

İKİNCİ BÖLÜM
Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

MADDE 13 : ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA

MADDE METNİ :

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler,**[1]**

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,**[2]**

c) 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 inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler,**[3]**

d) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları**[4]** (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar). **[5]**

e) 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.**[6]**

f) Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı,**[7]** (7394 sayılı kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen ibare; **Yürürlük: 01.05.2022**) İçişleri Bakanlığı, **[21]** Savunma Sanayii (7349 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare; **Yürürlük: 25.12.2021**) Başkanlığı **[20]**, Milli İstihbarat Teşkilatı (7349 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare; **Yürürlük: 25.12.2021**) Başkanlığı **[20]** **[21]** 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**(7349 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 25.12.2021)**, Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen savunma sanayii projelerine ilişkin olarak bu kurumlara ilgili projeler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler. **[8]**

g) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına teslimi,**[9]**

ğ) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi. **[10]**

h) Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızıllaç 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 akderitasyonuna ilişkin, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akderitasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri,**[11]**

i) 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 numarasında 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, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil) teslimi.**[12]**

j) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin **(7394 sayılı kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare ; Yürürlük: 01.05.2022)** üç yıl **[22]** içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.), **[13]**

j) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme**(7161 sayılı kanunun 17 nci maddesiyle eklenen ibare ; Yürürlük: 01.02.2019 tarihinde uygulanmak üzere 18.01.2019)**, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları,**[14]**

k) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler, **[15]**

l) 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.),**[16]**

m) 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri (İstisna kapsamında alınan makine ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.), **[17]**

(7166 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent ; Yürürlük: 22.02.2019)n 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi (Bu bent hükmünün uygulanmasında, bu maddenin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmaz.),**[19]**

Cumhurbaşkanı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.**[18]**

[1]6111 sayılı Kanunun 85 inci maddesi ile "çıkan hizmetler ," ibaresi "çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler," ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 25/2/2011)

4108 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 2/6/1995) Değişmeden önceki hali "Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler."

4008 sayılı Kanunun 31 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 6/7/1994) Değişmeden önceki hali "Mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler,"

3297 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki hali "İnşa edilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler."

3174 Sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 29/3/1985) Değişmeden önceki hali "Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların inşası, tadili, onarımı ve bakımına ilişkin teslim ve hizmetler"

[2]5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle mülga olan bent yeniden düzenlenmiştir. (Yürürlük 1/8/2004)

5035 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinin 1 inci fıkrası ile kaldırılmıştır. (Yürürlük 2/1/2004) Kaldırılan hüküm "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,"

3174 Sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 29/3/1985) Değişmeden önceki hali "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından yapılan hizmetler."

[3] 5615 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile değiştirilmiştir. Yürürlük (4/4/2007) Değişmeden önceki hali "Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,"

5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31/7/2004 tarihinde) Değişmeden önceki hali "6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri."

3174 Sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 29/3/1985)

[4] 6770 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile eklenen ibare. (Yürürlük:27/01/2017)

[5] 4369 sayılı Kanunun 59 uncu maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 29/7/1998)

[6]5538sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 12/7/2006) Değişmeden önceki hali "Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,"

5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/8/2004)

[7] 694 sayılı KHK ile eklenmiştir. (Yürürlük 25/8/2017)

[8] 5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/8/2004)

[9] 700 sayılı KHK'nın 90 inci maddesi ile "Başbakanlık" ibaresi "Cumhurbaşkanlığı" şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 9/7/2018)

5904 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 3/7/2009)

[10] 5904 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 3/7/2009)

[11] 6639 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 27/3/2015)

[12] 6663 sayılı Kanununun 13 üncü maddesiyle eklenmiştir. (Yürürlük 10/2/2016)

[13] 6824 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 8/3/2017 tarihinde)

[14] 7103 sayılı Kanunun 29 uncu maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/4/2018)

[15] 7104 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

[16] 7104 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

[17] 7104 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

[18] 700 sayılı KHK'nın 90 ıncı maddesi ile "Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 9/7/2018)

5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile son paragraf eklenmiştir. (Yürürlük 1/8/2004)

[19] 7166 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli: (7161 sayılı kanunun 17 nci maddesiyle değişen bent ; Yürürlük: 01.02.2019 tarihinde uygulanmak üzere 18.01.2019)n) Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayıncılık sertifikası verilmiş yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi,

[20] 7349 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli: Müsteşarlığı

[21] (7394 sayılı kanunun 10 uncu maddesiyle çıkarılan ibareler) Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü

[22] 7394 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli: bir yıl

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

13. maddeyle ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde 5, 7, 10 no.lu Tebliğler ile değişiklikler yapılmıştır.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

13 üncü madde hükmü, 3174, 3297, 4008, 4108, 4369, 5035, 5228, 5615 ve 5904 sayılı Kanunlarla değişikliğe uğrayarak bugünkü şeklini almıştır.

Bilindiği üzere KDV istisnaları, indirim ve iade hakkı doğuran ve doğurmayan istisnalar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İndirim ve iade hakkı doğuran başlıca istisnalar KDV Kanunu'nun;

- 11 inci maddesindeki ihracat istisnası
- konumuz olan 13 üncü maddesindeki istisnalar,
- 14 üncü maddesindeki yurt dışı taşımacılık istisnası,
- ve 15 inci maddesindeki diplomatik istisnadır.

Konumuz olan 13 üncü madde ile ilgili olarak yüklenilen KDV ler indirilir. İstisna kapsamındaki teslim veya hizmetin gerçekleştiği ayda bu teslim ve hizmetler için yüklenilmiş olup indirimle giderilmemiş bulunan KDV tutarlarının iadesi istenebilir. (Aynı esaslar 11, 14, ve 15 inci maddeler açısından da geçerlidir. Buna mukabil KDV Kanunu'nun 16 ncı ve 17 nci maddesindeki istisnalar ile geçici maddelerinde yazılı istisnalarla ilgili KDV yüklenimleri bazı özellikli bentler dışında prensip olarak gider veya maliyet olarak dikkate alınır, indirilemez ve iadesi istenemez.)

1. DENİZ, HAVA VE DEMİRYOLU TAŞIMA ARAÇLARININ, YÜZER TESİS VE ARAÇLARIN TESLİMİ, İNŞA ETTİRİLMESİ, BU ARAÇLARIN İMAL VEYA İNŞAASINA YÖNELİK TESLİM VE HİZMETLER İLE SÖZ KONUSU ARAÇLARIN TADİL, ONARIM VE BAKIM HİZMETLERİ (13/a):

13 üncü maddenin (a) bendi ile ilgili olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-1 no.lu bölümünde yapılan açıklamalar:

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

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

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV’den istisna olup, bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1.Araç ve Tesislerin Tesliminde İstisna

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

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara, Kanunun (13/a) maddesi kapsamında yapılan söz konusu araçların tesliminde istisna uygulanmaz.

Örnek:Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe yapılacak yat tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için teslimin yapıldığı tarih itibarıyla yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli iştiğal konuları arasında yer alması ve sürekli olarak yapılması gerekir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri KDV'den istisna olan malların ithali de vergiden istisnadır.

Buna göre, araçların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır. İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı yeterlidir.

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

3065 sayılı Kanunun (13/a) ve (16/1-a) maddelerinde yer alan istisna hükümleri uyarınca KDV ödenmeksizin ithal edilen araçların ticari faaliyetlerde kullanılmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının kaybedilmesi nedeniyle alınması gereken vergi Kanunun 48 ve 51 inci maddeleri gereğince ilgili Gümrük İdaresince 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre tahsil edilir.

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

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

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

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri KDV'den istisnadır.

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

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

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

Araçların tadil, onarım ve bakımını istisna kapsamında yaptırmak isteyen mükellefler tarafından tadil, onarım ve bakım yapılacak araçlar için hazırlanan proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Birden fazla araç için tadil, onarım ve bakım yaptıracak mükelleflerin takvim yılı aşılmamak kaydıyla kendilerince belirlenen bir dönemdeki istisna kapsamındaki hizmet alımları için tek bir proje hazırlayarak elektronik ortamda sisteme girmeleri de mümkündür. Mükellefler bu hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Vergi dairesi tarafından durumu, iştilgal konusu, aracın mahiyeti göz önüne alınarak yapılan değerlendirme sonucunda şartları taşıyan mükelleflere, elektronik olarak sisteme girilen hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:6B).

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

Söz konusu istisna belgesi, tadil, onarım ve bakım işine ilişkin proje kapsamındaki hizmetlere ilişkin liste esas alınarak ve sadece bu kapsamdaki tadil, bakım, onarım işleriyle sınırlı olarak uygulanmak üzere verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalsı olarak alınacak hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Hizmet gerçekleştirildiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektirir tabiidir.

İstisna kapsamındaki işlemlerin ayrı bir projeye bağlanmasının zor olduğu durumlarda ve/veya küçük çaplı bakım onarımlarda servis formu, mühendis raporu proje olarak değerlendirilmek suretiyle işlem yapılabilir. Hizmet listesinin sisteme girişi ve istisna belgesi için başvuru fatura düzenleme süresi içinde kalmak kaydıyla bu form veya rapor ile daha sonra da yapılabilir. İstisna belgesi bu başvuruya istinaden düzenlenir.

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

Örnek: İşletmesinde kullandığı yatın motorunda meydana gelen arızanın tamiri için istisna belgesi alan yat işletmeciliği ile uğraşan mükellef (A), söz konusu arızayı istisna belgesinin bir örneğini vererek (C) firmasına tamir ettirmiştir. Bu tamir işlemi dolayısıyla, tamiraty yapan (C) KDV hesaplamayacaktır. Tamiraty yapan firmanın bu tamir işlemi dolayısıyla satın alacağı her türlü malzeme KDV'ye tabidir.

Öte yandan (A)'nın söz konusu tamir işlemi bizzat kendisinin yapması halinde de bu amaçla satın alacağı her türlü malzeme (yedek parça dahil) KDV'ye tabi olacaktır.

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

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

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

1.3. Faaliyetleri İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetler

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanma şartları madde metninde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

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

-İstisnadan yararlanabilecek mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler olmalıdır.

-İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler, söz konusu araç ve tesislerin imal ve inşasına yönelik olmalıdır.

-İstisna kapsamında imal ve inşa edilebilecek araç ve tesislerin kapsamı bundan önceki iki bölümde açıklandığı şekilde olmalıdır.

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

Araçlarda bulunmadığı takdirde tescil işlemi yapılmayan (klima, jeneratör, telsiz, radar, sonar, soğutma sistemi, uydu cihazı, can yeleği, can salı vb. dahil) aksam ve parçaların araçları bizzat veya fiilen imal ve inşa edenlere teslimi, gemi inşaat mühendisince onaylı malzeme metraj raporuyla belgelendirilmesi şartıyla, istisna kapsamındadır. Araçların inşası tamamlanarak tescil işlemi yapıldıktan sonra, ana motor dışında kalan aksam ve parçaların teslimi ise istisna kapsamında değildir.

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

Taşıma aracının imal ve inşası ile ilgili olarak tedarikçi firmalardan alınan ve aracın maliyeti içinde olan gümrük müşavirliği, yükleme-boşaltma, dâhili nakliye ve benzeri hizmetler de istisna kapsamındadır.

NOT :

Eskiden Maliye İdaresi gemi inşasında kullanılmak üzere gümrükte KDV ödenmeksizin ithal edilen gemi inşa malzemeleri için alınan gümrük müşavirliği hizmetlerini 13/a maddesi kapsamında KDV'den istisna ettirmiyordu. Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından KDV Genel Uygulama Tebliği'nin yayımından önce verilen 02.01.2013 tarih ve KDV.17.4-1 sayılı Özelgede "...gemi inşasında kullanılmak üzere ithal ettikleri mallara ilişkin olarak firmanız tarafından verilen gümrük müşavirliği hizmeti deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili bir hizmet niteliğinde olmaması nedeniyle, söz konusu hizmetin genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir." ifadesini kullanmak suretiyle olumsuz yanıt vermişti.

İstisna kapsamındaki araç ve tesislerin bizzat veya sipariş yoluyla imal ve inşasında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülür.

1.3.1. İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler

Araç ve tesisleri bizzat imal ve inşa etmek isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Dilekçede; imal/inşa etmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/inşa edileceği (kiralamak, işletmek veya işletmede kullanmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna şartlarına göre (kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılmak üzere imal/inşa ediliyorsa "kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek" koşulunun sağlanıp sağlanmadığı araştırılır.

Bu koşulları sağlayan, araç ve tesisleri bizzat imal ve inşa etmek isteyen mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, 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.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini bizzat yapan mükelleflerce söz konusu belgeye dayanılarak yapılacak, imal veya inşa ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

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

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

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

Araç ve tesisleri sipariş vererek imal ve inşa ettirmek isteyen mükellefler tarafından imal ve inşa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Dilekçede; imal/inşa ettirmek istedikleri aracın cinsi, hangi amaçla imal/inşa edileceği (kiralamak, işletmek veya işletmede kullanılmak), araç işletmede kullanılacaksa istisna şartlarına göre (kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek üzere) kullanılacağı açıkça ifade edilir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı ve imal/inşa edilecek aracın 3065 sayılı Kanununun (13/a) maddesinde belirtilen araçlardan olup olmadığı tespit edilir. İşletmede kullanılmak üzere imal/inşa ediliyorsa "kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek" koşulunun sağlanıp sağlanmadığı araştırılır.

Bu koşulları sağlayan, araç ve tesisleri sipariş vererek imal ve inşa ettirmek isteyen mükelleflere, imal ve inşa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6D)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnالی olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler. Satıcı mükellefin iade talebi bu istisna belgesi esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılır.

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Bu belgeye dayanılarak imal veya inşa işinde kullanılacak mal ve hizmetlerin alımlarında KDV ödenmeksizin işlem yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, imal veya inşa işini sipariş vererek yaptırmak isteyen mükelleflerce söz konusu belgeye dayanarak yapılacak, imal veya inşa ile ilgili ana motor dahil her türlü aksam ve parça alımları ve ithalatı ile hizmet alımlarına istisna uygulanır.

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

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

Söz konusu araç ve tesisleri, aldıkları sipariş üzerine fiilen imal ve inşa edenlerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanır.

Örnek: Bir tersane işletmesi, taşımacılık işiyle uğraşan (A) firmasının siparişi üzerine bir gemi inşa ediyorsa bu geminin imal ve inşası ile ilgili olarak tersane işletmesinin mal ve hizmet alışlarında istisna uygulanacaktır.

Ayrıca, tersane işletmesinin imal ve inşaa ile ilgili olarak (A) firması adına düzenlediği teslim veya hizmet faturalarında da KDV hesaplanmayacaktır.

Araç ve tesisleri sipariş olarak imal ve inşaa işini fiilen yapmak isteyen mükellefler tarafından imal ve inşaa edilecek her bir araca ilişkin olarak hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellefler mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.

Bu mükelleflere, imal ve inşaa edilecek her bir araç veya tesise ilişkin olarak imal/inşaa projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste ile sınırlı olarak vergi dairesi tarafından istisna belgesi verilir. (EK:6C)

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnallı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi/ hizmet ifası gerçekleştiğçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

İmal ve inşaa işini sipariş üzerine fiilen yapanlara istisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

1.3.3. Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlere Yönelik İstisna

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

Ayrıca, bunların KDV mükellefi olması zorunluluğu da bulunmamaktadır.

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

Örnek: Satmak üzere bir yat inşaa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşaa ile ilgili mal ve hizmet alımları KDV'den istisnadır. Bu yat inşaa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmaz. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşaa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmez.

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

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

İstisna belgesinin ekinde, 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.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları imal ve inşa edenlere istisna belgesine dayanılarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin düzenlenen faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesi tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesine göre yurtiçinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre, söz konusu araçlarda olduğu gibi araçların imal ve inşasında kullanılacak malların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanır.

İstisnanın uygulanabilmesi için ithal edilecek malların, istisna kapsamında yer aldığını gösteren istisna belgesinin ilgili Gümrük İdaresine ibrazı ve istisna kapsamında alınabilecek mallara ilişkin listenin ilgili mala ilişkin bölümünün Gümrük İdaresince onayı gereklidir.

Deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçlarını imal ve inşa edenlerin imal ve inşa bittikten sonra bunları satarken istisna uygulanıp uygulanmayacağı, önceki bölümdeki açıklamalara göre belirlenir. İmal ve inşa edilen aracın vergi uygulanarak teslim edilmesi, imal veya inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna hükümlerine göre işlem yapılmasına engel değildir.

1.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, KDV beyannamesinin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 304 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu satışların KDV hariç bedeli, iade talep edilecek ise "Yüklenilen KDV" sütununa bu satışlar dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, satırın "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

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

1.5. İade

1.5.1. Araç ve Tesislerin Tesliminde

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, bu araçları istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği

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

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

1.5.2. Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak istisna kapsamında tadil, onarım ve bakım hizmeti verenlerin iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi durumunda mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

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

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

1.5.3.1. Faaliyetleri Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşasıyla İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

1.5.3.1.1. Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler

Araç ve tesislerin bizzat imal ve inşasından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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

1.5.3.1.2. Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine İmal veya İnşa Edenler

1.5.3.1.2.1. Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal ve İnşa Ettirenler

Bu kapsamdaki iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- Siparişe ilgili sözleşmenin noter onaylı örneği (İlk iade talebi sırasında bir defa verilecektir. Sözleşme kapsamında değişiklik olması halinde yeniden verileceği tabiidir.)
- İstisnaya konu edilmiş harcamalara ilişkin alış belgelerinin listesi
- Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mala ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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

1.5.3.1.2.2. Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler

Araç ve tesislerin sipariş üzerine imal ve inşasından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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

1.5.3.2. Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Teslim ve Hizmetler

Faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

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

1.6. Mütteselsil Sorumluluk

Araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna uygulanabileceğini gösteren istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır.

Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da mütteselsilen sorumlu olur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.”

1.2. 13 üncü Maddenin (a) Bendi ile İlgili Diğer Hususlar :

Yukarıdaki Tebliğ hükümleri, 13'üncü maddenin (a) bendi hakkında geniş bilgi içermekle beraber aşağıdaki hatırlatmaların yapılmasında yarar görüyoruz :

- İstisnaya konu mal, deniz, hava ve demiryolu taşımacılığında kullanılan taşıma aracı, yüzer tesis ve araç olmalıdır. Aracın yeni veya kullanılmış olması istisnayı etkilemez. Örnekle ifade etmek gerekirse, tonajına bakılmaksızın her nevi gemi, römorkör, yüzer konteyner, yüzer otel, yüzer havuz ve benzeri yüzebilen araçlar, uçak, helikopter ve diğer hava taşıma araçları, lokomotif, vagon ve demiryolu taşımacılığında kullanılan diğer taşıt araçlarının teslimi istisna kapsamındadır. Kara taşıt araçlarının teslimi ve ithali istisna kapsamı dışındadır.
- Deniz veya hava aracının **sportif eğlence** amacına yönelik olarak kullanılabilen bir araç olması 31 No.lu KDV Sirküleri çıkarılıncaya kadar istisna uygulamasına engel teşkil etmemiştir.

Nitekim 10.4.1997 tarih ve 15035 sayılı Bakanlık muktezasında

“Konuyla ilgili olarak Deniz Müsteşarlığı Deniz Ulaştırma Genel Müdürlüğünden alınan 31.1.1997 gün ve B.02.1.DNM/0.06.01 (TİC-97) 100 sayılı yazınızda “Deniz motosikleti, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları ve motorsuz lazer yelkenli tekneler”in deniz aracı kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmektedir.”

denilmiştir.

Ancak 20 yıl süren bu uygulamadan sonra Maliye Bakanlığı görüş değiştirerek, 31 No.lu KDV Sirkülerinde

“.....sportif eğlence amacına yönelik hizmet veren deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, motorsuz lazer yelkenli tekneleri, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzeri araçlar deniz ve hava taşıma aracı niteliğinde olmadığından, bunların teslimleri istisnadan yararlanamayacaktır.”

görüşüne yer vermiştir. Bizim anlayışımıza göre Maliye Bakanlığı'nın bu yeni görüşü isabetli değildir. Bu görüş ortaya konuncaya kadar devam eden istisna uygulamalarının da sorgulanması gerekir.

60 no.lu KDV Sirkülerinde ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde bu anlayış devam ettirilmiş, üstelik eskiden “motorsuz lazer yelkenli tekneleri” istisna kapsamı dışında tutulurken, şimdi motorlu da olsa tüm yelkenliler bu istisnaya kapalı hale getirilmiştir.

- Dikkat edilirse Tebliğde, deniz, hava veya demiryolu aracının yanı sıra, aracı hareket ettiren ana motorlar da araç gibi istisna kapsamında görülmüştür. Mesela bir uçak işletmesi, işletmekte olduğu uçağa takmak üzere uçak motoru satın alırken veya ithal ederken KDV istisnası uygulanmasını sağlayabilir. Ancak ana motorun satılmak üzere satın alınması veya istisna kapsamında olmayan (işletilmeyen veya kiraya verilmeyen) bir araca takılmak üzere alınması halinde istisna uygulanamaz.
- 13/a maddesi kapsamındaki bir aracın veya motorun kiraya verilmesi işlemi KDV den istisna edilmez. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 05.03.2012 tarih ve 859 sayılı özelgesinde şöyle denilmiştir:

“Buna göre: uçak motorunuzun şirketinize teslimi KDV Kanununun 13/a maddesi kapsamında KDV den istisna olmakla birlikte söz konusu uçak motorunun kiralanması işlemi istisna kapsamında yer almadığından, şirketinize KDV Kanununun 13/a maddesine göre istisna yazısı verilmesi mümkün değildir.”

- 19.1.2001 tarih ve 270 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında, Belediye'ye satılmak üzere ithal edilecek dip tarama teknesinin ithalinde istisna uygulanamayacağı, bu teknenin Belediye'ye tesliminde de Belediye'nin bu gemiyi ticari amaçla işletmeyeceği veya kiraya vermeyeceği için KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Söz Konusu Araçların Tadili, Onarımı ve Bakımı Şeklindeki Hizmetlerde Özellikler :

- 13 üncü madde kapsamındaki araçların tadili, onarımı ve bakımı şeklindeki hizmetlerde KDV istisnası uygulaması ilk defa, KDV Genel Uygulama Tebliği ile **elektronik ortamda gönderilen PROJE şartına bağlanmıştır.**
- Vurgulamak isteriz ki, tadil, bakım ve onarım konusundaki istisna sadece HİZMETLER açısından geçerli olup mal teslimleri KDV ye tabidir. Mal teslimi bakımından istisna sadece 11 inci maddedeki ihracat istisnası şartları oluştuğunda uygulanabilir. Mesela tersanede tamir edilmekte olan gemi için yapılan elektrot satışı KDV'ye tabidir. Buna mukabil o geminin kaynak işlerini üstlenen firma bu işin bedelini KDV hesaplanmaksızın fatura edebilir. (Kaynak işinin yapımı esnasında elektrot kullanmış olması istisnayı engellemez.)
- Tadil, onarım ve bakım işini, araç sahibinin talebi üzerine üstlenen firmalar, Vergi Dairesi yazısına istinaden işin bedeli için KDV hesaplamamakla beraber, bu iş için ihtiyaç duydukları parça ve malzemeleri KDV siz olarak temin edemezler ve taşeronlarına KDV siz olarak iş yaptırılmazlar.

- Ancak yabancı gemi ve uçaklar ile, uluslararası sefer yapan gemi ve uçaklara yapılan her türlü mal tesliminin 11 inci madde kapsamında ihracat istisnasına konu olabileceği göz ardı edilmemelidir.
- Keza yabancı bandıralı gemilere Türkiye’de tamir-bakım hizmeti verilmesi halinde hizmetten yurt dışında yararlanıldığı kabul edilmekte olup, faturanın yurt dışı firmaya kesilmesi, hizmet bedelinin yurt dışından gelmesi yani hizmet ihracına ilişkin diğer şartların da sağlanması halinde bu hizmet 13/a maddesi kapsamında değil, fakat 11 inci madde kapsamında hizmet ihracı olarak KDV’den istisna edilmektedir. (İstanbul Defterdarlığı’nın 21.11.2000 tarih ve 6102 sayılı muktezası)
- Hizmetin malzeme kullanımını gerektiriyor olması, bu işlemin hizmet olma niteliğini değiştirmez. Nitekim İstanbul Defterdarlığı’nca verilen 7.6.2001 tarih ve 2568 sayılı muktezada,

“..... bu hizmetlerin ifası için zorunlu olan malzemelerin kullanılması halinde, bu malların teslimi değil bir hizmet ifası söz konusu olacağından kullanılan malzemelere ait bedellerin hizmet bedeline dahil edilerek bu şekilde fatura edilmesi mümkün olacaktır.”

denilmiştir.

- Tadil, onarım veya bakım işinin istisna kapsamında yapılabilmesi için, işi yaptıran mükellefin ilgili araca sahip olması şart değildir. İş yaptıran firma bu aracı kiralamış da olabilir.

İstisna Kapsamına Giren Taşıt veya Araçların İmal veya İnşasına Yönelik Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası Konusundaki Görüşlerimiz ise Şöyle Özetlenebilir:

Deniz, hava ve demiryolu taşıtlarının, yüzer tesis ve araçların imal veya inşasına yönelik olarak yapılacak yurt içi teslimler ve hizmetler ile mal ve hizmet ithalatları, 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle istisna kapsamına alınmış ve bu yeni istisna 2.6.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

İmal veya inşa esnasında istisna uygulanırken, imal veya inşa olunan taşıtın veya aracın ne amaçla kullanılacağına bakılmaz. Taşıt veya aracın özel amaçla kullanılmak üzere inşa edilmekte olduğu bilinse veya sonradan bu amaçla kullanılmak üzere teslimde bulunulsa dahi imal ve inşa esnasında uygulanan istisnalar geçerliliğini kaybetmez.

İstisna kapsamındaki taşıt ve araçların yapımı için gerekli malzemelerin teslimi KDV Kanunu’nun 13/a maddesi uyarınca KDV den müstesna iken, aynı taşıt ve araçların tadil, bakım ve onarımı için gerekli malzeme teslimleri hakkında 13 üncü maddede istisna hükmü yoktur. Ancak, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 8.4.2014 tarih ve 41 sayılı Özelgedeki ;

*“Bu açıklamalar çerçevesinde, deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemelerinin gerek firmanız gerekse havayolu şirketi tarafından **4458 sayılı Kanunun 167/9-d maddesine göre gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilmesi halinde**, bu ithalat işlemi 3065 sayılı Kanunun **16/1-b maddesi uyarınca KDV den istisna olacaktır**. Ancak, firmanızca ithal edilen donatım ve işletme malzemelerinin havayolu şirketlerine yurt içinde teslimi genel hükümlere göre KDV ye tabi tutulacaktır.”*

açıklamasında belirtildiği gibi “d) Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi,” Gümrük Kanunu’nun 167/9-d maddesi uyarınca gümrük vergisinden muafır. Gümrük vergisinden muaf olan malların ithali KDV Kanunu’nun 16 ncı maddesi uyarınca KDV’den istisna olduğu için, deniz veya hava ulaşım aracı sahip veya işleticileri bu araçlara ait donatım ve işletme malzemelerini gümrük vergisinden ve KDV’den müstesna olarak ithal edebilmektedirler. Aynı malların yurtiçinden teslimleri için KDV istisnası mevcut değildir.

2. DENİZ VE HAVA TAŞIMA ARAÇLARI İÇİN LİMAN VE HAVA MEYDANLARINDA YAPILAN HİZMETLER (Md:13/b):

2.1. 13 üncü Maddenin (b) Bendi ile İlgili Olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-2 no.lu Bölümünde Yapılan Açıklamalar:

“2. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna

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

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

2.1. Kapsam

Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin;

- Liman ve hava meydanlarında,
- Deniz ve hava taşıma araçları için,

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

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

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

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

Bu kapsamda liman, sınırları İdare tarafından belirlenen, gemilerin güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girişin kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir.

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

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

2.2. İstisna Uygulaması

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

Bu hizmetlerin gemi ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması veya hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından gerçekleştirilmesi istisna uygulamasını etkilemez.

Bu kapsamda, KDV'den istisna olarak temin edilen hizmetlerin Türk acenteler tarafından araç ve yük sahiplerinin bağlı olduğu yabancı acentelere yansıtılması da KDV'den istisnadır.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetlere ilişkin söz konusu istisna, tek aşamalıdır. Bu nedenle araç ve yük sahibi firmalara veya acentelerine doğrudan ilk safhadaki asıl yüklenici tarafından verilen ve fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Bu mükelleflerin istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili mal ve hizmet alımları ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. Dolayısıyla, alt yükleniciler

(taşeronlar) tarafından verilen ve asıl yükleniciye (ilk safhaya) fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

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

Buna göre;

- a) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve bu Tebliğin (II/B-2.1.) bölümünde belirtilen nitelikteki hizmetler, 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.
- b) 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise Kanunun (17/4-o) maddesine göre KDV'den istisnadır.
- c) Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) hem de (17/4-o) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.
- ç) Liman ve hava meydanlarında verilen ve 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

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

Hava meydanı işleticisi kuruluşlar tarafından, yukarıda belirtilen "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında yolculara verilen hizmetler, hava taşıma araçları için seyrüsefere ilişkin olarak verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler kapsamında KDV'den müstesnadır. Bu istisna kapsamında havayolu şirketlerinin bilet bedelleri içinde yer alan yolcu servis ücretleri, bilete ilişkin KDV matrahına dâhil edilmez. Ayrıca, "Yolcu Servis Ücreti" kapsamında verilen hizmetlere ilişkin tutarların hava yolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, 2004/8127 sayılı Kararnameyle 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde düzenlenen istisnaların uygulanmasına imkân veren asgari tutar, KDV hariç 100 TL olarak belirlenmiştir. Yolculara verilen söz konusu hizmetler, hava taşıma araçlarının seyrüseferleri ile ilgili hizmetlerdir. Bu nedenle, sözü edilen Kararname ile belirlenen asgari tutar, her bir araçta yolculuk eden yolcu sayısına göre hesaplanarak yolcu servis ücretleri toplamı esas alınarak uygulanır.

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

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

2.3.Beyan

Bu istisna kapsamındaki hizmetler, hizmetin ifa edildiği döneme ait KDV beyannamesinde, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 305 kod numaralı "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

2.4. İade

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

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

2.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.4.2. Nakden İade

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

2.2. 13 üncü Maddenin (b) Bendi ile İlgili Diğer Hususlar:

- Eski özelgelerden hareket ederek tespit ettiğimiz deniz ve hava taşıma araçlarının seyrüseferine ilişkin hizmet türleri şunlardır:
 - Geminin tonajına göre belirlenen (tarifeye tabi) acentelik komisyonu
 - Polis, sağlık memuru, **gemi personeli gibi kimselerin açıkta demirleyen gemiye götürülüp getirilmesi,**
 - **Gemi ile ilgili parça ve malzemenin gemiye götürülüp getirilmesi,**
 - Personel için **gemiye kumanya taşınması,**
 - Gemi çöpünün dökülmesi,
 - Palamar (çekme), kılavuzluk, römorkör, servis motoru hizmetleri,
 - Geminin limana uğramasının sağlanması ve liman hizmetleri,
 - Kurtarma, yüzdürme, rıhtıma veya açığa çekme işleri,
 - İşgaliye, liman, fener, sağlık hizmetleri
 - Vapur donatanları derneği ücretleri,
 - Kaptan vekalet yazısının tercümesi ve Noterce onayı,
 - Radar ve sair haberleşme hizmetleri,
 - Temizlik hizmetleri, gemiye yönelik surveyörlük,
 - Araca yönelik soğutma, ısıtma, havalandırma hizmetleri,
 - Yangın söndürme,
 - Gümrük, polis, konsolosluk ve diğer resmi dairelerde muamele yaptırılması,
 - Fios-Liner ve nezaret hizmetleri,
 - Yola elverişlilik belgesi verilmesi, faal gemiler için yapılan klaslama hizmeti,
 - Primaj,
 - Stevedaring (elleçleme),
 - Formen, puantör nezaret hizmetleri,
 - Muhaberat,
 - Hava meydanlarında yapılan yer hizmetleri.

Yukarıdaki örneklere benzeyen, gemi veya uçağın hal ve hareketi ile ilgili sair hizmetler de 13 üncü maddenin (b) bendi uyarınca KDV den müstesnadır.

Ancak ;

KDV Genel Uygulama Tebliği'nden önce liman veya hava meydanında yapılmaya dahi bir hizmet gemiye veya uçağa yönelik ise, istisna uygulanmasında tereddüt duyulmuyordu. Fakat Tebliğ'de Maliye Bakanlığı'nın ;

“...liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılırsa bile istisnaya tabi olmazken....”

şeklinde bir açıklamaya yer vermek suretiyle istisnanın kapsamını eski anlayış ve uygulamaya göre daraltma eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır. Şayet böyle bir daraltma eğilimi varsa, fiziken limanda veya hava meydanında cereyan etmeyen, gerek yukarıda belirttiğimiz, gerekse aşağıdaki Sirkülerde ve özelgelerde bahsi geçen hizmetlerin bir kısmı için KDV istisnası uygulanamayacaktır.

60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.2.2. no.lu bölümünde

- Pilotaj,
- Römorkaj,
- Palamar,
- Uçak ve gemilere park hizmeti verilmesinin 13 üncü madde kapsamında KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

60 no.lu Sirkülerde, 9 no.lu Sirkülerdeki istisna kapsamına giren ve girmeyen hizmetler listesi aynen tekrarlanmış, sadece kapsama giren hizmetlere Acente Ücreti veya Acente Komisyonu eklenmiş, kapsama girmeyen hizmetlere ise ISPS hizmeti eklenmiştir. Söz konusu listeler şöyledir :

3.2.2.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

Tahmil ve Tahliye: *Yükün (genel kargo, dökme yük, sıvı yük, konteyner, araç vb.) gemi ambarı, tankı veya güvertesinden liman sahasına alınması veya gemiye yüklenilmesi için verilen hizmetler.*

Yükün Aktarılması (Shifting): *Müşteri, acente veya armatörden herhangi birinin talebi ile konteyner veya diğer yüklerin gemi üzerinden karaya, karadan gemiye yer değiştirmesi hizmeti.*

Limbo: *Konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye veya şat, duba veya benzeri yüzer vasıtalara aktarma hizmeti.*

Vinç Hizmeti: *Limanda kendi imkanları ile konteyner veya diğer yüklerin tahmil tahliyesini yapan üçüncü şahıslara veya doğrudan yüke verilen vinç hizmeti.*

Kilitleme ve Bağlama (Lashing): *Gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabitlenme malzemesi ile bağlanması hizmeti.*

Kilit ve Bağ Çözme (Unlashing): *Gemiden tahliye edilecek konteyner ve diğer yüklerin birbirlerine ve/veya gemilere bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çıkarılması hizmeti.*

Nezaret Hizmeti: *Konteyner ve diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen gözetim hizmeti.*

Ambar Kapağı Açma/Kapama Hizmeti: *Tahmil, tahliye yapılabilmesi için gemi ambar kapaklarının vinç marifetiyle açılması, gerekli hallerde iskele veya rıhtımda istiflenmesi ve kapatılması hizmeti.*

Gemi İşgaliye: *Geminin tahmil, tahliye ve diğer operasyonlar amacıyla iskele, rıhtım veya demirleme sahalarında bağlı kalması esnasındaki barınma işgaliye ücreti.*

Gemi Fuzuli İşgaliye Hizmeti: *Gemilerin; iskele, rıhtım, demirleme sahaları gibi yerleri hizmet bitiminden sonra veya işletmenin izni olmaksızın fuzuli olarak işgal etmelerinin ücreti.*

Gemi Aktarma: *Geminin rıhtım veya iskele üzerinde kendi imkanlar ve/veya römorkör, pilot yardımı ile yer değiştirilmesi hizmeti.*

Gemilerin Atıklarının Alınması: *İşletmeye ait rıhtım ve iskelelere yanan liman içindeki demirleme sahasına demirleyen gemilerin katı ve/veya sıvı atıklarının alınması hizmeti.*

Tekrar Sevk Konteynerler (Transit): *Hizmete başlamadan önce beyan edilmesi koşuluyla, limana denizyoluyla gelip herhangi bir maniplasyona tabi tutulmaksızın tekrar denizyolu ile aynı limandan gidecek olan konteynerlere ait ücretler.*

Acente Ücreti veya Acente Komisyonu: *Gemi veya mürettebatına verilen acentelik hizmeti karşılığında alınan bedeller.*

3.2.2.2. İstisna Kapsamına Girmeyip Vergiye Tabi Olan Hizmetler

Konteyner İçi Bağlama/Çözme (Konteyner İçi Lashing/Unlashing) Hizmeti: Konteynerlerin içine konulan yüklerin bağlama/sabitlenme malzemesi ile bağlanması (lashing), bağlı yüklerin bağlama sabitleme malzemelerinin çözülmesi (unlashing) hizmeti.

Ardiye: Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetler.

Terminal Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmeti.

Konteyner Dolum Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde doldurulması hizmeti.

Konteyner Boşaltma Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde boşaltılması hizmeti.

Konteyner İçi Aktarma Hizmeti: Saha içinde yükün bir konteynerin içinden diğer konteynerin içine aktarılması hizmeti.

Konteyner Tam Tespit Hizmeti: İthal veya ihraç edilmek üzere, saha içinde bulunan konteynerin gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine beyana ve gerekli evsafa uygunluğunun denetlenmesi için insan gücü veya yükleme boşaltma ekipmanları kullanılarak komple boşaltımı ve dolumu hizmeti.

Konteyner Muayene/Numune Alma Hizmeti: Saha içinde bulunan konteynerin, gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine kapağının açılması, muayene edilmesi ve yükten numune alınması hizmeti.

Konteyner Tamir Hizmeti: Hasarlı konteynerin acentenin veya yük sahibinin talimatı ile tamir edilmesi hizmeti.

Konteyner Elektrik Verilmesi: İçinde barındırılan yükün özelliği gereği soğutma tertibatı bulunan özel konteynerler için sahada ardiye süresi içinde elektrik enerjisi verilmesi bir teslim niteliği olduğundan istisna kapsamına girmemektedir.

Konteyner Temizleme (Yıkama-Kurutma): Konteynerin içinin temizlenmesi için verilen hizmetler.

Konteyner Nakliye Hizmeti: Konteynerin bir yerden bir yere taşınması hizmeti.

Tartı Hizmeti: Konteyner veya diğer yüklerin kantar marifetiyle tartılması hizmeti.

ISPS Hizmeti: Uluslararası gemi ve liman tesisi güvenlik hizmeti

NOT:

Bize göre yukarıda, istisna kapsamına girmediği ileri sürülen hizmetlerin tamamı, istisnaya girip girmediği yönünden tartışmaya açıktır. Bize göre konteyner, gerek suda gerekse hava yoluyla yapılan taşımada, deniz veya hava taşıtının önemli bir unsuru olup gemi konteynerine gemi gözüyle, uçak konteynerine uçak gözüyle bakılmalı, bu konteynerlere yönelik tüm hizmetler aynen gemiye veya uçağa verilen hizmetler gibi, 13/b uyarınca KDV den istisna edilmelidir.

- İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 19.7.2004 tarih ve 4807 sayılı muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir:

“...liman ve hava meydanlarında doğrudan gemiye veya gemiye yükleme ve boşaltma ile ilgili olmak şartıyla yüke ve yolcuya verilen yükleme, boşaltma, gözetim, nezaret, formen, puantör, fio, konşimento ve ordino hizmetleri katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ancak bu hizmetler liman sahasında da olsa henüz gemiye yüklenme aşamasına gelmemiş konteynerlere verilmesi halinde vergiye tabi olacaktır.

Yine, yabancı gemilerin Türk limanlarına uğramaları ve boğazlardan transit geçişleri dolayısıyla verilecek **acentalık, koruyucu acentalık, komisyon, primaj, gözetim, formen, puantör, nezaret, muhaberat hizmetleri de yukarıda belirtilen şartların taşınması halinde katma değer vergisinden istisna olacaktır.**”

Bu muktezaadaki görüşlere genel olarak katılıyoruz. Fakat yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bizim görüşümüz konteynerlerin gemi gibi muamele görmesi gerektiği, bu nedenle gemi ve uçak konteynerlerine yönelik her türlü hizmetin 13. madde kapsamında istisna olması gerektiği yönündedir.

- 13 üncü maddenin (b) bendi, kapsama giren HİZMET niteliğindeki işlemleri kapsamakta, MAL TESLİMLERİ KAPSAM dışı bulunmaktadır. Bu nedenlerle deniz veya hava taşıtlarına yakıt, kumanya, su,

elektrik gibi mal verme işlemlerinin bu bendin kapsamı dışında olması gerekir. Ancak Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.11.2011 tarih ve 128 sayılı özelgede, limanlarda gemilere dökme yada taşıma yoluyla içme veya kullanma suyu verilmesi HİZMET (liman hizmeti) olarak nitelendirilmiş ve 13/b maddesi kapsamında değerlendirilmiştir. (Danıştay 9. Dairesi'nin 13.01.1999 tarih ve E.1998/2270, K.1999/185 sayılı kararında da aynı görüş benimsenmiştir.) Buna mukabil yine limanlarda gemilere elektrik verilmesi işlemi mal teslimi sayılarak 13/b maddesinin kapsamı dışında tutulmuştur.

- DHMI'ne verilen bir muktezada, bu işletmenin havayolu şirketlerine trunk telsizlerini kiraya verme hizmetlerinin KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 19.7.2001 tarih ve 3422 sayılı muktezası) Bizim anlayışımıza göre uçakla veya uçakta haberleşmeyi sağlayacak cihazların kiraya verilmesi hizmeti 13/b kapsamında KDV den müstesna olmalıdır.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2015 tarih ve 469 sayılı Özelgesinde;

*“.....liman ve hava meydanlarında, gemilerin tüm donanımlarında, yükünde, gemilerin limanlara veya diğer bir gemiye çarpması sonucu oluşan **hasarların tespiti edilmesi, arızalarının tespiti**, gemilerin **teknik donanımının tespiti** gibi hizmetler seyrüsefere ilişkin bir hizmet olmadığından, Kanunun 13/b maddesiyle düzenlenen KDV istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”*

denilmektedir. Bu Özelgeye de katılmıyoruz. Çünkü hasar tespiti, teknik donanım tespiti geminin işletilmesiyle ilgili hizmetler olup bunların istisna kapsamı dışında tutulması, maddenin lafzına ve ruhuna aykırıdır.

- Gemi ve uçaklara yönelik hizmetlerin seyrüsefere ilişkin olan-olmayan şeklinde ayırımı tabi tutulmasını uygun bulmuyoruz. Başka bir anlatımla, gemiye, uçağa yolcuya ve yüke yönelik tüm hizmetlerin istisna kapsamında olması gerektiğini düşünüyoruz.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınının 08.08.2011 tarih ve 1219 sayılı özelgesinde,

“Buna göre, Şirketinize ait uluslararası deniz taşımacılığı yapan İsimli gemiye ilişkin gemi işletimi, gemi personelinin sevk ve idaresi, gemicilik bilgileri ve gemi tekniği kapsamında alınan hizmetler KDV Kanunu'nun 13/b maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden katme değer vergisine tabi bulunmaktadır.”

denilmiştir.

Bu özelgeye katılmıyoruz.

Çünkü;

Bu özelgede bahsi geçen hizmetler gemiye yöneliktir. Hatta seyrüsefer ile ilgilidir. Bu nedenle istisna kapsamına girmemesi için neden yoktur.

Hernekadar 3174 Sayılı Kanun'un gerekçesinde "seyrüsefer" tabirine yer verilmiş ise de madde metnine yansımamış olan böyle bir unsurun istisna şartı olarak dikkate alınması doğru değildir.

Gemi ve uçak, yolcusuyla konteyneri ile ve yüküyle bir anlam ifade eder. Yolcuyu, yükü ve konteyneri bu araçların işletilmesinde gündem dışı tutmak mümkün değildir.

3065 Sayılı Kanun'un gerekçesine göre (b) bendinin konuluş amacı deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesi, teşviki ve dış rekabete tahammül edebilir duruma getirilmesidir. Taşıt araçlarının yegâne gelir kaynağı ve varlık nedeni yolcu ve yük olduğuna göre yolcuya ve yüke yönelik hizmetlerin kapsam dışında tutulması, hükmün konuluşundaki amaca aykırı düşer. Yükün kabı olarak kullanılan konteyneri de gemiden veya uçaktan ayrılmış olsa bile geminin veya uçağın kendisi gibi algılamak gerekir.

- Maddenin lafzından hareketle, sadece liman sahası içinde veya sadece hava meydanlarında yapılan hizmetlerin istisna kapsamında olduğu, bu yerler dışında ifa edilen hizmetlerin gemiye veya uçağa (seyrüsefere) ilişkin olsa dahî istisna kapsamına girmeyeceği düşünülemez. Zaten ötedenberi uygulama bu anlayışla yapılmakta, hizmet deniz ve hava taşıma aracına yönelik ise, hizmetin icra yerine bakılmaksızın

KDV istisnası uygulanmakta idi. Örnek vermek gerekirse, bir gemi sürüklenerek liman sahasının dışında karaya oturduğunda, bu geminin kurtarılması için verilen hizmet 13-b kapsamında istisna edilmekte idi. Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde lafza bağlı kalınarak, istisnanın uygulanması için hizmetin icra yerinin liman veya hava meydanı sahası içinde olması gerektiği belirtilmiş buna paralel olarak liman ve hava meydanı tanımları yapılmıştır. Nitekim, 23.05.2014 tarih ve 39044742-130-1423 sayılı Özelgede şöyle denilmiştir ;

"...hizmetlerin verildiği boğaz bölgesinin İstanbul Liman Başkanlığı idari sahasının içinde yer alması kaydıyla liman kapsamında değerlendirilerek bölgede verilen hizmetler (kılavuzluk, yedekleme, gemi aktarma) KDV Kanununun 13/b maddesi kapsamında KDV'den istisna olup, istisna 305 kodu kullanılarak ilgili dönem KDV beyannamesinde beyan edilecektir."

- Bir hizmetin hem 13/b, hem de 17/4-o maddesi kapsamına girmesi halinde, istisnanın 13/b kapsamında (indirim ve iade hakkı olacak şekilde) uygulanacağı yolundaki idari yorum isabetlidir. (60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.2.2.3. no.lu bölümü. Aynı yorum, KDV Genel Uygulama Tebliğinde de mevcuttur.)

3. ALTIN, GÜMÜŞ VE PLATİN İLE İLGİLİ ARAMA, İŞLETME, ZENGİNLEŞTİRME VE RAFİNAJ FAALİYETLERİ İLE PETROL ARAMA FAALİYETLERİNİ YÜRÜTENLERE YAPILAN MAL VE HİZMETLER İLE BORU HATTI İLE TAŞIMACILIK YAPANLARA BU HATLARIN İNŞAA VE MODERNİZASYONUNA İLİŞKİN OLARAK YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER (Md:13/c) :

13 üncü maddenin (c) bendindeki bu istisnalar hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-3 ve II/B-4 no.lu bölümlerinde şu açıklamalar yapılmıştır:

"3. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

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

3.1.1. Kapsam

İstisna, Türk Petrol Kanununun 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.

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

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

Münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmaz. Ancak bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından (Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden), münhasıran petrol arama faaliyetinde bulduklarına veya söz konusu bina tesislerinin ve teçhizatın münhasıran petrol arama faaliyetlerine tahsis edildiğine dair bir belge almış olan kuruluşlar için geçerlidir.

Mülga paragraph

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

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

3.1.2. İstisnanın Uygulanması

Petrol arama faaliyetinde bulunan petrol hakkı sahibi şirketlere ve bu şirketlerin müteahhitleri ile yapmış oldukları sözleşmelere istinaden Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce tescil edilmiş müteahhitlerine yurtdışı ve yurtiçi malzeme ve hizmet alımlarında istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır.

Petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine, istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımında kullanılmak üzere Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından "KDV İstisna Belgesi" (petrol şirketlerine EK:7A, müteahhitlerine EK:7B) verilir. İstisna belgesi sahibi tarafından bu belgenin bir örneği satıcı firmalara verilir ve istisna kapsamına giren mal ve hizmet alımlarında KDV uygulanmaması talep edilir.

İstisna kapsamında münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere sarf malzemesi niteliğinde olan malzemeler ile hizmet alımında bulunan ilgili kişi ve kuruluşlarca, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerini içeren bir liste hazırlanır ve faturanın düzenlendiği ayı takip eden ayın 10 uncu gününe kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne verilir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce bu liste yedi gün içinde incelenerek onaylanır.

Ayrıca, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından onaylanan bu listenin bir örneği firma yetkililerince satıcıya/satıcılara verilir.

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

Öte yandan, yurt içinden KDV istisnası kapsamında vasıta, akaryakıt ve demirbaş alımından önce, bu alımların petrol arama faaliyeti için gerekliliği ve uygunluğunun Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce karara bağlanması gerektiğinden, söz konusu malzemeler için ön izin alınması gerekmektedir.

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

Bu istisna kapsamındaki petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere yurtdışından malzeme ithalinde istisna, istisna uygulamasından yararlanan mükellefin ithalat öncesinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne ithal faturasını ibraz ederek malzeme ithalat izni alınması suretiyle uygulanır.

Bu durumda, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ithal edilecek malzemeler için verilen ithal müsaadeleri (EK: 7C) Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce "ARAMA" ibaresi yer almak suretiyle düzenlenir. Her bir ithalatta, ithal edilecek malzemelerin cinsi, miktarı ve niteliğini içeren faturalar Genel Müdürlükçe onaylanır.

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

3.2.1. Kapsam

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

Bu istisnadan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahibi taşımacılar yararlanabilir.

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

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

Yapılan işin bütünü içerisinde istisna kapsamında olmayan mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunlar ayrıca fatura edilir ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanır. İnşa ve modernizasyon işlerinde doğrudan kullanılan mal ve hizmetlere ilişkin olarak, bu işlerde kullanılan boru, yedek parça, sarf malzemesi ve benzeri mal alımları ile inşa ve modernizasyona ilişkin yapım işleri, bu işlerde kullanılan malların taşınmasına ilişkin nakliye hizmeti ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

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

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

3.2.2. İstisnanın Uygulanması

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

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

Boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonravergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

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

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

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

Söz konusu istisna belgesi, boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu istisna kapsamında yaptırmak isteyen belge sahipleri tarafından hazırlanan transit boru hattı projesi kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalsı olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

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

3.3.Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 306 kod numaralı "Petrol aramaları, petrol boru hatlarının inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

3.4. İade

Bu işlemlerden kaynaklanan iade talebinde aşağıdaki belgeler aranır.

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden alınan istisna belgesi ile onaylı listenin örneği/Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin örneği ile kendisi tarafından ilgili mal ve hizmete ilişkin olarak onaylanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

3.4.1. Mahsuben İade

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

3.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3.5. Müteselsil Sorumluluk

Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için, istisna belgesinin, teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı mükellefe ibraz edilmesi şarttır. Mükelleflerin bu belge olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

İşlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır.

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

3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. Kapsam

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

3213 sayılı Maden Kanunu[3] hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalarla, zenginleştirme işini yapan firmalar ve yaptıkları işlemler Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ[4] hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan firmalar, bahse konu istisnaya tabi işlemleri nedeniyle istisnadan faydalanabilirler.

İstisna; maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmak üzere satın alınan mal ve hizmetleri kapsamaktadır.

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

4.2. İstisnanın Uygulanması

Altın, gümüş veya platin arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına müracaat edilerek (EK: 8A)'da yer alan belge alınır. Maden arama ruhsatı sahibi mükellefler, söz konusu madenleri aradıklarına dair bilgiyi belge talep dilekçesine yazar, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talebi değerlendirirken maden sahasının özelliklerini de dikkate alarak söz konusu belgeyi verir.

Altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yapmak mükellefler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girildikten sonravergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunulur. Vergi dairesi tarafından proje kapsamındaki mal ve hizmetlerle sınırlı olarak istisna belgesi verilir.

Vergi dairesi tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında alınan belge üzerine şartları taşıyanlara, elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetlerle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK: 8B).

Rafinaj faaliyetinde bulunan firmalara ise firmanın, Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ[5] hükümlerine göre yaptıkları işlemler "rafinaj faaliyeti" sayılan firma olduğu tespit edildikten sonra vergi dairesince söz konusu istisna belgesi verilir.

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

Söz konusu istisna belgesi, altın, gümüş veya platin arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini istisna kapsamında yaptırmak isteyenler tarafından hazırlanan proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste esas alınarak verilir. Dolayısıyla istisna belgesinin ekinde, istisnalsı olarak alınacak mal ve hizmetin niteliği, miktarı ve tutarı gibi belirleyici unsurlar yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Aynı satıcıdan yapılan birden fazla mal ve hizmet alımına ilişkin harcamaların proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan kısmı tek satır olarak girilebilir. Bu şekilde birden fazla satır yazılabilir. Ancak, bu satır tutarlarının toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

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

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

4.3. Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İfade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 307 kod numaralı "Maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

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

4.4. İfade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

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

4.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

4.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu 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.”

4. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE BELGE KAPSAMINDAKİ MAKİNA VE TEÇHİZAT TESLİMLERİ İLE BELGE KAPSAMINDAKİ YAZILIM VE GAYRİ MADDİ HAK SATIŞ VE KİRALAMALARI (13/d)

Bilindiği üzere eskiden teşvikli yatırım mallarının teslimini KDV'den istisna eden bir hüküm yoktu.

- Teşvikli ithal yatırım malları için gümrükte KDV hesaplanıp, teminata bağlanıyor, daha sonra bu teminat kadar KDV ödenmesine veya ödenmiş sayılmasına istinaden çözülüyor, böylelikle yatırımcının KDV yüklenmesi önleniyordu. (Md.49 ikinci fıkra) Fakat teminat mektubu alabilmek ve çözümü konusunda yaşanan tikanlıklar nedeniyle bu mektup için uzun süreler komisyon ödemek ve kredi limitlerinin dolu kalması, yatırımcıyı bunaltıyordu.
- Teşvikli yatırım mallarının yurt içi alımında KDV doğmasını önleyen bir hüküm olmadığı gibi, teminat vererek veya bir başka şekilde KDV ödemeksizin yurt içinden yatırım malı satın almak mümkün değildi. Hatta yatırımcının bir türlü çözilemeyen bu sıkıntısı, "KDV desteği " adı verilen teşvik enstrümanı ile kompanse edilmeye çalışılmıştı.

Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan 4369 sayılı Kanun ile, (RG 29.7.1998 - 23417 Mükerrer) KDV Kanununun 13 üncü maddesine, teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın yurt içi tesliminde (ve ithalinde) KDV istisnası öngören (d) bendi eklenmiş, bu ekleme sonucu işlevi kalmayan 49 uncu maddedeki ikinci fıkra hükmü kaldırılmış ve müktesep hakların korunması amacı ile, KDV Kanununa geçici 14 üncü madde eklenmiştir.

13 üncü maddeye eklenen (d) bendine ilişkin gerekçede şu açıklamalar vardır:

“Eklenen bu bent ile yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin bu kapsamdaki sadece makine ve teçhizat alımları vergiden istisna edilmektedir. Her ne kadar mükelleflerin bu kapsamdaki alışları için yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün ise de, özellikle yeni yatırımlarda katma değer yaratabilmesi uzun süre aldığından ve bu süre zarfında yüklenilen vergilerin, fiilen indirimi mümkün olmadığından, bu durum finansman sıkıntısı yaratmaktadır. Teşvik belgeli yatırımlarda önemli bir girdi olan makine ve teçhizatların bu mükelleflere tesliminin vergiden istisna edilmesi, yatırımcıların finansman sıkıntılarını hafifletecek ve yatırımların teşvikli için etken olacaktır.”

1 Ağustos 1998 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren bu değişiklikler, 69 no.lu KDV Genel Tebliği'nin birinci bölümünde açıklanmış daha sonra, 72 (3 no.lu Bölüm), 74 (2 nolu bölüm), 81 (4 no.lu bölüm), 82 (2.3.1. bölümü), 84 (III ve IV-2 bölümü), 87 (A Bölümü) ve 89 (D Bölümü) no.lu KDV Tebliğlerinde ve 2 no.lu (daha sonra 60 no.lu) KDV Sirkülerinde ek açıklamalar yer almıştır.

6770 sayılı Kanun 7. maddesiyle, 13/d maddesine **“ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları”** ibaresi eklenmek suretiyle istisnanın kapsamı genişletilmiştir. (Yürürlük 27 Ocak 2017)

Son olarak çıkarılan ve daha önceki 123 adet Tebliği iptal eden KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-5 no.lu Bölümü ile 60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.3. no.lu bölümleri güncel halleri ile şöyledir:

4.1. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/B-5 no.lu Bölümü:

"5. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Yazılım ve Gayri Maddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna:

3065 sayılı Kanununun (13/d) maddesinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarının KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmış olup, bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir. Yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları istisnasının uygulamasında, makine ve teçhizat teslimlerindeki istisna uygulamasına ilişkin aşağıdaki bölümlerde belirlenmiş usul ve esaslar geçerlidir.

5.1. Kapsam

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

Söz konusu istisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

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

Teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz. Aynı şekilde, KDV mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlar tarafından bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsun bile KDV uygulanır. Makine ve teçhizatın, indirim hakkı bulunan işlemlerde kullanıldığı, hâlihazırda yapılan faaliyetin niteliği ve alınan makine- teçhizatın kullanılacağı işlemlerin KDV açısından indirim hakkı tanınan işlemler olduğu, mükellef tarafından tevsik edilebilir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmez.

NOT :

Yatırım malının istisna kapsamına girdiği konusundaki tek gösterge, yatırım teşvik belgesi eki listede KDV'den istisna olarak temin veya ithal edileceğinin belirtilmiş olmasıdır. Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 21.7.2014 tarih ve 77 sayılı Özelgede ; **“Buna göre, butik otel yapımına ilişkin olarak firmanız adına düzenlenen teşvik belgesi eki listede yer alan ve hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılan söz konusu mobilya alımlarınızın Kanununun 13/d maddesi uyarınca KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.”**

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, “minibüs, otobüs (Belediyeler ve İl Özel İdareleri ile bunların bağlı kuruluşları ve hisselerinin tamamına sahip oldukları şirketlerce şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılmak üzere iktisap edilecek olan minibüs ve otobüsler hariç),” kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olan çekiciler hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamaz.

NOT : 27 no.lu KDV Tebliği'nin birinci maddesi ile yukarıdaki paragrafta ifade değişikliği yapılmak suretiyle söz konusu kuruluşların teşvik belgesi kapsamında, şehir içi yolcu taşımacılığında kullanmak üzere, KDV istisnalı MİNİBÜS ithal etmeleri veya satın almaları imkanı getirilmiştir.

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

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

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

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

Ancak, teşvik belgeli yatırım mallarına teslimden ayrı olarak verilen tadil, bakım, onarım gibi hizmetler ile başka mükelleflerden alınan (teslimi yapan mükellef tarafından alt yüklenicilerden alınan ve bedeli yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe ayrıca yansıtılanlar dahil) kurulum, montaj ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile yatırım teşvik belgesi sahibi bir başka mükellefe, bu mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi eki listede aynı makine ve teçhizatın yer alması şartıyla istisna kapsamında devri mümkündür. Yatırım teşvik mevzuatı çerçevesinde Ekonomi Bakanlığının onay ve iznine tabi olmayan devir ve satışlarda, onay ve izin aranmaz.

Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığına süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu karşılanmış olması halinde, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında (ara dönemi kapsayacak şekilde süre verilmiş olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da istisna kapsamındadır.

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

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

5.2. İstisna Uygulaması

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

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

- a) Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilir.
- b) Yatırımcının iştiğal konusu ve yatırım sonunda üretilecek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listelerde belirtilen makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olup olmadığı tespit edilir.

c) İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilirken teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacakları tevsik edilmelidir.

İstisna belgesi, KDV mükellefine verilir. Vergi dairesi tarafından istisna belgesi talep eden Devlet üniversiteleri ve hastaneleri, belediyeler ve benzerinin başvuru anında KDV mükellefiyetinin bulunması durumunda bunlar adına, mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise varsa KDV mükellefi iktisadi işletmesine istisna belgesi verilir. Bu şekilde yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatın Devlet üniversiteleri ve hastaneleri, belediyeler ve benzerinin veya iktisadi işletmesinin bilanço veya aktifine kaydedilmesi ve bu durumun satın 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.

Yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren iktisadi kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacaklar açıkça ifade edilir.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar tarafından, teşvik belgesi ve eki listenin aslı satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

Sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığı belirlendikten sonra KDV uygulamaksızın işlem yapılır. Ayrıca satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından listenin uygun bir yerine, satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten, "Listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura /gümrük beyannamesi ile satılmıştır/ithali yapılmıştır." şerh konularak imza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylanır. Listede şerh verilecek yer kalmaması durumunda satıcılar veya gümrük idarelerince listeye alonj ilave edilerek, alonj üzerine şerh verilir.

Bu şekilde şerh düşülen liste ile yatırım teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilir.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz. Satıcılar, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmasına dikkat etmelidir.

Gümrük idareleri ve yurtiçindeki satıcılar, yukarıda belirtilen şartlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapamaz. Satıcılar tarafından, kendilerine ibraz edilen bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklanır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde asıl işleme bağlı olarak vergi hesaplanmaz.

5.3.Finansal Kiralama Yoluyla Makine-Teçhizat Alımlarında Uygulama

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile bu Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ uyarınca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi verilmediğinden, vergi dairelerine dilekçe ile başvuran ve adına teşvik belgesi düzenlenen yatırımcılara verilen belgede aşağıdaki hususa da yer verilir.

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

Bu belgeye istinaden, finansal kiralama şirketi, yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak bu yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanununun(13/d)

maddesindeki istisna kapsamında temin edebilir. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadığından genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

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

5.4. Bildirim Zorunluluğu

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

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

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

5.5. Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi

3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesine göre, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Satıcıların KDV iade talepleri ise yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

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

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

5.6. İstisnanın Beyanı

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

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

İstisna kapsamında işlem yapanlar, bu Tebliğin (II/B-5.4.) bölümünde bahsedilen bildirimini yapmak suretiyle istisnayı tevsik etmelidir.

5.7. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- İstisna bildirim formu
- Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği
- Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği

5.7.1. Mahsuben İade

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

5.7.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

4.2. 60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.3. no.lu Bölümü:

"3.3. Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

KDV Kanununun 13/d maddesinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV den istisna edilmiş, uygulamanın usul ve esasları 69 ve 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

3.3.1. Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflerin KDV İstisnasından Yararlanabilmesi İçin Vergi Dairesinden Alacakları Yazı

87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümünde, 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 alarak, noter veya YMM onaylı örneklerini gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz etmeleri gerektiği belirtilmiştir.

KDV Kanununun 13/d maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanmak üzere vergi dairelerine dilekçe ile başvuran yatırımcılara 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen yazı verilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

(1) Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilecektir.

(2) Yatırımcının iştiğal konusu ve yatırım sonunda üretilecek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listelerde belirtilen makine-teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olup olmadığı tespit edilecektir.

(3) Yatırımcının durumunun Tebliğde belirtilen şartlara uygun olmasının anlaşılması halinde kendisine aşağıdaki yazı verilecektir.

".....

İLGİ :tarihli dilekçeniz.

Dairemizde vergi kimlik numarası ile katma değer vergisi mükellefiyetiniz bulunmaktadır.

.....tarih vesayılı Yatırım Teşvik Belgesi eki listede KDV istisnasından faydalanılabileceği belirtilmiş bulunan makine-teçhizatın KDV mevzuatına göre indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Bu makine ve teçhizatın ithalinde ve tarafınıza tesliminde KDV Kanununun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir.

İstisnanın uygulanmasında, ilgili Genel Tebliğlerdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

(4) Daha sonra ihtilaflara neden olmaması için, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilirken, teşvik belgelerinde yer alan makine-teçhizatın hangi amaçla kullanılacağı mutlaka araştırılacaktır.

Örneğin, bir Devlet üniversitesinin öğrencilerin eğitiminde kullanacağı makine ve teçhizat, yatırım teşvik belgesinde yer alsa bile, üniversiteye yukarıda belirtildiği şekilde yazı verilmeyecektir. Bunun gibi, Belediyelerin asfalt dökümü, kanalizasyon inşası gibi verginin konusuna girmeyen beledi faaliyetlerde kullanacakları makine-teçhizat için, yatırım teşvik belgesinde yer alsa bile, istisnadan yararlanmasına imkan tanıyan yazı verilmeyecektir.

3.3.2. Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflerin Finansal Kiralama Yoluyla Makine ve Teçhizat Temini

14/7/2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlarda finansal kiralama şirketleri adına teşvik belgesi düzenlenmesi uygulaması kaldırılmıştır. Söz konusu Kararın 3/6 ncı maddesinde "Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmez. Yatırımcının mükellefiyetlerini yerine getirmemesi halinde uygulanacak olan müeyyidelerden finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata tekabül eden bölümü kısmen veya tamamen finansal kiralama şirketlerine de uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, anılan Kararın uygulanmasına ilişkin 28/7/2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/1 No.lu Tebliğin 29/3 üncü maddesinde "Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ve teşvik belgesini düzenleyen mercice onaylanan finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılır. Bu işlemlerde yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumludur." denilmiştir.

Buna göre, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi verilmediğinden, vergi dairelerine dilekçe ile başvuran ve adına teşvik belgesi düzenlenen yatırımcılara yazı verilirken aşağıdaki hususa da yer verilecektir.

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

Bu yazıya istinaden finansal kiralama şirketi yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanununun 13/d maddesindeki istisna kapsamında temin edebilecektir. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadığından genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

Öte yandan finansal kiralama şirketi ile yatırımcı (kiracı) arasında yapılan sözleşmede belirtilen sürenin sonunda, makine-teçhizatın yatırımcının (kiracının) mülkiyetine geçmemesi veya yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, finansal kiralama şirketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları KDV Kanununun 13/d maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir."

5. LİMANLARA BAĞLANTI SAĞLAYAN DEMİRYOLU HATLARI, LİMANLAR VE HAVA MEYDANLARININ İNŞASINI YENİLENMESİNİ GENİŞLETİLMESİNİ YAPAN VEYA YAPTIRAN MÜKELLEFLER İLE GENEL

BÜTÇELİ İDARELERE BU İŞLERE İLİŞKİN OLARAK YAPILAN MAL TESLİMLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ : (13/e)

13 üncü maddeye 5228 sayılı Kanunla eklenen (e) bendi ile 1.8.2004 tarihinden itibaren getirilen bu istisnanın gerekçesi şöyle ifade edilmiştir :

“Ülkemizin coğrafi özellikleri nedeniyle büyük imkanlar vadeden deniz ve hava taşımacılığında beklenen gelişmenin sağlanabilmesi için limanlar ile hava meydanlarının sayı olarak artması ve kalite itibarıyla uluslararası standartlara yaklaşması önem taşımaktadır. Bu husus göz önüne alınarak, maddeye eklenen (e) bendi ile yeni liman ve hava meydanları yapılmasını ve mevcutlarının inşası, yenilenmesi ve geliştirilmesi işlerini kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisi yönünden tam istisna kapsamına alınmıştır.”

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-6 no.lu bölümü şöyledir:

“6. Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/e)maddesinde, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerininKDV'den istisna olduğu hükmebağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

6.1. Kapsam

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

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

Mükellef veya idare, işi bizzat yapıyorsa bu işle ilgili mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımlarında KDV uygulanmaz. Malları teslim eden ve/veyainşaat taahhüt hizmetiniverenlerin alışları ise KDV'ye tabidir.

Mükellef veya idare, işi yüklenicilere yaptırıyorsa, yüklenicilerin düzenleyecekleri faturalarda KDV hesaplanmaz. Ancak yüklenicilerin bu işle ilgili mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Söz konusu istisna limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi veya genişletilmesi işine yönelik olup; inşa, yenileme veya genişletme işini yapanın kiracı, işletme hakkı sahibi veya malik olup olmaması istisna uygulanmasını etkilemez. Dolayısıyla istisna uygulamasından, liman veya hava meydanlarındaki alanları/yerleri, işletici kuruluşlardan kiralayanların da yararlanabileceği tabiidir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için alınan mal ve inşaat taahhüt hizmetleri, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerine ilişkin olmalıdır.

Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlardanliman ve hava meydanının bütünleyici parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs,otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.

Ancak, yukarıda sayılan ve istisna kapsamında değerlendirilen işlemlerin ilişkin olduğu faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilir.

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

6.2. İstisna Uygulaması

Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellef/genel bütçe kapsamındaki idare tarafından, bu iş için bir proje hazırlanır ve ilgili birime veya makama onaylatılır. Söz konusu proje kapsamında olup istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra bağlı olduğu/bulunduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunur. Genel bütçe kapsamındaki idare ise merkezinin veya liman veya hava meydanının bulunduğu yer vergi dairesine başvurmak suretiyle istisna belgesini (EK: 10) alır.

İstisnadan sadece KDV mükellefleri ile genel bütçeli idareler yararlanabileceğinden vergi daireleri tarafından KDV mükellefi veya genel bütçe kapsamında olmayan idare, kişi, kurum ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlenemez.

Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mükellef tarafından hizmeti sunanlara verilir ve istisna kapsamında işlem yapması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

6.3. İstisnanın Beyanı

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

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

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

6.4. İade

Liman ve hava meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır.

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

6.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

6.4.2. Nakden İade

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

6.5. Müttesilsil Sorumluluk Uygulaması

İstisnadan yararlanmak isteyen mükellefler, vergi dairesinden alacakları belgeyi teslim veya hizmeti yapacak olan satıcı/yüklenici mükellefe ibraz etmelidir. Bu belge olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müttesilsilen sorumludur.

Kendisine, teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge ibraz edilen satıcı/yüklenici mükelleflerce, başka bir şart aranmadan istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise istisna kapsamında işlem yapmış gibi değerlendirilir."

6. ULUSAL GÜVENLİK AMAÇLI TESLİM ve HİZMETLER ile İLGİLİ İSTİSNA (13/f)

KDV Kanunu'nun 13/f maddesindeki istisna kapsamında işlem yapan mükellef sayısının az olması ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan açıklamaların yeterince anlaşılır bulunması nedeniyle bu Tebliğin II/B-7 bölümünü aşağıda sunmakla yetiniyoruz :

Bu bend hakkındaki genel görüşümüz benzer hükümlerde olduğu gibi ALICININ KİMLİĞİNE GÖRE KDV İSTİSNASI HÜKMÜ GETİRMENİN, KDV'NİN SİSTEMATİĞİNİ BOZDUĞU, UYGULAMASINI SORUNLU HALE GETİRDİĞİ, BU NEDENLE DOĞRU OLMADIĞI yönündedir.

“7. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanununun (13/f) maddesiyle, Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı,¹ İçişleri Bakanlığı,² Savunma Sanayii Başkanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı 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, Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen savunma sanayii projelerine ilişkin olarak bu kurumlara ilgili projeler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler³ ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda tespit edilmiştir.

7.1. Kapsam

Bu istisna;

- Millî Savunma Bakanlığı,*
- Adalet Bakanlığı,⁴*
- İçişleri Bakanlığı,⁵*
- Savunma Sanayii Başkanlığı,*
- Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı,*
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne*

*(bu kurum ve kuruluşlar sonraki bölümlerde “Ulusal Güvenlik Kuruluşları” olarak adlandırılacaktır.)
aşağıda belirtilen mal teslimleri ile hizmet ifalarında uygulanabilir.*

Bu kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmayı taahhüt eden mükelleflere (yüklenicilere) kapsam ve niteliği ulusal güvenlik kuruluşları tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifalarında da istisna uygulanır.

İstisna kapsamına, ulusal güvenlik kuruluşlarına;

¹ 15 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen ibare : “Adalet Bakanlığı,”

² 42 Seri No.lu Tebliğ ile “Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı” ibaresi “İçişleri Bakanlığı” olarak değiştirilmiş ve “, Emniyet Genel Müdürlüğü” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. (Yürürlük: 1/5/2022 tarihinden geçerli olmak üzere 28/5/2022 tarihinde)

³ 40 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen ibare

⁴ 15 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen satır : “-Adalet Bakanlığı

⁵ 42 Seri No.lu Tebliğ ile paragrafta yer alan “-Jandarma Genel Komutanlığı,” “- Sahil Güvenlik Komutanlığı” ve “- Emniyet Genel Müdürlüğü” satırları yürürlükten kaldırılmış ve “-Adalet Bakanlığı” satırından sonra gelmek üzere “- İçişleri Bakanlığı” satırını eklenmiştir. (Yürürlük: 1/5/2022 tarihinden geçerli olmak üzere 28/5/2022 tarihinde)

- Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturduğu sistemlerin teslimi,

- Bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi,

- Yukarıda belirtilen araç, silah ve sistemlerin ar-ge, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakımonarım ve modernizasyonuna ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları,

girmektedir.

Bu çerçevede söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetleri de istisnadan yararlanır. Aynı şekilde, idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik harekâtla ilgili savunma gereksinmelerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilir.

Diğer taraftan, ulusal güvenlik kuruluşlarınca milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için kullanılan kent güvenlik ve plaka tanıma sistemleri dahil tarama, tanıma ve takip sistemleri, radar sistemleri ile istisna kapsamındaki araç, silah ve sistemlerine ilişkin araştırma-geliştirme ve test faaliyetlerine yönelik zorunlu olarak kullanılması gereken tesislerin teslimi de bu istisna kapsamında değerlendirilir.⁶

Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarına ilişkin olmak kaydıyla sadece yukarıda belirtilen kapsamdaki teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye, bentte sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin imal, inşa, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar istisna kapsamında değerlendirilmez.⁷

Öte yandan, Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen savunma sanayii projelerine ilişkin olarak bu kurumlara ilgili projeler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ile bu projeler kapsamındaki teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri bu kurumlarca onaylanan teslim ve hizmetler 25/12/2021 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamdaki istisna uygulaması Tebliğin (II/B-7.2.), istisnaya ilişkin bildirim zorunluluğu Tebliğin (II/B-7.3.), istisna işlemin beyanı Tebliğin (II/B-7.4.), bu kapsamdaki işlemlere ilişkin iade uygulaması Tebliğin (II/B-7.5.) ve sorumluluk uygulaması ise Tebliğin (II/B7.6.) bölümlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yürütülür. Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen ve istisna hükmünün yürürlüğe girdiği 25/12/2021 tarihinden önce başlayan ve devam etmekte olan savunma sanayii projelerine ilişkin, 25/12/2021 tarihinden sonra yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.⁸

7.2. İstisnanın Uygulanması

7.2.1. Ulusal Güvenlik Kuruluşlarına Doğrudan Yapılan Teslim ve Hizmetlerde

Ulusal güvenlik kuruluşlarına istisna kapsamında doğrudan teslim ve hizmet ifasında bulunan yükleniciler tarafından, düzenleyecekleri faturada bu Tebliğin (II/B-7.1.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanarak işlem yapılır. Faturada istisna kapsamına girmeyen işlemler de bulunuyorsa, istisna olan işlemler ayrıca gösterilir.

İstisna kapsamında mal ve hizmet temin etmek isteyen ulusal güvenlik kuruluşlarınca, söz konusu mal ve hizmetlerin istisna kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüt bulunursa, Gelir İdaresi Başkanlığından görüş alınabilir. Bu mal ve hizmetleri alan ulusal güvenlik kuruluşları tarafından faturayı düzenleyen yükleniciye istisna kapsamında yapılan işlemin belgelenmesi amacıyla (EK: 11A)'da yer alan

⁶ 27 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf (Yürürlük: 15/10/2019)

⁷ 42 Seri No.lu Tebliğ ile "milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarına ilişkin olmak kaydıyla" ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük: 1/5/2022 tarihinden geçerli olmak üzere 28/5/2022 tarihinde)

⁸ 40 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf (Yürürlük: 18/1/2022)

yetkili birim amirinin kaşe ve imzasının tatbik edileceği bir belge verilir.⁹ Bu yazıda mükellefin kimlik bilgileri ile faturanın tarih ve numarasına yer verilerek, fatura muhteviyatı mal ve hizmetlerin, 3065 sayılı Kanunun (13/f) maddesi gereğince KDV'den müstesna olduğu belirtilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

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

7.2.2. Yüklenici Firmalara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde

Yüklenicilere yapılan, kapsam ve niteliği ilgili ulusal güvenlik kuruluşu tarafından onaylanan mal teslimleri ile hizmet ifaları da istisna kapsamındadır. Yüklenicilere yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması, aşağıdaki şekilde yürütülür.

Yüklenici firmaların (yurtdışında yerleşik olanlar dâhil), istisna kapsamındaki alımlarında ulusal güvenlik kuruluşu ile imzalanan sözleşme esas alınır.

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

Ulusal güvenlik kuruluşu bu listeyi, nihai mal veya hizmetin üretimine yönelik olarak sarf edilecek mal ve hizmetlerden oluşup oluşmadığı bakımından inceleyerek ve üzerinde gerek duyduğu değişiklikleri yaparak örneği (EK: 11B)'de yer alan biçimde onaylar. Ulusal güvenlik kuruluşunca nihai mal veya hizmetin ve söz konusu listedeki mal ve hizmetlerin istisna kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüt bulunursa, Gelir İdaresi Başkanlığından görüş alınabilir.¹⁰ İstisna kapsamında temin edilecek mal ve hizmetleri gösteren bu liste, projenin yürütülmesinde ortaya çıkan gelişmeler/ihitiyaçlar (sözleşme değişikliği, yeni mallara ihtiyaç duyulması vb. sebepler) çerçevesinde ve alıcı ulusal güvenlik kuruluşunun öngördüğü zaman dilimleri içinde değiştirilebilir. Değişiklik listeleri, önceki liste bilgilerini içerecek şekilde tanzim olunur.

Ulusal güvenlik kuruluşu tarafından ayrıca onayladığı listedeki mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olarak temin edilebilmesi için örneği (EK: 11C)'de yer alan, yetkili birim amirinin kaşe* ve imzasının tatbik edileceği belge düzenlenerek yüklenicilere verilir. Bu belge 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak yüklenici mükellef tarafından saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

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

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

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

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

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için yükleniciye düzenlenen aynı faturada yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarları toplamının 10.000 TL ve daha fazla olması

⁹ 40 Seri No.lu Tebliğ ile cümle değişmiştir. (Yürürlük: 18/1/2022)

¹⁰ 40 Seri No.lu Tebliğ ile cümle değişmiştir. (Yürürlük: 18/1/2022)

gerekir. Bu sınır ithalat işlemleri bakımından geçerli değildir. Listede yer alsa dahi bu tutarın altındaki alımlar ile Tebliğin (II/B-10.) bölümünde belirtilen alt sınırın altında kalan ithalat işlemlerinde istisna uygulanmaz.

7.3. Bildirim Zorunluluğu

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

Yüklenicilere istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcılar, bu satışlara ait bilgileri ilgili dönemde, elektronik ortamda verilen KDV beyannamesi (e-beyanname) ekinde yer alan form (EK: 11D) ile Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda intikal ettireceklerdir. İstisna kapsamındaki işlemlerini bu form ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeyen mükelleflerin KDV iade talepleri kabul edilmez.

7.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 310 kod numaralı "Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına istisnaya konu teslim ve hizmetlerin bedeli, "Yüklenilen KDV" alanına bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazmalıdır.

Yüklenici firmalar, ulusal güvenlik kuruluşları tarafından kendilerine verilen belgenin bir örneği (EK: 11A) ile satış faturalarının fotokopilerini veya fatura muhteviyatı bilgileri içeren onaylı bir listeyi ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler.

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

7.5. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Ulusal güvenlik kuruluşundan alınan belgenin onaylı örneği (EK: 11A)

Ulusal güvenlik kuruluşlarına teslimde bulunan yüklenici firmalara yapılan teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde ise aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Ulusal güvenlik kuruluşunca yüklenici kuruluşa verilen istisna belgesi ve eki listenin onaylı örneği (EK: 11C, EK: 11B)

- Örneği Tebliğ ekinde yer alan “3065 sayılı KDV Kanununun (13/f) Maddesi Kapsamında Yüklenici Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlere Ait Liste” (EK: 11D) KDV Beyannamesi ekinde verilmiş olmalıdır

7.5.1. Mahsuben İade

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

7.5.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.¹¹

7.6. Mütessesil Sorumluluk

Yüklenici firmaların, ulusal güvenlik kuruluştan tarafından onaylanan miktardan daha fazla mal veya hizmeti istisna kapsamında aldıkları ya da aldıkları mal veya hizmeti istisna kapsamı dışındaki bir işlemde kullandıkları tespit edildiği takdirde, alışta ödenmeyen KDV ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar yüklenicilerden aranır.

Ulusal güvenlik kuruluşlarının verdiği istisna belgesi ve onayladığı listede yer alan mal ve hizmetlerin istisna şartlarını taşımadığının tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan ulusal güvenlik kuruluşları sorumludur.¹²

7. BAŞBAKANLIK MERKEZ TEŞKİLATINA YAPILACAK BİNEK OTOMOBİL SATIŞLARINDA KDV İSTİSNASI (13/g) :

5904 sayılı Kanun’la KDV Kanunu’nun 13’üncü maddesine eklenen g bendi ile, ÖTV Kanunu’na ekli II sayılı listede yer alan araçların Başbakanlık merkez teşkilatına teslimini KDV istisna edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-8 nolu bölümünde bu istisnaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Tebliğin bu bölümü şöyledir :

“8. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (13/g) maddesiyle; 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi KDV’den istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

8.1. Kapsam

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

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

¹¹ 41 Seri No.lu Tebliğ ile bölümde yer alan “5.000 TL” ibareleri “10.000 TL” olarak değiştirilmiştir. Yürürlük:1/5/2022 den itibaren yapılacak işlemlere ilişkin iade taleplerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde.

¹² 42 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf. (Yürürlük: 28/5/2022)

8.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 319 kod numaralı "Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılan Araç Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

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

8.3. İade

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

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

8.3.1. Mahsuben İade

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

8.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür."

8. ÜRÜN SENETLERİNİN İHTİSAS/TİCARET BORSALARI ARACILIĞI İLE İLK TESLİMİ (13/ğ)

Bu istisnaya ilişkin hükümler, KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-9 no.lu bölümünde yer almakta olup bu bölüm şöyledir:

"9. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi

9.1. Kapsam

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

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

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

9.2. İade

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

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

9.2.1. Mahsuben İade

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

9.2.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

9. TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE BU DERNEĞİN BAZI GÖREVLERİ İLE İLGİLİ OLARAK YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER (13/h) :

6639 sayılı Kanun'un 13. Maddesiyle 15 Nisan 2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Türkiye Kızılay Derneğinin, bu Derneğin tüzüğünde belirtilen amaçlara uygun yardımları yapabilmesi (mülteci hizmetleri ve yurtdışı yardım kuruluşlarıyla birlikte yürütülen insani yardım faaliyetleri dahil) için bu Derneğe yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisna 13. Maddeye konulduğu için, bu kapsamda fatura düzenleyen satıcılar, yükledikleri KDV'leri indirebilirler. İndirimle gideremedikleri KDV'yi isterlerse iade alabilirler. Bu ve benzeri şekilde özel KDV istisnaları konulmasını çok hatalı buluyoruz.

Kızılayın veya başka herhangi bir kuruluşun KDV yüklenmeksizin alımda bulunabilmesini sağlamak suretiyle KDV'nin sistematüğini bozmak ve en büyük vergi problemi olan KDV iadesinin alanını genişletmek yerine, alım gücü artırılmak istenen kuruluşa ek kaynak sağlanması daha doğru ve pratik bir yöntemdir.

13 üncü maddeye eklenen söz konusu (h) bendi ile ilgili olarak 11 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmış olan 5 No.lu KDV Tebliği'nin metni aşağıda sunulmuştur.

"TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 5)

MADDE 1 – 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 9 uncu bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölüm numarası teselsül ettirilmiştir.

“10. Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna

10.1. Kapsam

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

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

- Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler,

- Türkiye Kızılay Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri

istisna kapsamına alınmıştır.

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

Türkiye Kızılay Derneğinin, söz konusu istisna hükmünde belirtilen faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları, idari bina, tesis ve teçhizatının temini, inşası, kurulması ve iletilmesine yönelik mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım, onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, elektrik, su, doğalgaz giderleri için de istisna uygulanmaz. Öte yandan, her türlü büro malzemesi ve kırtasiye alımları, istisna hükmünde belirtilen faaliyetler ile doğrudan ilgili olmayan yiyecek, giyecek, temizlik malzemeleri alımları ile hizmet teminleri istisna kapsamında yer almamaktadır.

Örnek 1: Kuzey Marmara Bölge Kan Merkezinin, kan hizmeti ile ilgili bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamındadır. Kuzey Marmara Bölge Kan Merkezinde alınan veya saklanan kan ile ilgili laboratuvar hizmeti, taşıma hizmeti, tıbbi atık toplama hizmeti gibi hizmet alımları da KDV'den istisnadır.

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

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

Örnek 3: Kan bağış merkezinin, kan bankacılığı hizmeti kapsamında kan bağışçısını bilgilendirme formu, kan bağış ekiplerinde kullanılmak üzere broşür, afiş vb. malzemelerin basımı hizmeti alımı istisna kapsamındadır.

Örnek 4: Bölge afet yönetimi müdürlüğünün, afetlerde kullanılmak üzere mobil mutfak, afet konteyneri alımı ile bunların taşınması, kurulması hizmeti alımı istisna kapsamındadır.

10.2. İstisnanın Uygulanması

3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. Türkiye Kızılay Derneği, istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmete ilişkin liste ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine başvurur. Bu başvuru vergi dairesi tarafından değerlendirilerek

mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanacağına ilişkin istisna belgesi (EK:22) Türkiye Kızılay Derneğine verilir ve mal ve hizmet listesi onaylanır. Türkiye Kızılay Derneğinin şubelerinin istisna kapsamında temin edeceği mal ve hizmetlere ilişkin başvuru, bu şubelerin muhtasar beyanname yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine yapılması halinde, istisna belgesi bu vergi dairelerince verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve onaylı liste Türkiye Kızılay Derneği tarafından satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması sağlanır. Satıcı firma bu istisna belgesi ve eki listeyi 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde, istisna belgesi ve eki onaylı liste ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek suretiyle istisnanın uygulanması sağlanır.

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

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

10.3.Müteselsil Sorumluluk

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

Satıcıların bu belge ve liste olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle 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 Derneğinden aranır.

10.4. Beyan

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 324 kod numaralı satırında beyan edilir.

Beyan edilen satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

10.5. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi.
- 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.

10.5.1. Mahsuben İade

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

10.5.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu istisnadan kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan iade talepleri vergi inceleme

raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

MADDE 2 – Aynı Tebliğe ekte yer alan EK:22 eklenmiştir.

MADDE 3 – Bu Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 4 – Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür."

Yukarıdaki istisnanın uygulanması için vergi daireleri tarafından Kızılay Derneğine verilecek olan yazı örneği, KDV Genel Uygulama Tebliğinin 22 no.lu eki olarak bu Tebliğe eklenmiş olup, 22 no.lu ekin metni aşağıda sunulmuştur:

“EK:22

T.C.
..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERTARLIĞI
(.....Vergi Dairesi Müdürlüğü)

TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE

İLGİ:/...../..... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendindeki istisna kapsamında bulunan ve ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Derneğiniz tüzüğünde belirtilen amaçlarınıza uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hallerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dahil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temini 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 9 uncu bölümü uyarınca Derneğinizce satıcı firmalara/İlgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü
Tarih
İmza

EK: Türkiye Kızılay Derneğine KDV Kanununun 13 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasının (h) Bendi Kapsamında Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

İŞİN ADI			
İSTİSNA KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMETLER			
LİSTE SIRA NO	CİNSİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MİKTARI

Vergi Dairesi Müdürü

Tarih İmza

KDV Kanunu'nun 13. maddesine (h) bendine ilaveten 6639 sayılı Kanun 15.04.2015 Tarihinde yürürlüğe girdiği halde, bu istisnanın uygulama esaslarını düzenleyen 5 no.lu KDV Genel Tebliği 11.02.2016 Tarihli Resmi Gazete'de yer almıştır.

"Kanun var ama Tebliğ yok" şeklinde geçen bu yaklaşık 10 aylık süre içinde Kızılay söz konusu "h" fıkrası uyarınca KDV'siz alabileceği mal ve hizmetleri KDV'li almak zorunda kalmış ve Maliye Bakanlığına başvurarak bu tarih aralığında yaptığı alımların KDV'siz olup olmayacağını sormuştur.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının Kızılay'a verdiği 15.12.2016 Tarih ve 427003 Sayılı Özelgede;

- 15.04.2015 – 11.02.2016 Tarihleri arasında Kızılay'ın yaptığı kapsam dahilindeki mal ve hizmet alımlarının KDV'siz olması gerektiği,
- Bu mal ve hizmetlerin faturalarında gösterilen KDV'lerin fazla veya yersiz KDV olduğu,
- KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C- 1.1.2. no.lu bölümü uyarınca bu satışları yapan firmaların faturalarında gösterdikleri KDV'leri Kızılay'a ödemeleri, bu ödemelere istinaden ilgili dönem KDV Beyannamelerinin düzeltmeleri, bu düzeltme sonucunda fazladan ödenmiş KDV çıkarsa bunun satıcılar tarafından iade alınabileceği,

belirtilmiştir.

10. GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI TARAFINDAN TESCİL EDİLEN GÜBRELER VE GÜBRE ÜRETİCİLERİNE BU ÜRÜNLERİN İÇERİĞİNDE BULUNAN HAMMADDELERİN TESLİMİ İLE KÜSPE (TÜRK GÜMRÜK TARİFE CETVELİNİN 2303.10 TARİFE POZİSYON NUMARASINDA SINIFLANDIRILAN NIŞASTACILIK ARTIKLARI VE BENZERİ ARTIKLAR İLE 2303.30.00.00.00 GÜMRÜK TARİFE İSTATİSTİK POZİSYON NUMARASINDA SINIFLANDIRILAN BIRACILIK VE DAMITIK İÇKİ SANAYİNİN POŞA VE ARTIKLARI HARIÇ), TAM YAĞLI SOYA (FULLFAT), KEPEK, RAZMOL, BALIK UNU, ET UNU, KEMİK UNU, KAN UNU, TAPYOKA (MANYOK), SORGUM VE HER TÜRLÜ FENİ KARMA YEMLER (KEDI-KÖPEK MAMALARI HARIÇ), SAMAN, YEM ŞALGAMI, HAYVAN PANCARI, KÖK YEMLER, KURU OT, YONCA, FIĞ, KORUNGA, HASIL VE SLAJLIK MISIR, ÜÇGÜL, YEMLİK LAHANA, YEM BEZELYESİ VE BENZERİ HAYVAN YEMLERİ (YEŞİL VE KURU KABA YEMLER VE BUNLARIN PELLETT ŞEKLİNDE VEYA MEVSİMSEL İHTİYAÇLARA GÖRE BİR BAĞLAYICI KULLANILARAK VEYA KULLANILMADAN İŞLEM GÖRMÜŞ OLANLARI DAHİL) TESLİMİ : (13/1)

Daha önce %1 oranla KDV'ye tabi bulunan yukarıdaki maddeler, 6663 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle eklenen (1) bendi ile KDV istisnası kapsamına alınmıştır. (Yürürlük; 10.02.2016)

13 üncü madde tam istisna hükmü olduğu için bu istisna kapsamında yapılan teslimlerle ilgili KDV'lerin indirilebilmesi, indirimle giderilememe halinde iadesinin istenmesi mümkündür.

Kanunun yürürlüğe girmesinden beri uzun bir zaman geçmesine rağmen Maliye Bakanlığı iade prosedürüne ilişkin tebliği yayınlamamış, bu iadeler uzun süre tıkanık durumda kalmıştır.

Yaklaşık 8 ay süren tıkanıklıktan sonra çıkarılan 7 no.lu KDV Tebliği ile (R.G. 4 Ekim 2016) bu istisna hakkında detaylı bilgiler verilmiş ve iade prosedürü açıklanmıştır.

7 no.lu Tebliğin konuya ilişkin 1 no.lu bölümü aşağıda sunulmuştur:

"MADDE 1 – 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 10 uncu bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

"11. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendine göre, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin

teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nistacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında 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 algamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, gl, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dâhil) teslimi KDV'den istisnadır.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

11.1. 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. 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.

Bu istisna ile tarım sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi amaçlandığından, tarımsal amaç dışında kullanmak 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 gübreye ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalatçılardan temin ederler. İthalatıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreye ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

11.2. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre reticilerine Teslimi

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.

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini amamak kaydıyla üretmeyi planladıkları gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altıar aylık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek Tebliğ ekinde yer alan (EK:23A) liste ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından değerlendirilerek onaylanır.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerini elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde alımında veya ithalinde kullanacakları istisna belgesini almak için bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; retici lisans belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından onaylı Tebliğ eki (EK: 23A) liste eklenir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı, üretim için gerekli lisans belgesi sahibi olup olmadığı, faal durumda olan bir üretim tesisinin olup olmadığı ve elektronik ortamda sisteme girilen hammadde listesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmış listenin uyumlu olup olmadığı kontrol edilir.

Koşulları sağlayan üreticilere, hammadde alımı veya ithalinde istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi (EK: 23B) verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve eki liste, üreticiler tarafından satıcılara ve gümrük idaresine ibraz edilerek istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu

belgeye dayanılarak gübre üretiminde kullanılacak hammaddelerin yurtiçinden alımı veya ithalinde KDV hesaplanmaz.

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

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

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

İstisna belgesine dayanılarak yapılan hammadde teslimine ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

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

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

11.3. Yem Teslimleri

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde sayılan ve hayvan yemi olarak kullanılan malların teslimi KDV'den istisnadır. Hayvanların beslenmesinde kullanılsa bile bu madde kapsamına girmeyen malların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

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

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

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları istisna kapsamında değildir.

11.4. İstisnanın Beyanı

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

- Yem teslimleri için 325,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübre teslimleri için 326,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimleri için ise 327

kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

11.5. İade

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

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- 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 (EK:23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde)

3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği yem ve gübreyi, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, yem ve gübre alımında ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, yem veya gübre satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

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

11.5.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık 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.

11.5.2. Nakden İade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11.6. Müteselsil Sorumluluk

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

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

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

*İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satışı gerçekleştiren mükellef tarafından teslimin yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyası cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek **ödenen** bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.” (50 Seri no.lu Tebliğ ile “beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait” ibaresi “beyan edilerek ödenen bu vergi,” şeklinde değiştirilmiştir. Yürürlük tarihi: 10.02.2024)*

11. YURTDIŞINDA MUKİM OLANLARA KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİNDE KDV İSTİSNASI (13/i) :

6824 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine (i) bendi eklenmek suretiyle, 1 Nisan 2017 tarihinden itibaren ilk defa, yurtdışından mukim kişi ve kuruluşlara teslim edilecek olan konut ve işyerleri için belli şartlar altında KDV istisnası getirilmiştir.

Bu istisnanın kapsamı ve uygulama esasları 12 no.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

İstisnaya ilişkin tüm detaylar KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-12 nolu bölümünde yer almaktadır.

Yurtdışında mukim olanlara konut veya işyeri tesliminde KDV istisnası, 42 nolu KDV Tebliği ile yapılan değişiklikleri de kapsayacak şekilde Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2022 sayısında yayımlanan ve aşağıda metnini sunduğumuz yazımızda detaylı olarak açıklanmıştır. Bu açıklamalarımızın, Tebliğin söz konusu II/B-12 bölümüyle birlikte incelenmesinde yarar vardır.

“Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

YURTDIŞINDA MUKİM OLANLARA KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİNDE KDV İSTİSNASI (13/i) VE BU KAPSAMDAKİ BİR YILLIK SATIŞ YASAĞI SÜRESİNİN ÜÇ YILA ÇIKARILMASI

I. GİRİŞ :

6824 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine (i) bendi eklenmek suretiyle, 1 Nisan 2017 tarihinden itibaren, yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlara teslim edilecek olan konut ve işyerleri için belli şartlar altında KDV istisnası getirilmiştir.

12 no.lu KDV Genel Tebliği (R.G. 05.05.2017-30057) ile bu istisna hakkındaki idari görüşler açıklanmış ve KDV iadelerinin usul ve esasları belirlenmiştir. Daha sonra 18, 27, 41 ve 42 no.lu KDV Tebliğleri ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

En yeni düzenleme, bu istisna kapsamında KDV'siz satın alınan konut veya işyerinin bir yıl süreyle elden çıkarılmaması şartındaki sürenin üç yıl olarak tadilidir.

Aşağıdaki bölümlerde son haliyle KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesinin (i) bendi hakkındaki Tebliğ düzenlemeleri ve görüşlerimiz yer almaktadır.

1. KANUN HÜKMÜ :

08.03.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 6824 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi şöyledir:

"MADDE 7- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

i) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin **(7394 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare ; Yürürlük: 01.05.2022) ÜÇ YIL (*)** içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.)" (**)

(*) **7394 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli:** "bir yıl"

(**) 6824 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 8/3/2017 tarihinde)

NOT : Bu yazının hazırlanmasında BDO DENET'in 2017/50 sayılı Sirkülerinden yararlanılmıştır.

II. KDV İSTİSNASI KAPSAMINDA TESLİM EDİLEBİLECEK TAŞINMAZLAR :

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine (i) bendi eklenmek suretiyle getirilen yukarıdaki istisnanın kapsamına giren taşınmazlar sadece;

İLK DEFA TESLİM EDİLEN, KULLANIMA HAZIR;

- KONUTLAR ve
- İŞYERLERİDİR.

Arsa ve araziler ile inşaatı devam eden binalar istisnanın kapsamı dışındadır.

12 no.lu Tebliğde **binanın yapı ruhsatının mevcudiyeti de istisna şartı** olarak aranmaktadır. Yapı ruhsatında, konut, dükkan, ofis, büro, rezidans, apart daire, devre mülk vb. şekilde konut veya işyerinin tanımlanmış olması yeterlidir.

Bina tek bölümden oluşan konut veya işyeri olsa da, bağımsız bölümlere ayrılmış olsa da, yapı kullanma izni ve fatura bu taşınmazın istisna kapsamında olduğunu göstermeye yeterlidir.

Yapı kullanma izni henüz alınmamışsa, konut veya işyerinin kullanıma hazır halde teslim alındığına dair kanıtların bulunmasının gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

III. KDV İSTİSNASI UYGULANABİLMESİ İÇİN KONUT VEYA İŞYERİNİN İLK DEFA TESLİM EDİLİYOR OLMASI GEREKMEKTEDİR. İKİNCİ EL KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMLERİNDE BU İSTİSNA UYGULANAMAZ :

Yazımıza konu istisnanın konut ve işyeri satışlarında uygulanabilmesi için, satışı yapılan konut veya işyerinin ilk defa teslim edilen bina veya bağımsız bölüm olması gerekmektedir.

Daha önce satışı konu edilmiş konut ve işyerleri için bu istisna uygulanamaz.

İlk defa teslim edilen konut ve işyerleri genellikle yeni inşa edilmiştir. Fakat bu istisna uygulamasında konut veya işyerinin yeni olması şart koşulmamıştır. Örnek vermek gerekirse, bir şirket kendi bünyesinde inşa ettiği işyerini teslim etmeyip kiraya vermiş veya bizzat kullanmış ise bu işyeri satıldığında yapılacak teslim ilk teslim olduğundan, kullanılmış haldeki bu işyeri için istisna uygulanabilecektir.

Konut veya işyerinin İLK DEFA teslim ediliyor olmasının bu istisna açısından ne anlama geldiği, KDV Genel Uygulama Tebliğ'in ilgili bölümünde şöyle açıklanmıştır :

"12.1.2. Konut veya İş Yerinin İlk Teslimi

3065 sayılı Kanununun 2 nci maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

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

Örnek 1:

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

3065 sayılı Kanununun (2/5) inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Buna göre arsa payına karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 2:

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

IV. YENİ KONUT VEYA İŞYERİNİ KDV'SİZ OLARAK ALABİLECEK KİŞİ VE KURUMLAR :

A. Çalışma veya Oturma İzni Alarak 6 Aydan Fazla Yurtdışında Yaşayan T.C. Vatandaşı Gerçek Kişilerin KDV'siz Konut Veya İşyeri Alabilmesi İmkanı :

Bu imkandan yararlanılabilmesi için T.C. vatandaşının herhangi bir yabancı ülkede çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla süre ile yaşamış veya yaşıyor olması gerekmektedir.

Daha önce bu tanıma uygun olarak yurtdışında yaşamış olup halen geçerliliği devam eden çalışma veya oturma izni bulunmayanların bu imkandan yararlanamayacağı anlaşılmaktadır.

Keza bu tanıma uygun olsa dahi GVK' nın 3/2 inci maddesinde;

“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.”

olarak tanımlanan, yurtdışında görevlendirilmiş TC vatandaşları söz konusu imkandan yararlanamayacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin yurtdışında mukim Türk vatandaşlarına KDV’siz işyeri ve konut satışına ilişkin bölümü şöyledir:

“a) Türk Vatandaşları

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

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

Bu istisnadan faydalanacak Türk vatandaşının,

- İstisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih itibariyle geçerli olan yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olması,
- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarihten en az altı ay önce almış olması,
- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ile istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih arasında en az altı ay yurt dışında bulunması

şartlarını birlikte sağlaması gerekmektedir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak alıcı Türk vatandaşının,

- Yukarıda yer verilen şartları sağlayan ikamet ettiği ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belge veya ilgili ülke resmi makamlarından alınmış çalışma izninin bulunduğu,
- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarihten itibaren en az altı ay yurt dışında bulunduğunu,
- Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında olmadığını

gösteren ilgili ülkede bulunan Türk elçilik veya konsoloslukları tarafından verilen belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.”

B. Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Yabancı Uyruklu Gerçek Kişilerin KDV’siz Konut veya İşyeri Alabilmesi İmkanı :

Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler, yazımıza konu bent kapsamında KDV’siz olarak yeni konut veya işyeri satın alabilirler.

Böyle bir gayrimenkul alımı için, yabancıların gayrimenkul edinmesine ilişkin mevzuat çerçevesinde engel bulunmaması gerektiği tabiidir.

Yabancı uyruklu gerçek kişilerin yeni konut veya işyerini KDV’siz alabilmesi için TÜRKİYE’DE YERLEŞMİŞ OLMAMA hali şart koşulmuştur. Bir gerçek kişinin hangi hallerde vergisel açıdan Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4 ve 5 inci maddelerinde tanımlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile ilgili bölümü şöyledir :

“b) Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Kanunun "Türkiye’de yerleşme" başlıklı 4 üncü maddesine göre, ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılır.

Aynı Kanunun 5 inci maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de 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 Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanunun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

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

- Uyuşunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini),
- Yabancı uyruklu gerçek kişinin Türkiye’de yerleşmiş olmadığına dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi

konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.”

C. Kanuni ve İş Merkezi Türkiye’de Olmayan Kurumların KDV’siz Konut veya İşyeri Alabilmesi İmkânı :

Prensip olarak kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan kurumlar da KDV’siz konut veya işyeri alabileceklerdir.

Ancak;

- Yabancı kurumun Türkiye’de işyeri (şubesi) varsa veya Türkiye’de tayin ettiği daimi temsilcisi vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmekte ise bu imkandan yararlanılamaz.
- Asıl önemli husus 2644 Sayılı Tapu Kanunu’nun 35 inci maddesindeki;

“Yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri ancak özel kanun hükümleri çerçevesinde taşınmaz ve sınırlı aynı hak edinebilirler. Bu ticaret şirketleri dışındakiler taşınmaz edinemez ve lehlerine sınırlı aynı hak tesis edilemez.”

şeklinde ifade olunan sınırlayıcı hükümdür.

Bu engelleyici hüküm nedeniyle 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu (Md.4), 6491 sayılı Petrol Kanunu (Md.22) ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu (Md.8) ile getirilmiş olan istisnalar haricinde yabancı şirketler ve diğer yabancı tüzel kişiler Türkiye’de gayrimenkul sahibi olamazlar.

Yazımıza konu olan 6824 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi, Tapu Kanunu'nun 35 inci maddesindeki sınırlamayı kaldırmış değildir.

Dolayısıyla, Türkiye'de şubesi veya daimi temsilcisi bulunmayan yabancı şirket özel bir kanun kapsamında Türkiye'de taşınmaz edinme imkanına sahip ise, bu yabancı şirkete yapılacak konut veya işyeri tesliminde KDV istisnası uygulanabilecek, böyle bir imkan yoksa taşınmaz alımı yapılamayacaktır.

Yazımıza konu istisnanın yurtdışında kurulu tüzel kişiler tarafından yapılacak, ilk teslimde konu konut ve işyerleri hakkında uygulanmasına ilişkin özellikler KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle ifade edilmiştir :

“c) Tüzel Kişiler

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

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

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

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

konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.”

V. KONUT VEYA İŞYERİ BEDELİNİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİ ŞARTI:

Bu istisnanın uygulanabilmesi için konut veya işyeri bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şart koşulmuştur.

Buradaki döviz olarak getirme keyfiyetini satış bedelinin döviz alım belgesine bağlanarak Türk lirasına çevrilmesi şeklinde anlamak doğru değildir. Çünkü yabancılara yapılan konut ve işyeri satışlarında kambiyo mevzuatı açısından, döviz olarak alınan bedelin Türk Lirası'na çevrilmesi mecburiyeti yoktur.

Yurtdışındaki alıcı tarafından, satıcının Türkiye'deki banka hesabına, yurtdışından yabancı para havale edilmesi, bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olması şartını sağlar.

İstisna şartlarından biri olan “Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi” şartı hakkındaki idari açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliğinin aşağıdaki bölümünde yer almaktadır :

”12.2. Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi

12.2.1. Bedelin Türkiye'ye Getirilme Zamanı

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için, bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir.

İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılır.

Örnek: Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu Bay (A) ile (B) Yapı A.Ş., inşası tamamlanan 500.000 Dolar bedelindeki konutu, bedelin %50'si peşin, kalan tutarı 6 eşit taksitte ödenmek suretiyle satışı konusunda anlaşmıştır. Peşinat, faturanın düzenlenmesinden önce döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş ve satıcıya ödenmiştir. Kalan tutar ise fatura düzenlendikten sonra aylık taksitler halinde yurt dışından döviz olarak getirilecek ve satıcıya ödenecektir.

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

“12.2.2. Bedelin Türkiye'ye Getirildiğinin Tevsiki

Yurt dışında bulunan dövizin, Türkiye'deki bir bankaya transfer edilmek suretiyle getirilmesi esastır. Dövizin Türkiye'deki bankaya transfer edilmesi durumunda, yapılan transfer işlemi banka dekontu ile tevsik edilir. Ödemenin, yurt dışındaki bankalar tarafından verilen kredi kartları ile yapılması mümkün olup, bu kredi kartları ile yapılan ödemelere ilişkin dövizin Türkiye'ye getirildiğinin yurt içindeki ilgili banka tarafından verilecek bir dekont veya yazı ile tevsik edilmesi gerekir.

Alıcılar dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından bankalar aracılığıyla satıcıların hesabına yapılan döviz transferleri;

- Döviz transferine ilişkin banka dekontunda alıcıya ve teslim konu konut veya iş yerine ilişkin bilgilere (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) yer verilmesi veya
- Döviz transfer eden gerçek veya tüzel kişiler tarafından, transfere konu tutarın alıcı adına gönderildiğine dair satıcıya, alıcı ve teslim konu konut veya iş yerine ilişkin bilgileri (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) içeren bir muvafakatname verilmesi

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

Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde gümrük idaresinden alınan belgeler kullanılır.

Diğer taraftan, dövizin Türkiye'ye fiziken getirilmesi veya alıcının Türkiye'de bulunan hesabına yurt dışından transfer edilmesi durumunda, söz konusu bedelin satıcıya banka aracılığıyla ödenmesi ve bu ödemenin banka dekontuyla tevsik edilmesi gerekmektedir. Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin satıcıya Türk Lirası olarak ödenmesi de mümkündür.

6824 sayılı Kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı 8/3/2017 tarihinden önce getirilen dövizler, bu istisna kapsamında Türkiye'ye getirilen döviz olarak değerlendirilmez. Ancak, belirli konut veya iş yeri almak amacıyla bu tarihten önce getirilen ve satıcıya ödenen dövizler, tevsik edilmek şartıyla istisna kapsamında teslim konu edilen konut veya işyerlerine ilişkin Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.”

VI. İSTİSNA ŞARTLARI BULUNMADIĞI HALDE KDV'SİZ KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİ YAPILDIĞINDA, KİME HANGİ MÜEYYİDENİN UYGULANACAĞI :

Yukarıda metnini verdiğimiz KDV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (i) bendinde;

“.....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.”

hükmü mevcuttur.

Haksız yere KDV istisnasının uygulandığı ayda ödenecek KDV çıkmışsa veya devrolan KDV yeterli olmazsa, vergi ziyai cezalı KDV tarh edilmekte ve gecikme faizi istenmektedir.

KDV Kanunu'nun 13/i maddesinin haksız uygulanmasından kaynaklanan vergi, ceza ve faizler haksız istisna uygulayan konut veya işyeri satıcısından aranacağı gibi müteselsil olarak istisnالی konut veya işyerini alan

kişi veya kurumdan da aranabilecektir. Tabiatıyla bu ödemeleri yapmak zorunda kalan alıcı veya satıcı haklı gerekçeleri varsa karşı tarafa rücu edebilir.

KDV istisnasının uygulandığı ayda devrolan KDV varsa ve haksız istisna uygulaması kaldırıldığında, incelemenin yapıldığı tarihe kadar devrolan KDV ödenecek KDV'ye dönüşmüyorsa, KDV tarhiyatı yapılmaz, ceza ve gecikme faizi doğmaz, sadece mükellefin devrolan KDV'sinin küçültülmesi ile yetinilir.¹³

Böyle bir durumda işyeri veya konut alıcısı vergi dairesi tarafından takip edilmez. Ancak devrolan KDV'si küçülen satıcı, buradan doğan zararını tazmin için alıcıya başvurabilir.

İstisna şartları olmadığı halde KDV'siz işlem yapılması veya sonradan sağlanabilen istisna şartlarında aksamaya sebebiyet verilmesi halinde nasıl işlem yapılacağı KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle düzenlenmiştir :

"12.4. İstisnanın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi

3065 sayılı Kanunun (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.

İstisna kapsamında teslim konu edilen konut veya iş yerine ilişkin bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmemesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, satıcı ile birlikte alıcıdan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte aranır."

Yukarıdaki ilk paragrafta yer alan hüküm yasa hükmüne dayanmaktadır.

İkinci paragrafta yer alan hüküm ise, yasadaki bir boşluğun idari yorumla doldurulması mahiyetinde olup, bu hükmün geçerliliği tartışmaya açıktır. Zira, kanun metninde bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şart koşulmakla beraber, BEDELİN GETİRİLMİ ZAMANI hakkında bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla idarenin "yarısı faturadan önce, diğer yarısı sonraki 1 yıl içinde" şeklinde belirlediği döviz getirme süresi yasal dayanaktan yoksundur.

VII. İSTISNA UYGULANDIKTAN SONRAKİ BİR YIL VEYA ÜÇ YIL İÇİNDE İLGİLİ KONUT VEYA İŞYERİNİN ALICISI TARAFINDAN SATILMASI İSTISNA HAKKINI ORTADAN KALDIRIR:

Yukarıda metnini verdiğimiz KDV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (i) bendinde yer alan;

"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."

hükmündeki "BİR YIL" ibaresi, 7394 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile "ÜÇ YIL" olarak değiştirilmiştir. (Yürürlük 01.05.2022)

Görüldüğü gibi işyeri veya konut alıcısı KDV Kanunu'nun 13/i maddesi kapsamında KDV'siz olarak aldığı konut veya işyerini, istisnanın uygulandığı (KDV'siz alış faturasının düzenlendiği) tarihten itibaren **1 yıl içinde** (Teslimatı 01.05.2022 ve daha sonraki tarihlerde yapılan konut veya işyerleri **üç yıl içinde**) elden çıkarırsa, bu istisna iptale uğramaktadır.

Bu şekilde istisna iptaline uğrayan KDV tutarı normal ödeme vadesinden itibaren hesaplanacak tecil faiziyle birlikte ve tapu işlemi yapılmadan önce, malı erken (1 yıl veya 01.05.2022 ve daha sonra alınan konut veya işyerleri açısından üç yıl geçmeden önce) elden çıkaran tarafından ödenmesi gerekmektedir.

¹³ Bu konuda Vergi Dünyası Dergisinin Haziran 2021 sayısında yayımlanan "İNCELEME SONUCUNDA DEVROLAN KDV'NİN KÜÇÜLTÜLMESİ" başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayınlarımız/makaleler/mehmetmac/2021)

Bu konuda açıklık getirilmesi gereken ayrıntılar, KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle ifade edilmiştir :

“12.3. Konut veya İş Yerinin Üç Yıl İçerisinde Elden Çıkarılması

Konut veya iş yeri tesliminde istisna uygulanabilmesi için, tapuda işlem tesis edilmiş olması gerekir.

İstisna kapsamında satış yapanlar, konut veya iş yeri satışının 3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirirler. Bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulur.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine ödenir. Ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmez.

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

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığı beyan edilen devirleri işlem bazında aylık dönemler itibarıyla, en geç takip eden ayın 10 uncu gününe kadar elektronik ortamda ve liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.”

Yukarıdaki KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/B-12.3. no.lu bölümünde, istisna hakkını ortadan kaldıran erken satış süresi üç yıl olarak zikredilmekle beraber bu sürenin 01.05.2022 tarihinden önce 13/i maddesi kapsamında KDV'siz olarak satılmış bulunan konut ve işyerleri açısından bir yıl olarak anlaşılması gerekir. Çünkü Kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yeni getirilen üç yıllık istisna bozucu satış süresi, daha önce uygulanmış KDV istisnaları açısından bir yıldır. Aksi bir yorum, vergilemenin anayasal ilkeleri olan hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Kaldı ki 01.05.2022 den önce 13/i maddesi kapsamında yapılmış konut veya işyeri teslimatlarına ilişkin tapu kayıtlarındaki şerhler 1 yıl olarak konulmuştur.

VIII. İSTİSNANIN BEYANI :

KDV Kanunu'nun 13/i bendi uyarınca KDV'siz fatura düzenleyerek konut veya işyeri satan mükelleflerin, bu işlemlerini KDV beyannamesine nasıl yansıtacakları KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle açıklanmıştır :

“12.5. İstisnanın Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, konut veya iş yeri tesliminin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda; 328 kod numaralı "Konut veya İş Yeri Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu konut veya işyerlerinin bedelinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu konut veya işyerlerine ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

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

IX. KDV KANUNU'NUN 13/i MADDESİ KAPSAMINDA YAPILAN KDV'SİZ İŞLEMLERLE İLGİLİ KDV YÜKLENİMLERİ İNDİRİLEBİLİR VE İNDİRİMLE GİDERİLEMEME HALİNDE İSTENİRSE, İADE ALINABİLİR :

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesi, tam istisna kapsamında olan (indirim ve iade hakkı veren) bir maddedir. (KDV Kanunu'nun 32 nci maddesi)

13 üncü maddenin (i) maddesi kapsamında işlem yapmış olan mükelleflerin, bu işlemle ilgili olarak yüklenip indirimle gideremedikleri KDV'leri, isteklerine bağlı olarak nasıl iade alabilecekleri, KDV Genel Uygulama Tebliğinin aşağıdaki bölümünde düzenlenmiştir :

"12.6. İade

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

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

12.6.1. Mahsuben İade

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

12.6.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

X. SONUÇ :

Yurtdışında mukim (ve özellikle yabancı uyruklu) kişilere gayrimenkul satışı yapılmasının doğru olup olmadığı tartışılmakta olan ve konumuz dışında kalan bir husustur.

Eğer yurtdışında mukim (ve özellikle yabancı uyruklu) kişilere taşınmaz satışı ülkemiz açısından yerinde bir işlem ise, bu satışın vergi istisnası ile desteklenmesi doğaldır.

KDV Kanunu'nun 13-i maddesindeki istisna yurtdışında mukim olanlara yeni konut veya işyeri satışını destekleyen bir hükümdür.

Bu hükmün tatbikine ilişkin detaylar yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

Istisna hükmüne göre konut veya işyerini alan yurtdışında mukim kişi bu taşınmazı belli bir süre içinde satarsa istisna şartları bozulmaktadır. Söz konusu süre, bu istisnanın getirildiği 01.04.2017 tarihinden bu yana bir yıl olarak uygulanmıştır.

Bahsi geçen sürenin 7394 sayılı Kanunla üç yıl olarak değiştirilmesi nedeniyle, bu değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.05.2022 ve daha sonraki tarihlerde teslim alınan konut ve işyerleri, alınış tarihinden itibaren üç yıl içinde elden çıkarıldığı takdirde, istisna şartları bozulacak ve zamanında tahsil edilmeyen KDV, tecil faizi ile birlikte ve tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenecektir.

Elden çıkarma süresinin 1 yıl yerine 3 yıl haline getirilmesi bize göre isabetli olmuştur. Çünkü 1 yıllık sürenin kısalığı nedeniyle bu KDV istisnasının zaman zaman KDV ticaretine dönüşmesi olasılığı vardı.

01.05.2022 tarihinden önce 13/i maddesi kapsamında KDV'siz olarak satılmış bulunan konut ve işyerleri açısından söz konusu istisna bozucu satış süresinin bir yıl olarak anlaşılması gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yeni getirilen 3 yıllık sürenin, bu değişiklik öncesindeki işlemlere uygulanması hukuka aykırıdır.“

12.ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNİN SU, KANALİZASYON, ARITMA, DOĞALGAZ, ELEKTRİK, HABERLEŞME TESİSLERİ İLE YOL YAPIMINA VE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNDEKİ İŞYERLERİNİN İNŞASINA İLİŞKİN, BUNLARA VEYA BUNLAR TARAFINDAN OLUŞTURULAN İKTİSADİ İŞLETMELERE YAPILAN MAL TESLİMLERİ İLE HİZMET İFALARI (13/j)

27.03.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7103 sayılı Kanun'un 29 uncu maddesi ile eklenen başlıktaki (j) bendi hakkında, açıklamalara yer veren, 18 no.lu KDV Tebliği'nin 10 uncu maddesindeki düzenlemeler şöyledir:

“13. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna

21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine eklenen (j) bendine göre, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları 1/4/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

13.1. İstisnanın Kapsamı

13.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

Söz konusu istisnadan;

-12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununa göre kurulan organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler,

-24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi ana sözleşmesi hükümlerine göre kurulmuş küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri

faydalanır.

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.

13.1.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemler

İstisna kapsamına;

– Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme, kullanma ve atık su arıtma tesisi, doğalgaz, elektrik ve haberleşme yenilenebilir ve diğer enerji tesislerine ilişkin altyapı işleri ile yolların yapımına ilişkin organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler,

– Küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler

girmektedir.

İdari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işlerine ilişkin organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yolların ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin yeniden inşasına yönelik mal ve hizmet alımları bu istisna kapsamına girmekle birlikte, bunların tamir, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek: Başkent Organize Sanayi Bölgesi, mevcut kapasiteyi artırmak amacıyla arıtma tesisinin yıkılarak yeniden inşa edilmesine, doğalgaz tesislerinin ise yıllık bakım ve onarımının yapılmasına karar vermiştir. Söz konusu arıtma tesisinin yeniden inşasına yönelik olarak Başkent Organize Sanayi Bölgesine yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup, doğalgaz tesislerinin yıllık bakımı ile onarımına ilişkin teslim ve hizmetler bu istisna kapsamına girmez.

13.2. İstisnanın Uygulanması

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri, hazırlanan proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmetlere ilişkin bir liste hazırlarlar. Söz konusu proje ve bu proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra KDV yönünden bağlı olduğu/bulduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunur. Vergi dairesi (EK:26)'da yer alan belgeyi düzenleyerek mükellefe verir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnالی olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

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

Satıcılar, yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

Ayrıca, organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği 1/4/2018 tarihinden önce başlayan istisna kapsamındaki projelere ilişkin, 1/4/2018 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, bu kapsamda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesi alınması ve yukarıda yer verilen usul ve esaslar çerçevesinde hareket edilmesi gerekir.

13.3. İstisnanın Beyanı

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

13.4. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

13.4.1. Mahsuben İade

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

13.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

13.5. Müteselsil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.”

18 NO.LU KDV TEBLİĞİ EKİNDEKİ İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ: (EK:26)

EK 26: 3065 SAYILI KANUNUN (13/j) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.

.....VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI

.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:

Konu:

İLGİ: .../.../.....tarifli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendindeki istisna kapsamında bulunan ve ekli listede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine eklenen (j) bendine göre, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları 1/4/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere katma değer vergisinden istisnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 13 üncü bölümü uyarınca proje süresinin bitiş tarihi olan/20.. tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü

EK: Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Su, Kanalizasyon, Arıtma, Doğalgaz, Elektrik, Haberleşme Tesisleri ile Yol Yapımı ve Küçük Sanayi Sitelerindeki İşyerlerinin İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Su, Kanalizasyon, Arıtma, Doğalgaz, Elektrik, Haberleşme Tesisleri ile Yol Yapımı ve Küçük Sanayi Sitelerindeki İşyerlerinin İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı:

İşin Niteliği:

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi:

Mükellefin Adı /Unvanı:

Vergi Dairesi:

Vergi Kimlik Numarası:

Faaliyetin Niteliği:

Toplam Proje Maliyeti:

Toplam Proje Maliyetinin %0 5'i:

%10'u:

Sıra No	Malın/Hizmetin										Satıcı Firma		İmza/Kaşe-Onay	
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı/Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi			
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı					
1														
2														
3														
4														
5														
6														
7														

Vergi Dairesi Müdürü Tarih İmza

13. KAMU KURULUŞLARINA SOSYAL HİZMET BİNASI KAPSAMINDA BAĞIŞTA BULUNACAK OLANLARA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER: (13/k)

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (k) bendi ile ilgili İdari açıklamalar, 19 No.lu KDV Genel Tebliği'nin 7. maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

MADDE 7 – Aynı Tebliğin (II/B) kısmının 14 üncü bölümünden sonra gelmek üzere sırasıyla aşağıdaki bölümler eklenmiş ve bu bölümlerden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

“15. Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

15.1. İstisnanın Kapsamı

15.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Tesisler

İstisnanın kapsamına, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanacak aşağıdaki tesislerin inşasına ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları girmektedir:

- Okul,*
- Sağlık tesisi,*
- Yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu,*
- Çocuk yuvası,*
- Yetiştirme yurdu,*
- Huzurevi,*
- Bakım ve rehabilitasyon merkezi,*
- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler,*
- Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler,*
- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri,*
- Gençlik ve izcilik kampları.*

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler dışındakilere bağışlanan tesisler ile genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmakla birlikte yukarıda sayılanlar arasında yer almayan tesislerin inşasına ilişkin yapılan teslim ve hizmetler için bu istisnadan 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 “ibadethane” ve “yaygın din eğitimi verilen tesis” ifadelerinden Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki “çocuk yuvası” ve “yetiştirme yurdu” ifadeleri, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının hizmet dönüşümü kapsamında bulunan çocuk evleri sitesi, çocuk destek merkezi ve çocuk evlerini de kapsar.

15.1.2. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

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

15.1.3. İstisna Kapsamına Giren İşlemler

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

İstisnadan faydalanılabilmesi için ilgili idare ve kuruluşlarla bağış protokolü imzalanması şarttır.

NOT :

27 No.lu KDV Tebliği ile aşağıdaki paragraf bu bölüme eklenmiştir :

“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler,”

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

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

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

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

15.2. İstisnanın Uygulanması

15.2.1. Genel Olarak

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere inşa edilecek tesislere ilişkin ilgili idare ile bağışta bulunacaklar arasında bağış protokolü düzenlenir. Söz konusu protokolde, bağışlanmak üzere inşa edilecek tesisin maliyeti, teknik özellikleri (açık ve kapalı alan, derslik sayısı, yatak sayısı vb.), inşa edileceği alan gibi bilgilere yer verilir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışta bulunacaklar, bağışlayacakları tesise ilişkin uygulama projesini hazırlar ve inşaat ruhsatını alırlar. Bağışlanacak tesisin ilgili idare ve kuruluşa ait bir taşınmaz üzerinde inşa edilmesi halinde tesise ilişkin uygulama projesi ve inşaat ruhsatı ilgili idare ve kuruluş tarafından alınır. Bağışta bulunacaklar uygulama projesi ve inşaat ruhsatına uygun olarak hazırlayacakları istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesini ilgili idare ve kuruluşun onayına sunarlar. "Üniversitelere yapılacak bağışlarda, uygulama imar planı, parselasyon planı veya vaziyet planı olmaması gibi nedenlerle inşaat ruhsatı alınamaması halinde, istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesinin onayında ruhsat yerine üniversitenin inşaatla ilgili sorumlu biriminin uygun görüşü aranır." (NOT : Son cümle 21 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)

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 Başkanlığına/Defterdarlığa istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık, talebin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığını değerlendirir ve (EK:29)'da yer alan belgeyi düzenleyerek bağış yapacaklara verir ve bir örneğini protokol yapan kuruluşa gönderir. Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında bağış yapacaklar tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesinin ekinde, istisnaları olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan satıcı, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştiğinde alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

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

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

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

Tek satıcıdan alınan proje maliyetinin binde 5'ine kadar olan birden fazla mal ve hizmete ilişkin harcamalar listeye tek satır olarak girilebilir. Birden fazla binde 5'lik toplu satır yazılabilir. Bu şekilde toplu yazılacak satırlarda yer alan tutarların toplamının proje maliyetinin yüzde 10'unu aşmaması gerekir. Bu durumda da mal ve hizmetin cinsi, miktarı, tutarı gibi hususlar, bu kapsamdaki alışları anlaşılır bir şekilde açıklayacak detayda yazılır. Bu alımlara ilişkin fatura tarih ve numarasının listede yer alması gerektiği tabiidir.

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

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

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

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

İstisna kapsamında mal ve hizmet alanlar, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapatılmak zorundadır. Belgeyi veren Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık istisna belgesinde yer alan mal ve hizmet bölümlerinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol eder ve bağış yapılan ilgili idare ve kuruluşun yapacağı bildirimde göre istisna belgesini kapatır.

Satıcılar, yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, Tebliğin bu bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamazlar.

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

İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği 1/6/2018 tarihinden önce başlayan istisna kapsamındaki projelere ilişkin, 1/6/2018 tarihinden sonra yapılan mal ve hizmet alımları istisna kapsamında olup, bu kapsamda istisnadan faydalanılabilmesi için istisna belgesi alınması ve yukarıda yer verilen usul ve esaslar çerçevesinde hareket edilmesi gerekir.

15.2.2. KDV Ödenerek Yapılan Alımlarda Uygulama

İstisna kapsamındaki mal ve hizmetlerin KDV ödenerek satın alınması da mümkün olup bu şekilde yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödenen KDV, bağış yapacaklara iade edilir. Ancak bu durumda Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümüne göre KDV ödemeksizin mal ve hizmet almak suretiyle istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Öte yandan, bu kapsamda bağış yapacaklara KDV iadesi yapılabilmesi için Tebliğin (II/B-15.2.1.) bölümünde aranan şartların bağış yapacaklar tarafından sağlanması ve istisna belgesi eki listenin (proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin liste) temin edilmesi gerekmekte olup, söz konusu bölümde istisnanın uygulanmasına dair yapılan açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir. İstisna belgesi eki liste, bağış yapacaklara bir yazı ekinde verilir ve bunlar için istisna belgesi (EK: 29) düzenlenmez.

Bağış yapacaklar, istisna belgesi eki listenin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümüne alış faturasının tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle projeye uygun olarak sisteme girerler.

Bağış yapacakların KDV mükellefiyeti bulunması halinde, bu işlemler dolayısıyla yüklenen vergiler indirim konusu yapılır, indirim yoluyla 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.

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

15.3. İstisnanın Beyanı

15.3.1. Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamında Satış Yapanların Beyanı

Bu istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 333 kod numaralı "Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim ve hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslim ve hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

15.3.2. KDV Ödeyerek Mal ve Hizmet Alan Bağışçıların Beyanı

KDV ödeyerek proje kapsamında mal ve hizmet alan KDV mükellefleri tarafından bu tutarlar, KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 444 kod numaralı "Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin Ödenen KDV" satırında beyan edilir.

KDV ödeyerek proje kapsamında mal ve hizmet alan ancak KDV mükellefiyeti bulunmayanların iade talebi, aylık dönemler itibarıyla bağışlanacak tesisin bulunduğu yer vergi dairesine standart iade talep dilekçesiyle yapılır.

15.4. İade

15.4.1. Bağış Yapacaklara İstisna Kapsamında Satış Yapanlara İade

Bağış yapacaklara istisna kapsamında satış yapanların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- 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

15.4.2. KDV Ödeyerek Mal ve Hizmet Alan Bağışçılara İade

KDV ödeyerek mal ve hizmet alan bağışçıların iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi (KDV mükellefiyeti bulunmayanlardan aranmaz.)

- Proje kapsamında yapılan harcamaya ait olduğu ilgili idare veya kuruluş tarafından onaylanan yüklenilen KDV listesi

- Proje kapsamında istisna uygulanarak alınacak mal ve hizmet listesinin örneği

15.4.3. Mahsuben İade

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

15.4.4. Nakden İade

Bu işlemlerden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

15.5. Müteselsil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen alıcıların istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini, mükellef olmayanların ise sadece imzaladıkları istisna belgesinin bir suretini, mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapılır.

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

- Bağış protokolüne göre idareye teslim edilmesi gereken tesisin tamamlanmadığının ya da protokole uygun olarak yapılmadığının ilgili idare ve kuruluş tarafından bildirilmesi (Protokolde öngörülen şekilde tamamlanamayan ancak belli bir kısmı inşa edilen tesislere ilişkin ilgili idare ve kuruluş tarafından kabulü uygun görülen kısımlar hariç)

durumlarında, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan veya KDV ödeyerek mal ve hizmet alan ve kendisine iade yapılan bağışçıdan aranır.”

KDV Kanunu'nun 13/k maddesinin uygulanmasında kullanılmak üzere hazırlanan ve 19 No.lu KDV Genel Tebliği'nin ekine konulan EK:29 no.lu form şöyledir:

EK 29: 3065 SAYILI KANUNUN (13/k) MADDESİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
.....VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
.....Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı:
Konu:

.....
.....

İLGİ: .../.../..... tarihli dilekçenin.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendindeki istisna kapsamında bulunan ve ekti üstede yer alan mal ve hizmetlerin temininin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler. Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler. Gençlik ve Spor Bakanlığım ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Bu belge KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 15 inci bölümü uyarınca proje süresinin bitiş tarihi olan .../.../20., tarihine kadar tarafınıza yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin (İstisnanın KDV ödeyerek mal ve hizmet alımı şeklinde uygulanmasını tercih edenler hariç) satıcı firmalara/ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek üzere verilmiştir.

İstisnanın uygulanmasında, Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bu belgeye istinaden söz konusu proje kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet İfaları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

EK: Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanmak Üzere Yapılan Tesislerin İnşasına İlişkin Proje Kapsamında Yapılacak Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarına İlişkin Liste

Projenin Adı:

İşin Niteliği:

Projenin Başlangıç ve Bitiş Süresi:

Bağışı Yapanın Adı /Unvanı:

Vergi Dairesi:

Vergi Kimlik Numarası:

Faaliyetin Niteliği:

Toplara Proje Maliyeti:

Toplam Proje Maliyetinin % 5'i:

%10'u:

Sıra No	Malın/Hizmetin			Satıcı Firmanın				İmza/Kaşe - Onay			
	Cinsi	Ölçü Birimi	Miktarı	Adı /Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura				Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük İdaresi
						Tarihi	No	Tutarı	Miktarı		
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
...											
...											
...											
...											

Vergi Dairesi Müdürü/Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar

Tarih İmza

14. SAĞLIK TURİZMİ OLARAK DA NİTELENDİRİLEN, TÜRKİYE'DE YERLEŞİK OLMAYAN YABANCI UYUKLU GERÇEK KİŞİLERE VERİLEN KORUYUCU HEKİMLİK, TEŞHİS, TEDAVİ VE REHABİLİTASYON HİZMETLERİ: (13/1)

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (I) bendi ile ilgili İdari açıklamalar, 19 No.lu KDV Genel Tebliği'nin 7. maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

“16. Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (I) bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, 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.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

16.1. Kapsam

3065 sayılı Kanununun (13/1) 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.

Buna göre, hastaneler (kamu, özel, üniversite), tıp merkezleri, polikliniklerin yanında Sağlık Bakanlığından izin almak suretiyle faaliyette bulunan; aile ve toplum sağlığı merkezleri, muayenehaneler, laboratuvarlar, müesseseler, ağız ve diş sağlığı hizmeti sunan özel sağlık kuruluşları, ambulans hizmetleri sunan kuruluşlar, diyaliz merkezleri, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezleri, genetik hastalıklar tanı merkezleri, hiperbarik oksijen tedavisi uygulanan özel sağlık kuruluşları, hemoglobinopati tanı merkezleri, madde bağımlılığı tedavi merkezleri, üremeye yardımcı tedavi merkezleri, terapötik aferez merkezleri, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kaplıcaların Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanır.

16.1.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

İstisna kapsamına Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir. Söz konusu hizmetlerin münhasıran bu sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilmesi gerekmektedir.

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

Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

16.1.2. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

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

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Kanunun “Türkiye’de yerleşme” başlıklı 4 üncü maddesine göre, ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılır.

193 sayılı Kanunun 5 inci maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat amacıyla 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 Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanunun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

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

16.2. İstisnanın Uygulanması

İstisna uygulanabilmesi için, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportu (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi 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 yabancının 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.

Yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, sigorta kuruluşları, yabancı sosyal güvenlik kurumları, yetkili acenteler veya Sosyal Güvenlik Kurumuna (ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye’ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

16.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında yapılan hizmetler, hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 334 kod numaralı “Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna” satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisnaya konu hizmetlerin KDV hariç tutarı,

“Yüklenilen KDV” sütununa bu hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazmalıdır.

16.4. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- 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.

16.4.1. Mahsuben İade

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

16.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 10.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.”

15. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİNDE, ARAŞTIRMA LABORATUARLARINDA AR-GE, YENİLİK VE TASARIM FAALİYETLERİNDE KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN YENİ MAKİNA VE TEÇHİZAT TESLİMLERİ:(13/ m)

7104 sayılı Kanun’la KDV Kanunu’nun 13 üncü maddesine eklenen başlıktaki hükmün uygulama esasları 18 no.lu KDV Tebliği’nin 10 uncu maddesinde şöyle açıklanmıştır:

“14. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna

7103 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 39 uncu madde ve 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine eklenen (m) bendine göre, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri 1/5/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

14.1. Kapsam

14.1.1. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

İstisnadan;

- 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde,
- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde,
- 6550 sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında

Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlar yararlanır.

14.1.2. İstisna Kapsamına Giren Teslimler

İstisna, bu Tebliğin (II/B-14.1.1.) ayırımında sayılanların, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, yeni makina ve teçhizat alımlarında uygulanır.

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

İstisna “yeni” makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslim konulan edilecek makina ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmez.

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

14.2. İstisnanın Uygulaması

İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen alıcılar, teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ve araştırma laboratuvarlarında faaliyette bulduklarına ve satın alacakları makina ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunanlar tarafından istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilir.

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

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

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

İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanır.

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

14.3. Makina ve Teçhizatın Üç Yıl İçinde Belirlenen Faaliyetler Dışında Kullanımı veya Elden Çıkarılması

İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

14.4. İstisnanın Beyanı

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

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

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

14.5. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

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

14.5.1. Mahsuben İade

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

14.5.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

14.6. Müteselsil Sorumluluk

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal tesliminde bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa

uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslimi yapan mükellefler ile birlikte teslim yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Kendisine teslimin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükelleflerce, başka bir şart armaksızın istisna kapsamında işlem yapılır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir.”

18 NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİ'NİN EKİNDEKİ İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ: (EK:27)

EK 27: AR-GE, YENİLİK VE TASARIM FAALİYETLERİNDE KULLANILMAK ÜZERE YAPILAN YENİ MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN VERİLECEK İSTİSNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
..... VERĐİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI/DEFTERDARLIĞI
..... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Sayı :
Konu : KDV İstisna Belgesi

İLGİ : tarihlive..... sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, adresinde ar-ge,yenilik ve tasarım faaliyeti ile iştiğal ettiğinizi belirterek, satıcı firmaya/gümrük idaresine ibraz edilmek üzere ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılacak yeni makina ve teçhizatın alımının/ithalinin KDV'den istisna olduğunu belirten bir belge verilmesi talep edilmektedir.

Münhasıran ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetinde kullanılacak yeni makina ve teçhizatın firmanıza .././20.. tarihine kadar teslimi/firmanızca ithali 3065 sayılı KDV Kanununun 13/rn maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Bu belgenin verilmesine esas olan dilekçenizde belirtilen hususların aksine bir durumun tespiti veya sonradan ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan firmanız sorumlu olup, bu belgeye istinaden istisna uygulayan mükellefler sorumlu tutulmayacaktır.

İstisnanın uygulanmasında, Genel Tebliğdeki usul ve esaslara uyulmaması halinde gerekli müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Müdürü

EK: Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetinde Bulunanlara KDV Kanununun 13/m Maddesi Kapsamında Yapılacak Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerine İlişkin Liste

Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetinde Bulunanlara KDV Kanununun 13/m Maddesi Kapsamında
Yanılacak Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerine İlişkin Liste

Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetinde Bulunanlara KDV Kanununun 13/m
Maddesi Kapsamında Teslim Edilecek Yeni
Makina Ve Teçhizat Listesi

SIRA NO	Malın			Satıcı Firma						İmza/Ka	e-Onay
	Cins	Ölçü Birimi	Miktar	Adı/Unvanı	Vergi Kimlik No	Fatura			Satıcı Firma Adı/Unvanı	Gümrük Dairesi	
						Tarhi	No	Miktar			

Vergi Dairesi
Müdürü

Tarih İmza

16. BASILI KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN TESLİMİ (13/n):

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine 7166 sayılı Kanunla eklenen (n bendi) ile ilgili açıklamalarımız 2019/52 sayılı Sirkülerimizde yer almaktadır. Sirküler metni aşağıda sunulmuştur :

“KAĞIT ORTAMINDAKİ KİTAPLAR VE SÜRELİ YAYINLAR KDV'DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine, 2019/43 Sayılı Sirkülerimize konu ettiğimiz 7166 Sayılı Kanun'la aşağıda metni bulunan (n) bendi eklenmek suretiyle, poşetlenerek satılan muzır neşriyat hariç olmak üzere basılı kitap ve basılı şekildeki süreli yayınların teslimi, 22.02.2019 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir.

“n) 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere BASILI KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN TESLİMİ (Bu bent hükmünün uygulanmasında, bu maddenin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmaz.)”

13 üncü maddenin sonundaki hüküm uyarınca istisna kapsamındaki işlem bedeli 100 TL'yi geçmiyorsa (2004/8127 sayılı Kararname) istisnanın uygulanmaması esastır. Ancak bu maddeye yeni eklenen (n) bendi açısından bu asgari sınır geçerli olmayacak, başka bir anlatımla satışı yapılan kağıt ortamındaki kitap veya süreli yayının bedeli 100 TL'nin altında olsa dahi, (n) bendindeki parantez içi hüküm uyarınca KDV istisnası uygulanacaktır.

Bu yeni KDV istisnasına ilişkin idari açıklamalar 25 no.lu KDV Tebliği'nin (2019/35 Sayılı Duyurumuz) 4 üncü maddesinde yapılmıştır.

2. KDV İSTİSNASINA TABİ HALE GELEN KAĞIT ORTAMINDAKİ KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN KAPSAMI :

Hangi basılı materyalin KDV istisnası kapsamına girdiği ("kitap" ve "sürelî yayın" tabirlerinin kapsamı) 25 no.lu KDV Tebliği'nde şöyle ifade edilmiştir :

"17.1. Kapsam

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

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

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

Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, hikaye ve romanlar (foto roman, çizgi roman dahil), yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru ve bilgi bankası kitapları, mevzuat seti kitapları "Uluslararası Standart Kitap Numarası (ISBN) bulunan boyama ve etkinlik kitapları" (36 nolu KDV Tebliği ile eklenen ibare) da istisna kapsamındadır.

~~Boyama defterleri~~, (36 nolu KDV Tebliği ile iptal edilen ibare) kitap şeklinde olmayan yaprak testler, mevzuat setlerinin güncellenmesi amacıyla gönderilen föyler, ciltli takvim, kartela, ezber kartları, kataloglar, broşürler gibi yayınlar kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bunların teslimi istisna kapsamında değerlendirilmez.

Elektronik kitap (e-kitap) ile sürelî yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap ve sürelî yayın okuyucu, tablet ve benzerlerinin tesliminde istisna uygulanmaz.

İstisna, basılı kitap ve sürelî yayınların teslimine ilişkin olup, bunların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabidir.

Program şeklindeki mevzuat bilgi bankası, soru bankası, online test ve benzerleri ile CD veya flash bellek gibi veri taşıyıcılarla satılan görüntülü eğitim setleri basılı kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bunların satışı istisna kapsamında değerlendirilmez."

3. KİTAP VE SÜRELİ YAYIN KONUSUNDAKİ KDV İSTİSNASININ UYGULAMA ESASLARI VE BU KONUDAKİ KDV İADELERİNİN NASIL YAPILACAĞI :

İstisna kapsamında kitap veya sürelî yayın satışı yapan firmalar bu satışları ile ilgili olarak yükledikleri KDV'leri indirebilirler, indirimle giderilememe halinde KDV iadesi talep edebilirler. (KDV Kanunu'nun 32 nci maddesi)

25 no.lu KDV Tebliği'nin aşağıdaki bölümlerinde istisnanın uygulama usulü ve KDV iadelerinin nasıl yapılacağı açıklanmıştır :

"17.2. İstisnanın Uygulanması

3065 sayılı Kanunun (13/n) maddesinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. İstisna kapsamında teslim yapanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmez ve

“3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır.” ibaresine yer verilir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasında 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmayacağından, Tebliğin (II/B) bölümünün “İstisna Uygulamalarında Alt Sınır” başlıklı ayrımında yer alan açıklamalar bu istisna uygulamasında dikkate alınmaz.

Bu çerçevede teslim bedeline bakılmaksızın basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde ve ithalinde istisna uygulanır.

17.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında yapılan teslimler, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 335 kod numaralı “Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Teslimleri” satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisnaya konu teslimin KDV hariç tutarı, “Yüklenilen KDV” sütununa bu teslimlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazmalıdır.

17.4. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- 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

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

17.4.1. Mahsuben İade

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

17.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.”

4. KDV ORANI AÇISINDAN KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN DURUMU:

4.1.Dini Yayınlar :

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 Sayılı Kararnamenin ekindeki I sayılı listenin 18 no.lu pozisyonu şöyledir :

“18- Kur'an-ı Kerim (Kur'an meal ve tefsir kitapları ile münhasıran Kur'an cüz, sûre, ayet ve/veya meallerini içeren kitaplar dâhil) ile Tevrat, Zebur ve İncil kitapları.”

Bu pozisyonda belirtilen dini kitaplar %1 oranda KDV'ye tabidir.

Ancak 13 üncü maddeye eklenen (n) bendi uyarınca bu yayınlar KDV'den istisna hale gelmiştir. Söz konusu dini yayınların 22.02.2019 tarihinden itibaren %1 KDV'ye tabi olarak satılması mümkün değildir. Bu satışların 13/n maddesi kapsamında istisnâli olarak (KDV hesaplanmaksızın) satılması zorunludur.

4.2.Diğer Kitap ve Benzeri Yayınlar :

Yine 2007/13033 Sayılı Kararnamenin ekindeki II sayılı listenin 14 no.lu pozisyonu şöyledir :

“14- KİTAP VE BENZERİ YAYINLAR (21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.) ELEKTRONİK KİTAP (E-KİTAP) VE BENZERİ YAYINLARIN ELEKTRONİK ORTAMDA SATIŞI (elektronik kitap okuyucu, tablet ve benzerleri hariç), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemıraş, cetvel, pergel, gönye, iletkei,”

Görüldüğü gibi, gerek kağıt ortamında gerekse elektronik şekilde satışı yapılan kitap ve benzeri yayınların tabi olduğu KDV oranı %8'dir.

Ancak bunlardan 13/n bendi kapsamında olup, kağıt ortamında bulunan kitaplar satıldığında 22.02.2019 tarihinden itibaren %8 KDV uygulanması mümkün değildir. Satış faturasının KDV'siz olarak düzenlenmesi zorunludur.

Elektronik kitap (e-kitap) KDV'den istisna edilmemiş olduğu için “ELEKTRONİK KİTAP (E-KİTAP) VE BENZERİ YAYINLARIN ELEKTRONİK ORTAMDA SATIŞI” %8 oranda KDV'ye tabi tutulmaya devam edilecektir.

5. KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARA YÖNELİK YENİ KDV İSTİSNASI, GENEL OLARAK KDV İSTİSNALARI VE KDV ORAN İNDİRİMLERİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞÜMÜZ :

KDV uygulamasındaki en ağır sorunlar “devrolan KDV” durumundan ve “KDV iadesi” uygulamasından kaynaklanmaktadır.

Gerek devrolan KDV'ye gerekse KDV iadesine sebebiyet veren hükümler ise, KDV istisnaları ve KDV oran indirimleridir.

KDV mevzuatımızdaki KDV istisnalarının ve KDV oran indirimlerinin birçoğunun gereksiz olduğu görüşünderiz.

KDV'yi en karmaşık ve en sıkıntılı vergi durumuna düşüren istisnalar ve oran indirimleri azaltılması gerekirken, yeni istisnalar ve yeni oran indirimleri getirilmesini doğru bulmuyoruz.

Kağıt ortamındaki kitapların ve süreli yayınların KDV'den istisna edilmesine mukabil bunların elektronik ortamda satışının istisna kapsamına alınmamış olmasını doğru bulmuyoruz. Amaç ilgili sektöre destek sağlamak ise, kitap, dergi ve benzeri yayınların elektronik ortamda satışı, kağıt ortamındaki satışa nazaran daha ön planda desteklenmesi gereken bir alandır.

Saygılarımızla.”

17. 13 ÜNCÜ MADDE KAPSAMINDAKİ İSTİSNALARDA ASGARİ SINIR :

13. maddeye 5228 sayılı Kanunla eklenmiş olan son fıkra uyarınca Bakanlar Kurulu bu madde kapsamında istisnaya konu olabilecek işlem meblağının asgari sınırını belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu 2004/7765 sayılı kararı ile bu sınırı 500 milyon TL. olarak belirlemiş yoğun sorun çıkması üzerine bu sınır 2004/8127 sayılı Kararname ile 100 milyon TL'ye (100 TL'ye) indirilerek sorunlar nisbeten azaltılmıştır.

Buna göre işlem türü 13. madde kapsamına girse bile işlemin bedeli 100 TL'nin altında ise bu işlemin KDV'li belgeye bağlanması zorunludur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-10 no.lu bölümünde konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır:

“10.İstisna Uygulamalarında Alt Sınır

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca, 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bakanlar Kurulunca bu yetki, 2004/8127 sayılı Kararname ile kullanılarak, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde sayılan istisnaların uygulanmasında alt limit, KDV hariç 100 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca, 13 üncü maddede sayılan istisnalar kapsamına giren işlemler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 TL'nin altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmaz ve genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanır.

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

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutat olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da KDV hariç 100 TL'yi geçmesi durumunda istisna uygulanabilir.

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

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

18. İSTİSNA BEDELE İLİŞKİN OLARAK DOĞAN KUR FARKI :

Aşağıdaki muktezadan da anlaşılacağı üzere Maliye İdaresi belli bir işlemten doğan dövizli borç ve alacak nedeniyle oluşan kur farkını bedel eklentisi olarak görmekte ve bu kur farkları için bedelin tabi olduğu hükümlerin uygulanacağı görüşündedir. Bu konudaki mukteza metni şöyledir:

“T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
İstanbul Defterdarlığı
Katma Değer Vergisi Gelir
Müdürlüğü

SAYI : KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.13/d.25-24290

KONU :

..... A.Ş.
Yakacık Mevkii Adnan Kahveci Cad. No.139 81450
Kartal – İSTANBUL

İLGİ : 05.09.2001 tarih ve 008/560/1407/DYZ/701 sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, teşvik belgesi kapsamında dövize endeksli makine, teçhizat vs. mal satışı yapıldığı, teşvik belgesi süresi içinde yapılan işlemlerde teşvik belgesinde belirtilen istisnaların uygulandığı, bu tür vadeli yapılan satışlarda teşvik belgesi süresi bitmesine rağmen satış döviz bazında vadeli olarak yapıldığından daha sonra müşteriden yapılacak olan tahsilatlara yönelik kur farkı faturalarında da vergi, resmi, harç istisnası uygulanıp, uygulanmayacağı hususunda görüş sorulmaktadır.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.

Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade eder” denilmektedir.

Ancak kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV – Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar Bölümünde yer alan faturalar, 3239 sayılı kanunun 140. maddesiyle damga vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından teşvik belgesi kapsamında dövize endeksli makine, teçhizat vs. vadeli yapılan satışlarda teşvik belgesi süresi bitmesine rağmen satışın döviz bazında vadeli olarak yapılması nedeniyle, teşvik belgesi süresinin bitimi sonrasında yapılacak olan tahsilatlara yönelik olarak düzenlenen faturalar, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre Damga Vergisine tabi bulunmadığından 3505 Sayılı Kanun kapsamında vergi, resim, harç istisnası uygulanmasına da gerek bulunmamaktadır.

4369 Sayılı Kanunun 59. Maddesiyle 3065 Sayılı Kanunun 13. Maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'nden istisna edilmektedir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin 1/1 Teşvik Belgeli Makine ve Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisna Başlıklı bölümünde yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurt için teslimleri ile ithalinde 01.08.1998 tarihinden itibaren KDV'nin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 24/c maddesinde, vade farkları ve faizler ile benzerleri matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Mahiyet ve amaç olarak bunlardan farklı olmayan kur farkları da matraha dahil edilerek katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Bu nedenle, bedeli döviz olarak ifade edilen işlemlerde işlem tarihi ile nakden veya hesaben tahsil edildiği tarih arasındaki kur farkı bedelin bir unsuru olarak işleme ait oran üzerinden katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu fark fatura edilmese bile defter kayıtları üzerinde katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilecektir.

Bu hükümlere göre, kanunun 13/d maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak vadeli yapılan teslimlerle ilgili olarak teşvik belgesi süresinin bitiminden sonra yapılan kur farkı tahsilatları aslı vergiden müstesna tutulan işle ilgili olduğundan KDV'ne tabi olmayacaktır.

Bizim görüşümüz kur farklarının hiçbir zaman KDV ye tabi olmadığı yönündedir. (1 inci maddedeki 6.6..nolu bölüme bakınız.)