.32.1. Nakden İade

##### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### 2.32.2. Mahsuben İade

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

### 2.33. Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslararası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İade

İstisna kapsamına;

- Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon şeflerine, diplomasi memurlarına, konsolosluklarda görevli misyon şeflerine ve meslekten konsolosluk memurlarına,
- Karşılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personeline,
- Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşların söz konusu anlaşmada personeline yönelik istisna hükmü olması kaydıyla bunların mensuplarına, yapılan ve bedeli KDV dahil en az 50,00-TL olan (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) teslim ve hizmetler girmektedir.

Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50,00 TL şartı aranmaz.

**ÖNEMLİ:** Fahri konsoloslara yapılan teslim ve hizmetler diplomatik istisna kapsamında değerlendirilmez.

**ÖNEMLİ:** Diplomatik statüyü haiz mensuplar kapsamına diplomatların eş ve çocukları da dahil olduğundan, bu kişilere yapılan teslim ve hizmetlerde de istisnadan yararlanılabilir.

**ÖNEMLİ:** Fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satışlar için fatura düzenlenmesi zorunludur.

İade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının, ödeme kaydedici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunması mümkün değildir.

Formların, vergi dairesine öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi/gönderilmesi halinde, değerlendirme ve iade işlemi bir sonraki üç aylık dönem itibarıyla yapılır.

İçinde bulunulan yılın üç aylık bir döneminde mal ve hizmet alımlarına ait katma değer vergisinin iadesi için form verilmediği veya bazı harcamalar verilen formlara dahil edilmediği takdirde, bu harcamaların cari yılı geçmemek kaydıyla izleyen dönemlerde verilecek formlara dahil edilmesi mümkündür.

Misyon mensubunun yıl içinde göreve başlaması halinde, yararlanacağı istisna tutarı göreve başladığı ay tam olarak dikkate alınarak kıst olarak hesaplanır.

### 2.34. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisnadan Kaynaklanan İadeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 26'ncı maddesi;

*"Ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara*

*bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının resmî kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası; ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içinde katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Birinci fıkrada yer alan istisnadan yararlanan kuruluşların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde buldukları süre içinde yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Bu maddede düzenlenen istisnalar dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise 32 nci madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilir."*

şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun hükmü doğrultusunda; ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının;

- Resmi kullanımları için bunlara yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,
- Sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları,
- Bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası,
- Yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde buldukları süre içerisinde yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,

bu kuruluşların Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde istisna kapsamındadır.

**ÖNEMLİ:** Bu istisnanın uygulamasında, Dışişleri Bakanlığınca istisnadan yararlanabilecek kuruluşlar adına düzenlenecek "*İstisna Belgesi/Kartı*" kullanılır.

KDV istisnasından yararlanmak isteyen kuruluşlar, resmi kullanımları için kendilerine yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları ile bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin mal ve hizmet alımlarında istisna belgesini/kartını satıcılara ibraz ederek KDV uygulanmamasını talep ederler. Ayrıca KDV istisnasından yararlanan kuruluşlar, istisna kapsamında alınan mal ve hizmetlerin gösterildiği bir listeyi onaylayarak satıcıya verirler.

Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen istisna belgesi/kartı incelenerek, mal ve hizmetlerin istisna kapsamına girip girmediği tespit edilir, kapsama giren mal ve hizmetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenen faturada KDV hesaplanmaz.

İstisna belgesi/kartı örneği ile onaylı mal ve hizmet listesi satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

İstisna kapsamındaki kuruluşlara KDV hesaplanmaksızın yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Dışişleri Bakanlığından alınan İstisna Belgesi/Kartı örneği
- İstisnadan yararlanan kuruluşlar tarafından onaylanan mal ve hizmet listesi

#### **2.34.1. 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.

#### **2.34.2. Nakden İade**

##### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### **2.35. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna**

Münhasıran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilir.

Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Engelliler dışında engelli olmayanlar tarafından da kullanılması mümkün olan araç ve gereçlerin teslimi, bu istisna kapsamında değildir.

İstisna, münhasıran engellilere yapılan teslimlerle sınırlı olmayıp, kapsama giren araç ve gereçlerin her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

Engellilerin kullanımına mahsus araç-gereç teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

### **2.35.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.35.2. 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.

### **2.36. 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası**

İstisnadan;

- 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler,
  - 3359 sayılı Kanunun ek 7'nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler,
  - 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23'üncü maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projeler,
- yararlanır.

Yukarıda belirtilen projelere ilişkin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki işlerin ihale edilmesi,
- Görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere/alanlara proje kapsamında inşaata yönelik olarak yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler, KDV'den istisna tutulur.

Belirtilen projelerden birisini üstlenen ana yüklenici mükellefler, söz konusu projeler kapsamında (projeye ilgili bilgilere de yer vermek kaydıyla) kendilerine yapılacak teslim ve hizmetlere istisna uygulanması talebiyle doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına bir yazı ile müracaat ederler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, istisna talebinde bulunan mükellefin, bu projenin ana yüklenicisi konumunda bulunup bulunmadığına, projenin istisna kapsamına giren projelerden olup olmadığına, yatırım döneminin sona erdiği tarih ve benzeri hususlara yönelik olarak, projeyi ihale eden ilgili idareden bir yazı ile bilgi ister.

Projeyi ihale eden ilgili idarenin olumlu yazısına istinaden durum mükellefin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık istisna belgesini düzenleyerek mükellefe verir.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalsı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girer.

İstisna belgesinin bir örneği mükellefler tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

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

İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan veya Defterdarlık'tan alınan istisna belgesi kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği.

### 2.36.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve iade talebinin 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### **2.36.2. 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.

#### **2.37. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 6745 sayılı Kanunla değişiklik yapılarak geçici 30'uncu maddesinde, "31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

*Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmesi öngörülmektedir.

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hüküm-

ler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırımı yapana teslim veya hizmet yapanların KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği
- Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağladığını tevsik eden belgenin onaylı örneği (Yatırım tamamlanıncaya kadar, değişiklik olmaması kaydıyla, bir defa verilir.)
- İade uygulaması kapsamındaki harcamalara ait fatura ve benzeri belgelerin listesi

### **2.37.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve iade talebinin 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.37.2. 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.

## **2.38. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna**

6111 sayılı Kanununun Geçici 16'ncı maddesinde;

*"(1) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31/12/2020 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.*

*(2) İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir, indirim yoluyla giderile-*



*meyen vergiler 3065 sayılı KDV Kanununun 32'nci maddesi hükmü uyarınca mükellefe iade edilir.*

*(3) Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

hükmü yer almaktadır.

İstisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla İSMEP kapsamında 31/12/2020 tarihine kadar İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Yabancı devletlerden, uluslararası kurum ve kuruluşlardan karşılıksız olarak sağlanan destekler yanında bu kurum ve kuruluşlardan temin edilen krediler kullanılarak yapılan mal ve hizmet alımları da istisna kapsamına girmektedir.

**ÖNEMLİ:** İstisna kapsamına İSMEP çerçevesindeki mal ve hizmet alımları girmektedir.

İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin harcamaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Buna göre, İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin yiyecek, giyecek, temizlik, güvenlik, elektrik-su telefon vb. giderler ile araç kiralama, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye ve benzeri alımları proje çerçevesinde olmaması halinde istisna kapsamında değerlendirilmez.

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca İstanbul Proje Koordinasyon Birimine verilen, istisnadan yararlanılabileceğine dair Belgenin onaylı örneği

### **2.38.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve iade talebinin 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.38.2. Mahsuben İade

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

### 2.39. Milletlerarası Andlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV'den İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna

İstisna hükmünün uygulanabilmesi için;

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 34'üncü maddesinin yürürlüğe girdiği 7/4/2015 tarihinden önce usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir milletlerarası andlaşma olması,
- Andlaşmanın 23/6/2000 tarihi ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunması,
- Milletlerarası andlaşmada inşa ve modernize edilecek transit petrol boru hatlarının KDV'den istisna edildiğine dair hüküm bulunması gerekmektedir.

Söz konusu şartlar dahilindeki transit petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere, inşa ve modernizasyona ilişkin yapılan teslim ve hizmetler, 1/1/2014 tarihinden itibaren KDV'den istisnadır.

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, transit petrol boru hattı projesinin bu istisna kapsamında olduğuna ilişkin bir belge verir. Bu istisnadan Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahipleri yararlanabilir.

İstisna kapsamındaki projelerin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere yapılacak teslim ve hizmetlerin, münhasıran bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olması gerekir.

**ÖNEMLİ:** 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.

#### - 1/1/2014 Tarihinden İstisna Belgesinin Alındığı Tarihe Kadar KDV Ödenerek Yapılan Alımlar

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 34'üncü maddesi 7/4/2015 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte istisna hükmü 1/1/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetleri de kapsamaktadır.

İstisna kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 32'nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Belge sahibi mükelleflerin 1/1/2014 tarihi ile istisna belgesinin alındığı tarih arasında KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/E-6.1'inci bölümünde yapılan açıklama-

malar çerçevesinde istisna kapsamında olan ancak, KDV ödemek suretiyle temin edilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-1.1'inci bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli düzeltme işlemleri yapılır. Bu düzeltme işlemleri sonucu fazla veya yersiz olarak ödenmiş olan vergi satıcılara iade edilir

#### **2.40. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 37'nci maddesinde,  
*"İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;*

- a) *Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yüklenilen ve 2017 ve 2018 yıllarının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,*
- b) *50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yüklenilen ve 2017 ve 2018 yılları sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde,*

*talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur.*

*Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkilidir."*

hükmü yer almaktadır.

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşaat işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırımı yapana mal teslimi veya hizmet ifası yapanların bu kapsamda KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Bu bölümde yer alan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- Yatırım teşvik belgesi ve eki listenin onaylı örneği

**2.40.1. Nakden İade****a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve iade talebinin 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

**2.40.2. 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.

**2.41. Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi Kapsamında Milli Eğitim Bakanlığı'na Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 38'inci maddesinin birinci fıkrasında;

*"Bu maddenin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren düzenlenen sözleşmelere istinaden Milli Eğitim Bakanlığı tarafından FATİH Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarında uygulanmak üzere, proje bileşenlerine ilişkin olarak; Milli Eğitim Bakanlığınca yapılan ithalatlar ile bu Bakanlığa yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden müstesna olduğu,*

*Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği,*

*İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 32'nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edileceği,*

*Maliye Bakanlığının istisna ve iadeyle ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu"* hükme bağlanmıştır.

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için;

- Sözleşmenin Milli Eğitim Bakanlığı ile yükleniciler arasında 5/12/2017 tarihinden sonra düzenlenmiş olması,
- Sözleşme konusu mal ve hizmetlerin FATİH projesi kapsamındaki bileşenlerden olması,
- Proje kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarının Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılmış olması veya bu kapsamdaki ithalatın Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

FATİH projesine ilişkin olarak Milli Eğitim Bakanlığı'na istisna kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler için Milli Eğitim Bakanlığınca istisna belgesi düzenlenerek satıcılara verilir. Satıcılar bu belgeye istinaden Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılacak FATİH projesi kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV hesaplamaz. Bu kapsamdaki malların ithalinde istisna belgesi Milli Eğitim Bakanlığı tarafından gümrük müdürlüğüne hitaben düzenlenir.

Düzenlenecek istisna belgesine, istisna kapsamındaki mal ve hizmetlerin nitelik, miktar ve tutarını gösteren bir liste de eklenir.

Satıcı firma bu istisna belgesi ve eki listeyi 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar.

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi.
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi.
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.
- Satış faturaları listesi.
- İstisna belgesi ve eki listenin örneği.

### **2.41.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve iade talebinin 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.41.2. Mahsuben İade**

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

### **2.42. İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna**

7103 sayılı Kanunla, 1/5/2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen Geçici 39'uncu maddesine göre, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek yeni makina ve teçhizatın, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükelleflerine münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere teslimi 31/12/2019 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.

İstisnadan, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükellefleri yararlanır.

30/4/2018 tarihli ve 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listede sanayi sicil belgesine haiz katma değer vergisi mükelleflerinin münhasıran imalat sanayiindeki kullanımlarına yönelik istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizat belirlenmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı eki listede yer almayan makina ve teçhizat teslimlerine istisna uygulanmaz.

İstisna, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen yeni makina ve teçhizatın, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükelleflerine, münhasıran imalat sanayiinde kullanmak üzere 31/12/2019 tarihine kadar tesliminde uygulanır.

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen mükellefler, sanayi sicil belgelerini ibraz ederek alacakları makina ve teçhizatı imalat sanayiinde kullanacaklarına dair beyanlarıyla birlikte KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Bu başvuruyla birlikte istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilir.

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

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

İstisna uygulanan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV satıcılara talep edilmesi halinde iade edilir.

İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; imalat sanayii dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

### 2.42.1. Nakden İade

#### a. 5.000,00-TL'yi Aşan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve iade talebinin 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### 2.42.2. 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.

## 2.43. Konut veya İş Yeri Teslimleri İstisnasından Kaynaklanan Katma Değer Vergisi İadeleri

6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7'nci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine 01.04.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere aşağıdaki hüküm eklenmiştir:

"Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak üzere bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı hâlde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi hâlinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması hâlinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.), vergiden müstesnadır."

Konut veya iş yerinin bu istisna kapsamında teslimine konu edilebilmesi için; konut veya iş yeri olarak inşa edilen binanın yapı ruhsatının bulunması ve alıcıların kullanımına hazır vaziyette fiilen teslim edilmesi şarttır.

**Örnek:** B A.Ş. Bartın ilinde inşa ettiği 15 adet dairenin hepsini E A.Ş.'ye satmıştır. E A.Ş.'de satın aldığı bu konut ve iş yerlerinin bir kısmını Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere satmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2/5'inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusu olacaktır.

Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Buna göre arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmez.

Katma değer vergisi açısından değerlendirildiğinde; arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım-satımı faaliyeti ile işgal etmesi arsanın müteahhide teslimi önem arz etmektedir. Bu kapsamda elde edilen kazanç 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri kapsamında olduğundan; katma değer vergisi vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu (arsanın müteahhide teslimi) tarihte düzenlenecek faturada gösterilmelidir.

Ancak arsa bir iktisadi işletmeye dahil değilse veya arsa sahibi arsa alım-satım faaliyeti ile işgal etmiyorsa; bu durumda elde edilecek olan kazanç 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değer artış kazancı hükümlerine göre hesaplanacaktır. Bu bağlamda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'nci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim ve hizmetler vergi tabi olduğu, bu nedenle kat karşılığı verilen arsanın devrinde KDV ortaya çıkmayacaktır. Çünkü herhangi bir ticari kapsamda teslim söz konusu değildir.

İstisna uygulamasında, kat mülkiyeti kurulan konut veya iş yerlerinin tesliminde fiili teslimin tevsiki aranmaz.

**ÖNEMLİ:** İstisna, 01/04/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanır. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmez.

İstisnadan yararlanacak alıcılar;

- Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına (resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç),
- Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde uygulanır.

Bu istisnadan faydalanacak Türk vatandaşının,

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



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

**ÖNEMLİ:** Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanır.

**ÖNEMLİ:** Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanamazlar.

**ÖNEMLİ:** Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlar bu istisnadan faydalanabilir.

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

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için, bedelin en az %50’sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye’ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir.

**ÖNEMLİ:** İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye’ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılır.

**ÖNEMLİ:** Faturanın düzenlenmesinden önce bedelin yarısı alıcı tarafından döviz olarak Türkiye’ye getirilip satıcıya ödendiğinden bu satış işleminde KDV hesaplanmaz.

Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye’ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye’ye getirilmiş olduğunun tevsikinde gümrük idaresinden alınan belgeler kullanılır.

**ÖNEMLİ:** Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin satıcıya Türk Lirası olarak ödenmesi de mümkündür.

**ÖNEMLİ:** Konut veya iş yeri tesliminde istisna uygulanabilmesi için, tapuda işlem tesis edilmiş olması gerekir.

Tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanununun 48’inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulur.

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

3065 sayılı Kanununun (13/i) maddesinde öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi,

vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulur.

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

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Satıcıların teslimden önce temin etmeleri gereken Tebliğin (II/B-12.1.3) bölümünde sayılan belgeler
- Dövizin tamamının Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden banka dekontları veya gümrük idaresinden alınan belgeler ile satıcıya ödendiğini tevsik eden banka dekontları
- Satışa ilişkin tapu kayıt örneği

### **2.43.1. Nakden İade**

#### **a. 5.000,00-TL'yi Aşan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000,00-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. 5.000,00-TL'yi Aşmayan**

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

### **2.43.2. 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.

## **3. TEVKİFATLI İŞLEMLERDEN KAYNAKLANAN İADE TALEPLERİ**

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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 tutabilir. Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde 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." şeklinde tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi'nde tevkifat uygulaması, tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

"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(vergisi sorumlusu sıfatıyla) tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından(mükellef sıfatıyla) beyan edilip ödenmesidir.

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

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olan kısmi tevkifattan doğan katma değer vergisi iadesinin, vergi güvenlik müessesesi kapsamında var olması kısmi tevkifat iade mekanizmasının önemli hale gelmesine neden olmuştur. Ayrıca kanun koyucunun kısmi tevkifatta sektörler bazında bazı önlemler getirmesi ve iade almanın şartlarını sıkı kurala bağlaması da vergi alacağını güvence altına almaya çalıştığıının bir göstergesi olduğu şeklinde yorumlanmaktadır.<sup>30</sup>

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,

<sup>30</sup> Coşkun ÇEKİCİLER, Yücel BOSTAN, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Düzenlenen Kısmi Tevkifattan Doğan İadenin Süreci ve Vergi Güvenlik Müessesesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Ankara, Mayıs 2018, s.31.

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.'nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

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

Tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenir.

**ÖNEMLİ:** KDV mükellefiyeti bulunmayanların, kısmi tevkiyat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkiyat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

**Örnek:** KDV mükellefiyeti bulunmayan İnci Apartmanının yönetimine verilen çevre ve bahçe bakım hizmetinde tevkiyat uygulanmayacaktır.

**Örnek:** Bahçe bakım hizmetleri kapsamında dışarıdan herhangi bir mal alınması durumunda tevkiyat uygulanmayacaktır. Ancak bahçe bakım hizmeti kapsamında tevkiyat yükümlüsü olan firma ile anlaşılıp firma kendi bünyesinde dışarıdan mal alıp bahçe bakım hizmetini gerçekleştirmesi durumunda; bahçe bakım hizmetini gerçekleştiren firmaya yapılan ödemede tevkiyat uygulanacaktır.

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

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

**ÖNEMLİ:** İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi tevkiyatın yapılıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel değildir.

**ÖNEMLİ:** 2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir.

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

**ÖNEMLİ:** KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin, 2 No.lu KDV Beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla, şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.

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

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla **(01.01.2019 tarihinden itibaren izleyen 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:** Alıcı Bay B Mayıs/2017 tarihinde Bayan H'den aylık 5.000,00 TL karşılığında servis taşımacılığı hizmeti satın almıştır. Bayan H söz konusu hizmete ilişkin 27/05/2017 tarihinde düzenlenen faturada hesaplanan KDV tutarı 900,00 TL, Tevkif Edilecek KDV Tutarı 450,00 TL, tahsil edilecek KDV tutarı 450,00 TL'dir.

Alıcı Bay B servis taşımacılığına ilişkin alınan hizmete ait tevif edilen KDV'yi 24/06/2017 tarihine kadar 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek zorundadır. Bay B, 2 Nolu KDV beyannamesini kanuni süresinde vermekle birlikte sorumlu sıfatıyla beyan edilen 450,00 TL'yi Mayıs/2017 vergilendirme dönemine ait 1 Nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

Eğer Bay B servis hizmetine ilişkin sorumlu sıfatıyla tevkif edilen KDV tutarını Ağustos/2017 vergilendirme döneminde beyan etmesi halinde; sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar Ağustos/2017 vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

Alıcı tarafından Bayan H'ye ödenen 450,00 TL tutarındaki KDV ise; 3065 sayılı KDV Kanununun 29/3 maddesi hükmü gereğince, takvim yılı aşılmamak **(01.01.2019 tarihinden itibaren izleyen takvim yılı aşılmamak şartıyla)** kaydıyla alış faturasının yasal deftere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapabilecektir.

Satıcı tarafından sunulan servis hizmetine ilişkin faturanın 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen fatura düzenleme süresinden sonra düzenlenmesi alıcı tarafından yapılan tevkifatın 2 No.lu beyanname ile beyan edilmesine engel değildir.

Kısmi tevkifat kapsamında talep edilen iadelerde, vergi dairelerince<sup>31</sup>;

- 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 beyanamesi ve eki "Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim" in verilmiş olması zorunludur.

Genel olarak belirtmek gerekirse kısmi tevkifat kapsamında gerçekleştirilecek iadelerde aşağıda belirtilen hususlar önem arz etmektedir.

- Öncelikle tevkifatın ilgili kanunda belirtilen işlere yönelik doğru bir şekilde uygulanması gerekmektedir.
- Teslim ve hizmette bulunan satıcının, tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV beyanamesi ile beyan edip etmediği ve mal hizmet alımında bulunan mükellefin yaptığı tevkifatla ilgili olarak 2 No.lu KDV beyanamesini ilgili vergi dairesine verip vermediği önem teşkil etmektedir.
- Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan tevkifata tabi işlemlerde (ayrıca beyan ve ödeme şartı aranmaksızın) hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir.
- İade olarak talep edilecek KDV tutarının, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenip belirlenmediği ve iadesi istenilecek katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulan katma değer vergisinden fazla olmaması gerekmektedir.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 24/11/2015 tarihli özalgede; bankalara gayrimenkul değerlendirme raporu yazarak hizmet verdiğiniz belirtilerek, birbirinden tamamen bağımsız ve bütünlük arz etmeyen raporlarınıza karşılık haftalık düzenlenen faturalarda tevkifat uygulamasındaki sınırın nasıl belirleneceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca; "Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000,00 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

<sup>31</sup> age, s.36.

alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır. Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arz ettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşip aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır. Buna göre, Şirketinizin birbirinden tamamen bağımsız ve bütünlük arz etmeyen rapor düzenleyerek verdiği her bir ekspertiz hizmetinin ifası ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden bu ekspertiz hizmetleri için vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten itibaren 7 gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca söz konusu hizmetler için tek fatura düzenlenmesi veya her işlem için ayrı fatura düzenlenmesi mümkün olup, fatura bedelinin Tebliğde belirtilen sınırı aşması halinde tevkifat yapılması gerekmektedir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

**! ÖZELGE:** Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/08/2015 tarihli özelgesinde; şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesini, tevkifata tabi işlemin olmadığı aylarda “beyan edilecek bilgim yoktur” seçeneği ile boş olarak verme mecburiyetinizin bulunup bulunmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı; “KDV mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan kimselerde beyanname vermek zorundadırlar. Ancak kendilerine, Kanun'un 9'uncu maddesiyle; vergi kesmek sorumluluğu yüklenen kimseler, vergiye tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde beyanname vermezler. Buna göre, şirketinizin KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi bir işlemin bulunmadığı aylarda, sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi verme zorunluluğu bulunmamaktadır.” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Kısmi tevkifat kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ile tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

***Sadece Belirlenmiş Alıcılara Sağlanan Hizmetler***

Yapım İşleri İle Bu İşlere İlişkin Mühendislik, Mimarlık ve Etüd-Proje Hiz.	3/10
Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim Ve Benzeri Hizmetler	9/10
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	5/10
Yemek Servis Ve Organizasyon Hizmetleri	5/10
Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri	5/10

***Sadece KDV mükelleflerine Sağlanan Hizmetler***

Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri	9/10
--	------

***KDV mükelleflerine ve Belirlenmiş alıcılara Sağlanan Hizmetler***

İşgücü Temin Hizmetleri	9/10
Yapı Denetim Hizmetleri	9/10
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	5/10

Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	9/10
Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	7/10
Servis Taşımacılığı Hizmeti	5/10
5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında	5/10
<b>Kısmi Tevkifata Tabi Teslimler</b>	
<b>KDV Mükelleflerine Ve Belirlenmiş Alıcılara Yapılan Teslimler</b>	
Külçe Metal Teslimleri	5/10
Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	5/10
Hurda ve Atık Teslimi	5/10
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi	9/10
Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri	9/10
Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	5/10

#### 4. KISMİ TEVKİFATLI İŞLEMLER

##### 4.1. Yapı Denetim Hizmetleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mimarlık, Mühendislik ve Etüt-Proje Hizmetleri

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 KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.2.2'nci bölümü kapsamında değerlendirilir.

**ÖNEMLİ:** 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:** X Bakanlığı'nın ek hizmet binası için ihale açılmış ve ihaleyi B İnşaat A.Ş. kazanmıştır. B İnş. A.Ş. söz konusu işin nakliyesinin tamamını C Ltd. Şti.'ne devretmiştir. Bu durumda B İnş. A.Ş. şirketi X Bakanlığı'na, C Ltd. Şti.'de B İnş. A.Ş.'ne düzenlenen faturalarda tevkifat yapmak zorundadırlar.

Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından aynı şekilde işlem tesis edilir.

**Örnek:** B Ltd. Şti. Mayıs/2017 döneminde X Bankası A.Ş.'nin ek hizmet binasının projesini 500.000,00 TL karşılığında çizmiştir. (Tevkifat Oranı: 3/10) (KDV Oranı % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Tevkifat Uygulanmayan Hizmet Bedeli	750.000,00
Tevkifat Uygulanmayan Hes. KDV	135.000,00
Tevkifat Uygulanan Hizmet Bedeli	500.000,00
Tevkifat Uygulanan Hesaplanan KDV	90.000,00
Tevkifat Oranı	3/10
Tevkif Edilecek KDV	27.000,00
Toplam Hesaplanan KDV Tutarı 135.000,00+63.000,00	198.000,00
İndirilecek KDV Tutarı	100.000,00
Önceki Dönem Devreden Bakiye	125.000,00

### Çözüm:

31/05/2017	
120 Alıcılar	563.000,00
600 Yurtiçi Satışlar	500.000,00
391 Hesaplanan KDV	63.000,00
(Fatura tanzim edilmesi.)	
31/05/2017	
391 Hesaplanan KDV	198.000,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	27.000,00
191 İndirilecek KDV	100.000,00
190 Devreden KDV	125.000,00
(KDV Tahakkuk Kaydı)	
.../.../....	

B Ltd. Şti'nin iade alabileceği maksimum tutar 27.000,00 TL'dir. Mükellef kurum söz konusu tutarı indirim yoluyla telafi edemediği için tevkif edilen KDV tutarının tamamını iade alabilecektir.

#### 4.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

117 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere 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.

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.

**Örnek:** B A.Ş. idari danışmanlık faaliyetleri ile iştigal etmektedir. Faaliyeti çerçevesinde X Bank A.Ş.'ye operasyonel süreçlerin iyileştirilmesi amacıyla KDV Hariç 130.000,00-\$ karşılığında danışmanlık hizmeti sunulmuştur.

Mükellef kurum Ekim/2017 vergilendirme döneminde kısmi tevkifat kapsamında sunmuş olduğu danışmanlık hizmetine ilişkin olarak tevkif edilen 63.180,00 TL tutarında nakden iade talebinde bulunmuştur.

Söz konusu hizmete ilişkin tanzim edilen faturaya ait bilgiler aşağıdaki gibidir. (Tevkifat Oranı: 9/10) (KDV Oranı % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Fatura No	Fatura Tarihi	Hizmeti Satın Alan	Tutar (\$)	Hesaplanan KDV (\$)	Döviz kuru	Tevkif Edilen KDV (\$)	Tevkif Edilen KDV Tutarı TL (a)	Tevkifat Oranı	2 No.lu Beyan ile Beyan Edil. Tutar (b)	Fark (c=a-b)
1111	4.10.2017	X Bank A.Ş.	130.000,00	2.340,00	3,00	21.060,00	63.180,00	9/10	62.000,00	1.180,00

Danışmanlık hizmeti satın alan X Bank A.Ş.; adına tanzim edilen faturada tevkif edilen KDV (130.000,00 x 0,18 x 9/10 x 3= 63.180,00-TL) tutarını 2 no.lu beyanname ile **62.000,00-TL** olarak kanuni süresinde beyan etmiştir.

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. Ancak iade alınabilecek tutar hizmeti satın alan kurum tarafından 2 No.lu beyanname ile bildirilen KDV tutarını aşamayacaktır.

Dolayısıyla X Bank A.Ş. tarafından satın alınan danışmanlık hizmetine ilişkin tevkif ettiği KDV tutarını 62.000,00- TL olarak 24 Kasım'a kadar 2 No.lu beyanname ile beyan etmiş ancak henüz ödememiştir. X Bank A.Ş. tarafından yapılan tevkifata ilişkin olarak 2 No.lu beyanname ile bildirilen tutar ile mükellef kurum (B A.Ş.) tarafından bildirilen tutar farklıdır. Bu çerçevede mükellef kurumun iade alabileceği maksimum tutar X Bank A.Ş. tarafından 2 No.lu beyanname ile beyan edilen tutar kadar olacaktır.

#### **4.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri**

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. 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, tevkifat uygulanmaz.

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.

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.

#### **4.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri**

Yemek servis hizmetleri; ilgili tebliğ ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

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

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dâhil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmaz.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın ilgili tebliğ ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilir.

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.

İlgili tebliğ ayırımında 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.

**Örnek:** Yemek A.Ş. tarafından X Bankası A.Ş.'ye yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hazırlanan veya dağıtımı yapılan yemeklere ilişkin olarak X Bankası tarafından yapılacak ödemelerde 5/10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

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 yapılacaktır.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapılacağı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden alacakları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir.

**Örnek:** Vergi haftası düzenlenecek olan gelişmiş vergi bilinci kutlamalarına ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı C Org. A.Ş. ile anlaşma sağlamıştır. Bu kapsamda C Org. A.Ş. 3 gün sürecek olan kutlamalar nedeniyle B oteli ile anlaşma yapmıştır.

Bu bağlamda otel tarafından verilen hizmetler nedeniyle tanzim edilen fatura bedeline ilişkin C Org. A.Ş. tarafından herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. Ancak C Org. A.Ş. tarafından sunulan organizasyona ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı adına tanzim edilen faturada ilgili kamu idaresi 5/10 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

#### 4.5. İşgücü Temin Hizmetleri

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 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.

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

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

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 eğitilmiş 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.

**Örnek:** B Ltd. Şti. Mutlu Gülüşler Ağız ve Diş Hastanesi'nin sunmuş olduğu faaliyete ilişkin hastanesine gelen hastaları tedavi sonrasında evlerine kadar götürmek amacıyla 2 adet araç şoförlü olarak hizmet vermiştir. B Ltd. Şti. tarafından temin edilen elemanlar hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmadığı ve temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması sözleşmede belirtilmiştir. B Ltd. Şti tarafından tanzim edilen fatura tutarı 100.000,00-TL tutarında olup tevkif edilen KDV tutarı da 16.200,00-TL'dir. Mutlu Gülüşler Ağız ve Diş Hastanesi tevkif edilen KDV tutarını kanuni süresinde 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmiş ancak ödememiştir. (KDV Oranı %18'dir.) (Tevkifat Oranı 9/10)

Bu kapsamda söz konusu çalışanların hizmet akdiyle hizmet alan firmaya bağlı olmadığı, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırıldığı tespit edilmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde verilen tevkifatlı hizmetlerin KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan İşgücü Temin Hizmeti bölümünde yer alan tanımlara uygun olduğu tespit edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.5.1. maddesinde de açıklandığı üzere, mükellef kurumun kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının iade edilebilmesi için mükellef kurumun nakden iade talep ettiği tüm dönemlerde, tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesindeki mükelleflerin yaptığı tevkifatla ilgili 2 no. lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur ve 2 no. lu KDV beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmayacaktır.

Ancak söz konusu örnekte sunulan hizmeti sağlayan personeller doğrudan B firmasına hizmet akdi ile bağlı olmayıp, B firmasının personel temini noktasında aracılık hizmeti sunmuş olması ve sonrasında personellerin hastane ile anlaşmaya varmaları halinde düzenlenecek faturada tevkifat uygulanmayacaktır.

**Örnek:** B kamu kurumu yeni hizmet binasına taşınmak üzere C firması ile anlaşma yapmıştır. Yapılan anlaşma kapsamında C firması 10 adet personelle taşıma işini gerçekleştirecektir.

Söz konusu iş işgücü temin hizmeti değil taşıma hizmeti olmaktadır. Bu bağlamda C tarafından tanzim edilen fatura bedeline ait KDV tutarı üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

**Örnek:** Diş hekimi olan Hilal'in Bakırköy'deki X hastanesinde haftanın 5 günü diş hekimi olarak çalışmakta iken çalışma gününü 3'e düşürmüştür. B Özel Hastanesinde sunulan teklif üzerine haftanın 3 günü de B Özel Hastanesinde diş hekimi olarak çalışmaya başlamıştır. X hastanesi hizmet akdi ile kendisine bağlı olan diş hekiminin B Özel hastanesinde hizmet sunması için ilgili hastane ile anlaşma sağlamış ve her ayın sonunda sunulan işgücü temin hizmetine ait fatura tanzim edilmiştir. İşlem bedeli üzerinde hesaplanan KDV tutarında B Özel Hastane 9/10 oranında tevkifat yapması gerekecektir.

Ancak iki hastane arasında herhangi bir anlaşma yapılmamış olması durumunda, X hastanesi tarafından B Özel hastanesine tanzim edilen fatura bedelleri işgücü temin hizmeti kapsamında değil dahi ziyade serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir.

**Örnek:** Dünya piyasasında adını duyurmak isteyen Derin A.Ş., kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan B A.Ş. firmasında çalışan üst düzey bir yöneticinin 1 yıl süreyle firmasında çalışmasını sağlamak amacıyla anlaşma yapmıştır.

B A.Ş. tarafında sunulan işgücü temin hizmetine ilişkin tanzim edilen faturada hesaplanan KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında Derin A.Ş. tevkifat yapacaktır.

Derin A.Ş. söz konusu yöneticiyi kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı bir firmadan sağlamış olması durumunda; Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının Derin A.Ş. tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edecektir.

**! ÖZELGE:** Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 01/10/2015 tarihinde verilen özelgede; yapılan ihale sonucunda şirketiniz ile ... arasında 19.01.2015 tarihinde "Kadın Doğum 2 Poliklinik Muayenesi Hizmeti Alımına Ait Sözleşme" düzenlendiği, sözleşmenin konusu olan muayene hizmetini şirketinize hizmet akdiyle bağlı olmayan hekimden aldığınız belirtilerek, hekim tarafından verilen hizmetin işgücü temin hizmeti olarak mı yoksa sağlık hizmeti olarak mı değerlendirileceği, hekim tarafından şirketiniz adına düzenlenen serbest meslek makbuzunda hangi oranda Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanacağı ve verilen hizmetin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmesi halinde tevkifat yapıp yapılmayacağı, ayrıca şirketinizce belediye başkanlığına düzenlenecek olan faturada hangi oranda Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanacağı konusunda bilgi verilmesinin istenildiği anlaşılmaktadır. Bu hususa ilişkin olarak Bursa Vergi Dairesi; "... işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir. Söz konusu hizmet, Şirketiniz bünyesinde bulunan personel tarafından sunulmadığından tevkifata tabi tutulmayacaktır. Öte yandan, serbest meslek erbabı doktor tarafından Belediye binasında verilen sağlık hizmeti nedeniyle Şirketinize düzenlenecek serbest meslek makbuzunda % 18 oranında KDV hesaplanması ve bu hesaplanan KDV'nin de tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapmıştır.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/04/2015 tarihli özelgesinde; şirketinizin yurt dışında mukim olan ve havalimanı inşası ile havalimanı işletmeciliği sektörlerinde faaliyet gösteren firmalara her türlü hizmet, servis, danışmanlık ve eğitim hizmetleri verdiği, mevcut personelinizin yurt dışında verilecek eğitime ilişkin anlaşmaların içeriğine uygun donanımına sahip olmadığı durumlarda Şirketiniz ortağı ...nin personeli vasıtasıyla yurt dışındaki eğitimlerin verileceği, ancak bu eğitimlerin şirket ortağınızın personeli ile de verilememesi durumunda bahsi geçen eğitim hizmetinin söz konusu Şirketin anlaşmalar yapacağı üçüncü kişilerden sağlanarak yine yurt dışında ifa edileceği belirtilerek;

- Şirketinizin yurt dışında yer alan firmalara yurt dışında vereceği eğitim hizmetinin,
- Şirketinizin gerekli personele sahip olmadığı durumlarda ..... nden alınacak yurt dışı eğitim hizmetinin,
- Gerekli görüldüğü takdirde..... tarafından üçüncü kişilerden alınacak yurt dışı eğitim hizmetinin,

katma değer vergisinin konusuna girip girmediği ve girmesi halinde söz konusu eğitim hizmetlerinin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; “ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ‘I/C-2.1.3.2.5 İşgücü Temin Hizmetleri’ başlıklı bölümünde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre,

- Şirketiniz personeli aracılığıyla yurt dışında mukim firmalara verilecek eğitim hizmeti, hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında yararlanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir.
- Şirketinizin gerekli personele sahip olmadığı durumlarda yurt dışında verilecek eğitim hizmeti için gerekli personelinden veya bu Şirketin yapacağı anlaşmalar çerçevesinde üçüncü kişilerden sağlanması halinde ise adı geçen Şirket veya anlaşma yaptığı üçüncü kişiler tarafından Şirketinize verilecek işgücü temin hizmeti, genel usul ve esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olup, hizmet bedeli üzerinden 9/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.”

şeklinde açıklamada bulunmuştur.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10/04/2017 tarihli özelgesinde; tıp merkezi olarak faaliyette bulunan Şirketinizde istihdam edilen doktorlardan bazılarının aynı zamanda başka şirketlerde ortaklıkları bulunduğu belirtilerek, bu şirketler tarafından düzenlenecek faturalarda hangi oranda katma değer vergisi (KDV) uygulanması gerektiği ve söz konusu hizmetin tevkifata tabi olup olmadığı sorulmaktadır. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; “İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri” hükmüne yer verilmiştir. Bununla birlikte, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “I/C-2.1.3.2.5.2. İşgücü Temin Hizmetleri” başlıklı bölümünde, “Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir. Buna göre, tıp merkezinizde verilen hizmetlerin ilgili Bakanlıktan izin alınmak suretiyle insan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri kapsamında ifa ediliyor olması halinde, başka şirketlerde ortaklıkları bulunan doktorlar vasıtasıyla aldığınız hizmetlerin, anılan BKK eki (II) sayılı listenin B/21'inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve bu doktorların ortağı olduğu şirketler tarafından düzenlenecek olan faturalarda 25.11.2016 tarihinden itibaren % 8 oranında KDV uygulanmakla birlikte söz konusu hizmetin tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.



#### 4.6. Yapı Denetim Hizmetleri

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiş olduğu üzere; yapı denetim firmalarınca KDV mükelleflerine ve söz konusu tebliğin ilgili bölümünde belirtilen belirlenmiş alıcılara sunulan yapı denetim hizmetlerinde tevkifat söz konusudur.

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 ilgili tebliğin bölümleri kapsamında olması halinde, tevkifat uygulamasına ilişkin işlem tesis edilir.

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

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, ilgili tebliğin 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 kasaralama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin iş 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, çözüğü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir.

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

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.

**Örnek:** B Ltd. Şti. ürettiği pantolon ve gömleklerin bir kısmını da D Ltd. Şti.'ne fason olarak imal ettirmektedir. D Ltd. Şti.'de pantolon ve gömleklerin üretiminde C Ltd. Şti.'den fason hizmet satın almaktadır.

Bu çerçevede C Ltd. Şti. tarafından D Ltd. Şti. adına tanzim edilen faturada tevkifat yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde fason hizmete aracılık eden D Ltd. Şti. tarafından B Ltd. Şti. adına tanzim edilecek olan faturada da tevkifat yapılması gerekmektedir.

**Örnek:** NK Tekstil A.Ş. imal edip pazarladığı kazakların bir kısmını fason olarak imal ettirmektedir. Aynı zamanda NK Tekstil A.Ş. Türkiye'de faaliyet gösteren öncü BH tekstil firmasına da fason gömlek üretimi hizmeti sunmaktadır.

NK Tekstil fason olarak imal ettirdiği kazaklar adına tanzim edilen faturada yer alan hesaplanan KDV tutarına tevkifat uygulayacaktır. Aynı zamanda BH tekstil firmasına yaptığı fason gömlekler için tanzim ettiği faturada yer alan KDV tutarına da BH Tekstil firması tarafından tevkifat uygulanacaktır.

#### **4.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri**

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

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

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

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 tabi tutulacaktır.

**Örnek:** B Ltd. Şti. şirket reklâmının futbolcuların formalarında yer alması amacıyla Türkiye Süper Liginde mücadele eden A spor kulübü ile anlaşma yapmıştır. Bu bağlamda KDV mükellefi A spor kulübünün verdiği reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır.

**Örnek:** Derin İnci Ayakkabı A.Ş.'nin üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000,00-TL karşılığında Türkiye Basketbol Liginde mücadele eden B Spor Kulübüyle anlaşma yapmıştır. (KDV Oranı %18) (Tevkifat Oranı 9/10)

B Spor Kulübünün Derin İnci Ayakkabı A.Ş.'ye verdiği isim kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye ve tevkifata tabi olacaktır. Bu çerçevede, Derin İnci Ayakkabı A.Ş.'ye düzenlenen faturada yer alan KDV tutarının 16.200,00-TL'lik kısmı tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyanı ile beyan edilip ödenecektir.

**! ÖZELGE:** Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/08/2015 tarihli özelgesinde; Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı'na verilen isim hakkının kullanılmasına hizmetine ilişkin Derneğin tarafından düzenlenecek faturada katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bilgi verilmesi istenmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı; "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. Buna göre, Derneğinizin Spor-Toto Teşkilatına verdiği isim hakkının kullanılmasına hizmeti Kanun'un 1/3-f maddesi kapsamında KDV'ye tabi olup bu işlem nedeniyle hesaplanan KDV,

Derneğinizin KDV'ye tabi başka bir faaliyetinin bulunmaması şartıyla Spor-Toto Teşkilatı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir. Ancak, Derneğinizin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunması sebebiyle, isim hakkının kullandırılması dahil bütün işlemleriniz üzerinden hesaplanan KDV, mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Derneğinizin amatör spor kulübü olması nedeniyle, isim hakkı gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin Spor-Toto Teşkilatı tarafından tevkifata tabi tutulması söz konusu değildir." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

#### 4.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

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

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

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

Ayrıca havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizletilmesi 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.

**Örnek:** A A.Ş. çikolata üretim fabrikasında belirli periyotlarla haşere ve böceklerle yönelik H Ltd. Şti.'ne ilaçlama yaptırmaktadır. Bu kapsamda H Ltd. Şti. tarafından tanzim edilen faturada gösterilen KDV tutarı üzerinden A A.Ş. tevkifat yapmak durumundadır.

**! ÖZELGE:** Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/10/2015 tarihli özelgesinde; iş ortaklığınız tarafından ...'ne 24 aylık malzeme ve ilaçlama dahil genel temizlik hizmeti verildiği belirtilerek, yapılan bu hizmetle ilgili olarak temizlik malzemesi, ilaçlama ve ego biletine ait bedellerin fatura üzerinde ayrı ayrı gösterilmesi durumunda KDV tevkifatının söz konusu bedeller dahil toplam bedel üzerinden mi

yoksa ayrıştırılarak mı uygulanacağı konusunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı; "...'ne vermiş olduğunuz 24 aylık malzeme ve ilaçlama dahil genel temizlik hizmetine ait işlemlerin (temizlik işi, temizlik malzemesi, ilaçlama, ego bileti) fatura üzerindeki toplam bedelleri üzerinden 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapmıştır.

#### 4.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti

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.

Bir taşımacılık işinin servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulabilmesi için,

- Belli güzergâhlar dâhilinde yapılması,
- Hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,
- Fiilen yapılması,

gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

**Örnek:** NK Tekstil A.Ş. bünyesinde çalışan personellerin işe gidip gelmelerini sağlama amacıyla C firması ile anlaşma yapmıştır. Fabrikada çalışan personel sayısının çok olmasından dolayı alt yüklenicilerden de hizmet satın almaktadır.

C firması servis taşımacılığı hizmetine ilişkin taşıma hizmetinin tamamı kendisi tarafından karşılanması durumunda; hizmet bedeline ilişkin düzenlenen fatura belirtilen KDV tutarı üzerinden NK Tekstil A.Ş. tevkifat yapacaktır.

C firması servis taşımacılığı hizmetini hem kendi bünyesinde bulunan araçlarla hem de alt yükleniciler vasıtasıyla sağlaması durumunda; sunulan hizmete ilişkin fatura bedelleri (kendisinin sağladığı hizmet tutarı ile alt yükleniciler tarafından sağlanan hizmet tutarı) ayrı ayrı gösterilirse C firması tarafından doğrudan ifa edilen hizmet bedeline ait KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Alt yüklenicilere ilişkin hizmet bedelleri NK Tekstil A.Ş.'ye tanzim edilen faturada ayrı ayrı gösterilmemesi halinde NK Tekstil A.Ş. toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarı üzerinden tevkifat yapacaktır.

#### 4.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

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.

Bir işlemin teslim veya hizmet mahiyetinde olup olmadığı, işlem bedelinin içerisindeki hizmet ve teslimin ağırlığına göre tespit edilecektir. Dolayısıyla, 1 Kr değeri olan bir plastik kağıtın, üzerine marka, içerik, kullanım tarihi, renk, logo gibi bilgiler basılmak suretiyle değeri 5Kr'a çıkıyorsa, bu işlemin hizmet niteliğinde olduğu kabul edilecektir. Benzer şekilde, koli olarak 10Kr'a satılan bir karton kutunun üzerine firma adı veya logosu basılmak suretiyle tesliminde fiyatı değişmiyor veya hizmet teslimin tali unsuru olacak şekilde cüzi oranda artıyorsa, bu işlemin teslim niteliğinde olduğu kabul edilecektir.

**Örnek:** Çikolata A.Ş.'nin ürettiği gofretler için kullanılacak şirketin marka ve logosunun basılı olduğu ambalajın temini için X firmasıyla anlaşılmıştır. Ayrıca ambalajlanan gofretler kolilenmesi amacıyla şirketin markası ve logosu bulunan kolilerde teslim edilmiştir.

Gofretlerin ambalajlanması amacıyla şirketin logosu ve markası bulunan ambalajın temininde tevkifat uygulanacaktır. Ancak hizmet tesliminin tali unsuru olacak şekilde gofretlerin kolilenmesi amacıyla şirketin markası ve logosu basılan kolilere ait bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarından tevkifat uygulanmayacaktır.

#### 4.13. 5018 Sayılı Kanuna Ekli Cetveller Kapsamındaki İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilen Diğer Hizmetler

Katma Değer Vergisi 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.

**! ÖZELGE:** Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/04/2015 tarihli özelgesinde; ... Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamın-

da 02.09.2013 tarihli “Pacs Sistemi Sunucusu ve Harici Depolama Sistemi Arttırımı Mal Alımına Ait Birim Fiyat Sözleşmesi”ne istinaden düzenlediğiniz fatura ile Pacs Sistemi Sunucusu, Harici Depolama Sistemi Arttırımı, Server İşletim Sistemi ve Server Veri Tabanı Sistemi satışının yapıldığı, düzenlenen faturada tevkifat yapımadığınız halde adı geçen idarece re’sen 5/10 oranında KDV tevkifatı yapıldığından bahisle, faturanızın içeriğinin KDV tevkifatına tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır. Söz konusu hususa ilişkin olarak Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı; “Tebliğin ilgili bölümlerinde kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar, kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ile kısmi tevkifat uygulanacak teslimler belirtilmiş olup, KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve Tebliğin (I/C-2.1.3.2) bölümünde belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin hizmet tanımında bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile **yazılım hizmetleri** sayılmıştır. Buna göre, Şirketiniz tarafından satışı yapılan Pacs Sistemi Sunucusu, Harici Depolama Sistemi Arttırımı ve Server Veri Tabanı Sistemi mal teslimi niteliğinde olduğundan KDV tevkifatına tabi tutulmaması, Server İşletim Sistemi ise yazılım hizmeti olduğundan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13) bölümüne göre (5/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekir.

**! ÖZELGE:** Batman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 13/04/2015 tarihinde vermiş olduğu özelgede; firmanız tarafından ..... İli Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliğine 24 ay süreyle puana dayalı sonuç karşılığı cihaz kurulumu (Biyokimya, Hormon, Hepatit) işinin, yapılan hizmet test sayısına göre firmanız tarafından faturalandırıldığı, cihazlara ait yedek parçaların tamamı ile cihazların periyodik bakımı ve gerekli parça değişiminin sözleşme süresince firmanız tarafından karşılanacağı, cihazların çalışması için gerekli ve cihaza uygun yıkama ve temizlik solüsyonlarını, reaksiyon kuvvetlerini, numune kaplarını, printer kağıdı, cihaz bilgisayar yazıcı toneri gibi diğer tüm sarf malzemeleri temininin firmanıza ait olduğu ve cihazları kullanacak personelin eğitiminin firmanız tarafından verileceği belirtilmektedir. Laboratuvar hizmetini hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, firmanıza ait cihazlarla yapılacağı ancak kanın alınması, tahlil edilmesi ve raporlanması bölümünde hiç bir elemanınızın hizmet vermeyeceğini belirterek KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında Defterdarlığımızdan görüş talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Defterdarlık Gelir Müdürlüğü; “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. Firmanızca 5018 sayılı Kanuna ekli listede yer alan Sağlık Bakanlığı Türkiye

Kamu Hastaneleri Kurumu ..... İli Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliğine karşı ifa ettiğiniz puana dayalı sonuç karşılığı cihaz kurulumu (Biyokimya, Hormon, Hepatit) söz konusu KDV Genel Uygulama Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

#### 4.14. Külçe Metal Teslimleri

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, 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.

Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “*Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

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

#### 4.15. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

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

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

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

#### 4.16. Hurda ve Atık Teslimi

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

Hurda kavramında işaret edilen genel anlam çerçevesinde;

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



- Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürüfları,
- İmalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırıntı, 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 kullanılan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat uygulanmaz.

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.

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.

**! ÖZELGE:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/09/2015 tarihinde vermiş olduğu özeldgede; ömrünü tamamlamış araç lastiklerinin piroliz yöntemi ile geri dönüşümünün gerçekleştirildiği, lastiklerin geri dönüşümü neticesinde piroliz yağı (aromatik yağ), karbon siyahı (karbon karası) ve hurda çelik tel elde edildiği ve bu ürünlerin satışa konu edileceği belirtilerek, piroliz yağı, karbon siyahı ve hurda çelik tel teslimlerinin katma değer vergisi (KDV) karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir. Bu hususa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca; "Şirketiniz tarafından hurda lastiklerin geri dönüşümü sonucu elde edilen piroliz yağı ve karbon siyahı teslimlerinin genel oranda (% 18) KDV ye tabi tutulması, hurda çelik tel tesliminin ise Kanunun 17/4-g maddesine göre KDV den istisna tutulması gerekmektedir. Diğer taraftan, yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve 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 ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanacağından, Şirketinizce belirtilen şekilde elde edilerek teslimi gerçekleştirilen piroliz yağında KDV tevkifatı uygulanmaması, karbon siyahı (karbon karası) tesliminde ise 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

#### **4.17. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarında Elde Edilen Hammadde Teslimi**

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

Söz konusu ürünlerin teslimleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında olmayıp, genel oranda %18 katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir.

#### **4.18. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri**

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

#### **4.19. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi**

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, çita 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.

#### **4.20. Kısmi Tevkifatlı İşlemlerde Nakden/Mahsuben İade**

Kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyanname-

si 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 aranmayacaktır.

**ÖNEMLİ:** İade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olmayacaktır.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde 12 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.

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

**ÖNEMLİ:** Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.5.3'üncü bölümünde açıklama bulunmayan durumlarda, mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara göre işlem yapılır.

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.

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

İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilir.

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır.

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.

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.

#### 4.20.1. Mahsuben İade

Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarını borçlara mahsubunu talep edebilirler. Bunlar<sup>32</sup>;

- Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına
- İthalde Alınan Vergilere
- SGK Prim Borçlarına

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.

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.

<sup>32</sup> age, s.38.

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 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000,00-TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3'üncü 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 5.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000,00-TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir.

İadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 5.000,00-TL'yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, YMM raporu sonucuna göre çözülür.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3'üncü 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.

#### 4.20.2. Nakden İade

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

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.

Tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlemlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.2.13'üncü 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 5.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

5.000,00-TL ve üzerindeki nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir 5.000,00-TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

Hizmetler	Mahsuben İade		Nakden İade	
	5.000,00 TL'yi Aşmayan	5.000,00 TL'yi Aşan	5.000,00 TL'yi Aşmayan	5.000,00 TL'yi Aşan
Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri	Vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.	Vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.	Münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir. Teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.	
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				
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri				
Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri				
Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler				
Külçe metal teslimleri	İade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.	Teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.		
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi				
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının teslimi				
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırıntılarından elde edilen hammadde teslimi				
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi				
Ağaç ve orman ürünleri teslimi				

<sup>33</sup> İadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 5.000,00-TL'yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, YMM raporu sonucuna göre çözülür.

**KAYNAKÇA**

- AKYÜZ, Y. "Dahilde İşleme Rejiminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tecil Terkin Uygulaması", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:202, Ankara 2016
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/09/2015 Tarih Ve 76464994-130[KDV.2014.176]-232 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/06/2015 Tarih Ve 84974990-130[14013-2014/23]-668 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/10/2015 Tarih Ve 84974990-130[9-2014/34]-1048 sayılı Özelgesi
- AYANOĞLU, A. "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Analizi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:142, Ankara 2011
- Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/06/2015 Tarih Ve 39044742-KDV.13-61725 sayılı Özelgesi
- Batman Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü'nün 13/04/2015 tarih ve 25410040-130[9-2014/8]-6 sayılı Özelgesi
- BAŞYURT, S., YAKAR, B., ÇİFTÇİER M. "İhraç Edilen Malların Geri Gelmesinin İhracat İstisnasına Etkisi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:192, Ankara 2015
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/10/2015 Tarih Ve 45404237-130[1-15-194]-202 sayılı Özelgesi
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/10/2017 Tarih Ve 64597866-135[7/A]-19858 sayılı Özelgesi
- CÖMERT S., ÖZDEMİR E. "Örnek Olaylarla KDV Kanunu Uygulaması", Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, Mayıs 2017
- ÇEKİCİLER, C., BOSTAN, Y. "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Düzenlenen Kısmi Tevkifattan Doğan İadenin Süreci ve Vergi Güvenlik Müessesesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:224, Ankara 2018
- Gelir Kontrolörleri Derneği. "Vergi Rehberi", Ağustos 2014
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mal İhracatından Kaynaklanan İadelere İlişkin Vergi İnceleme Rehberi, 2017
- GÜNGÖR, G. "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 209, Ankara 2017
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10/04/2017 Tarih Ve 39044742-130[Özelge]-98945 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07/12/2015 tarih ve 39044742-Kdv.11-100724 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/01/2016 Tarih Ve 39044742-130-2196 sayılı Özelgesi



- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/01/2016 Tarih Ve 39044742-010.01-1811 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/09/2015 Tarih Ve 39044742- KDV.21-79404 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/06/2015 Tarih Ve 39044742-KDV.13-61735 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/06/2015 Tarih Ve 39044742-KDV.13-61725 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03/04/2015 Tarih Ve 39044742-010.01-614 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/09/2015 Tarih Ve 39044742-010-82897 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/11/2015 Tarih Ve 39044742-KDV.9-97161 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/04/2015 Tarih Ve 39044742-130-640 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/05/2016 Tarih Ve 39044742-KDV 12-53061 sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/05/2016 Tarih Ve 21152195-35-02-283 sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/04/2015 Tarih Ve 21152195-35-02-164 sayılı Özelgesi
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/06/2015 Tarih Ve 50426076-130[11-2014/20-1179]-108 sayılı Özelgesi
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/08/2015 Tarih Ve 50426076-130[9-2014/20-1190]-127 sayılı Özelgesi
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/04/2015 Tarih Ve 50426076-130[9-2014/20-1157]-59 sayılı Özelgesi
- Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/05/2016 Tarih Ve 37009108-130[11/1-C-2015/1503]-29095 sayılı Özelgesi
- OKTAR, K. "KDV İadeleri", <https://vergialgi.net/arastirmalar/kdv-iadeleri/>, (Erişim Tarihi: 14 Haziran 2018)
- Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/08/2015 Tarih Ve 41931384-130[40-2015-31]-52 Sayılı Özelgesi
- SARIGÜL, S. "Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe", Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016
- TOKAÇ, G. "Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve İadede Özellikli Durumlar", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:133, Ankara 2010

- YILMAZ, M. “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri Ve Önemi İle Reform İhtiyacı”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:219, Ankara 2017
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 26/04/2014 Resmi Gazete Tarihli ve 28983 Resmi Gazete No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 63 seri No.lu KDV Sirküleri
- 61 seri No.lu KDV Sirküleri
- 59 seri No.lu KDV Sirküleri
- 53 seri No.lu KDV Sirküleri
- Gelir İdaresi Başkanlığı; [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_68.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm) (Erişim Tarihi: 20 Haziran 2018)
- <http://und.org.tr/tr/5632/-transit-refakat-belgesi-nedir-transit-beyanname-sinden-ne-farki-vardir> (Erişim: 18 Haziran 2018)



