

# MADDE 28 : ORAN

## İKİNCİ BÖLÜM Oran

### MADDE 28 : ORAN

#### MADDE METNİ :

" Oran  
Madde 28

*Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.<sup>[1]</sup>*

<sup>[1]</sup> 700 sayılı KHK'nın 90 ıncı maddesi ile bu fıkrada yer alan "Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 9/7/2018)

*6322 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile "perakende safhası için" ibaresi "perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük yapı ruhsatı 1/6/2012 tarihinden önce alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten önce yapılan konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimleri hariç olmak üzere 15/6/2012 tarihinde)*

*3505 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/1/1989 tarihinden geçerli olmak üzere 10/12/1988) Değişmeden önceki hali "Katma Değer Vergisinin nispeti vergiye tabi her işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu nispeti,*

*1. %15'e kadar artırmaya, %5'e kadar indirmeye, bu nispetler dahilinde muhtelif mal ve hizmetler için farklı vergi nispetleri tespit etmeye,*

*2. Temel gıda maddeleri, tarım ürünleri ve 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama konu olan malların teslimi ile bu malların kiralanması işlemleri için ayrı ayrı veya bir arada (sıfır)'a kadar indirmeye veya kanunî haddine çıkarmaya,*

*Yetkilidir.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulunca tespit edilir." 3316 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/12/1986) Değişmeden önceki hali "Katma Değer Vergisinin nispeti vergiye tabi her işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu nispeti temel gıda maddeleri ile tarım ürünlerinin her biri için "0" (sıfır)'a kadar indirmeye yetkilidir.*

*Bakanlar Kurulu gazete, dergi, kitap ve benzeri yayınların (6.3.1986 tarihli ve 3266 sayılı Kanun hükümlerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenler hariç) her biri için ayrı ayrı veya bir arada olmak üzere kanuni vergi nispetini yarısına kadar indirmeye, bu indirimin sınırlarını, usul ve esaslarını belirlemeye ve indirilen bu oranları kanuni seviyelerine kadar yükseltmeye yetkilidir.*

*Bakanlar Kurulu 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama konu olan malların ithali ile bu malların yurtdışından kiralanması işlemlerinde kanuni vergi nispetini ayrı ayrı "0" (sıfır)' a kadar indirmeye, indirilen nispetleri kanuni seviyesine kadar yükseltmeye yetkilidir."*

## MADDE 28 : ORAN

**3297 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki hali "Katma Değer Vergisinin nispeti vergiye tabi her işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu nispeti temel gıda maddeleri için «0» (sıfır)'a kadar indirmeye yetkilidir."**

### 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.

### MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

#### 1. GENEL AÇIKLAMA ve TEBLİĞ HÜKÜMLERİ :

28 inci madde, KDV hesaplanırken **matraha hangi oranın uygulanacağını** düzenlemektedir. Maddenin son şekline göre KDV oranı %10 olup Cumhurbaşkanına bu oranı

- Dört katına kadar artırma,
- %1'e kadar indirme,
- Bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler için farklı oranlar tesbit etme,
- Bazı malların toptan ve perakende safhası için farklı oranlar belirleme,

yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu gerek maddenin ilk şeklinde, gerekse 3297 ve 3505 sayılı Kanunlarla değişik birinci ve ikinci kere değişmiş şeklinde yer alan yetki çerçevesinde, oran değişikliği öngören çok sayıda adet Karamame çıkarmış %1, %3, %5, %6, %8, %10, %11, %12, %13, %13,5, %15, %17, %18, %20, %23 ve %40 olmak üzere onaltı farklı oran uygulamıştır.

Geçmişte, hangi mal ve hizmetler için hangi sürelerde, hangi oranlar üzerinden KDV uygulandığı hususunu burada izah etmemiz hem çok güç ve uzundur hem de bunlar güncelliğini kaybettiği için gereksizdir.

Aşağıdaki bölümlerde, halen yürürlükte bulunan Kararlara göre %1, %8 ve %18 orana tabi mal ve hizmetlerin listesi verilmiş, oran konusundaki sorun ve tereddütlere değinilmiştir.

#### **7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 10.07.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere,**

- Yüzde 18 olarak uygulanmakta olan genel KDV oranı %20'ye
- Yüzde 8 KDV'ye tabi teslim ve hizmetlerin KDV oranı ise %10'a

yükseltilmiştir. (Bkz. [www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) 2023/074 sayılı Sirkülerimiz.)

**Dolayısıyla aşağıda eski oranlara göre yapılan açıklamalarımızın, 10.07.2023 tarihi itibarıyla değişmiş olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.**

Hemen belirtelim ki oran sayısının çokluğu ve sık sık oran değişikliğine gidilmesi KDV'nin başarısı üzerinde olumsuz etkiler yapmış, gerek İdarenin gerekse mükelleflerin sıkıntıya düşmelerine yol açmıştır. Bu derece sık oran değişikliğine gidilmemesini diliyoruz. Öte yandan, bazı mal ve hizmetler için düşük oran tesbit edilmesi, indirimle giderilemeyen (devrolan) KDV ve KDV iadesi sorunu yarattığından bu uygulamadan kaçınılmasında yarar vardır.

## MADDE 28 : ORAN

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B bölümü KDV oranı konusunda ilgili olup, bu bölümün metni aşağıda sunulmuştur:

"B. ORAN

### 1. Genel Açıklama

3065 sayılı Kanununun 28 inci maddesine göre, KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için (% 10) olup, Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnameye;

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için (%18),
- Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (%1),
- Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (%8), olarak tespit edilmiştir.

### 1.1. Perakende Teslimin Tanımı

Perakende teslim, teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.<sup>1</sup>

### 1.2.Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Oranı

#### 1.2.1. Vade Farkları

Teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarına ait KDV vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanır.

#### 1.2.2. Kur Farkları

Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

#### 1.2.3. Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemden Vazgeçilmesi

Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

<sup>1</sup> Yürürlük:21/4/2022 2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar

## MADDE 28 : ORAN

### 1.2. İndirimli Orana Tabi Mallar ile Genel Orana Tabi Malların Birlikte Satılması Halinde Fatura Düzeni

İndirimli orana tabi olan işlemlerle genel orana tabi işlemlerin birlikte yapılması halinde, bu işlemlere tekabül eden bedel, toplam bedelden ayırt edilerek her işlem grubuna o gruba ait vergi oranı uygulanır. Böyle bir ayırımın yapılamaması halinde, KDV hesaplanmasında işlem grubu içerisindeki en yüksek KDV oranı esas alınır. 41 Seri No.lu Tebliğ ile bölüm değiştirilmiştir.

#### 2.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri

##### 2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanununun 1 inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (% 1) olarak uygulanır. 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınının 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin (B) bölümünün<sup>2</sup> 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Beşyüz Türk lirası ile bin Türk lirası (bin Türk lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) Bin Türk lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.

(ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Bin Türk lirası ile iki bin Türk lirası (iki bin Türk lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) İki bin Türk lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı

uygulanır.

<sup>2</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(I) sayılı listenin" ibaresi "(I) sayılı listenin (B) bölümünün" olarak değiştirilmiştir. Yürürlük:21/4/2022

## MADDE 28 : ORAN

28/3/2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri düzenlemesi ile söz konusu Kararın 1 inci maddesinin altıncı fıkrası 1/4/2022 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, ancak 5359 sayılı Kararın 10 uncu maddesinde, 1/4/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutlar için bu hükümlerin uygulanmasına devam olunacağına karar verilmiştir.

Buna göre, 1/4/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutların, bu tarihten sonraki tesliminde;

- Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutlar için KDV oranı,

• Büyükşehir statüsünde olmayan yerlerde (%1),

• Büyükşehirlerde, 2007/13033 sayılı BKK'nın 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kaldırılmadan önceki 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına ilişkin yukarıda yer alan açıklamalar da dikkate alınarak (%1), (%8) veya (%18)

olarak uygulanır.

- Net alanı 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutlarda ise genel vergi oranı (%18) uygulanır.

Öte yandan, 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 2007/13033 sayılı BKK eki

- (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11 inci sırasına eklenen hükümlerle "16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutların net alanının 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmı" 1/4/2022 tarihinden itibaren (%1) oranında,

- (II) sayılı listeye eklenen 35 inci sırası uyarınca da "konutların net alanının 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmı," 1/4/2022 tarihinden itibaren (%8) oranında KDV'ye tabidir. Buna göre, 1/4/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konut teslimlerinde, konutun net alanının;

- 150 m<sup>2</sup> veya daha az olması durumunda KDV oranı (%8),

- 150 m<sup>2</sup>'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmı için KDV oranı (%8), 150 m<sup>2</sup>'nin üzerindeki kısmı için KDV oranı (%18)

olarak uygulanır.

6306 sayılı Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde 1/4/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konutların tesliminde, konutun net alanının;

-150 m<sup>2</sup> veya daha az olması durumunda KDV oranı (%1),

- 150 m<sup>2</sup>'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmı için KDV oranı (%1), 150 m<sup>2</sup>'nin üzerindeki kısmı için KDV oranı (%18)

olarak uygulanır.

Konutların tesliminde uygulanacak KDV oranlarına ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir.

**Örnek 1:** (S) İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında Yozgat'ta yapı ruhsatı aldığı inşaatla aynı yıl tamamladığı ve stoklarında yer alan konutlardan net alanı 120 m<sup>2</sup> konutu 600.000 TL bedelle, 160 m<sup>2</sup> konutu ise 900.000 TL bedelle 10/5/2023 tarihinde satmıştır.

## MADDE 28 : ORAN

Bu durumda (S) İnşaat Taahhüt A.Ş.nin hesaplayacağı KDV;

- 120 m2 konut için:  $(600.000 \times \%1) = 6.000$  TL
- 160 m2 konut için:  $(900.000 \times \%18) = 162.000$  TL olacaktır.

Yapı ruhsatının 1/4/2022 tarihinden sonra alınmış olması halinde (S) İnşaat Taahhüt A.Ş.nin hesaplayacağı KDV;

- 120 m2 konut için:  $(600.000 \times \%8) = 48.000$  TL

- 160 m2 konut için:

$$(900.000 \times 150/160 \times \%8) + (900.000 \times 10/160 \times \%18) = 67.500 + 10.125 = 77.625 \text{ TL olacaktır.}$$

**Örnek 2:** (T) inşaat şirketi 6306 sayılı Kanun kapsamında İstanbul'da inşa ettiği konutlardan 7/3/2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan net alanı 120 m2 olan konutu 1.500.000 TL bedelle; 11/4/2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan net alanı 120 m2 olan konutu 1.400.000 TL ve net alanı 160 m2 olan konutu 2.000.000 TL bedelle 2/1/2024 tarihinde satmıştır.

Bu durumda, her bir konut için;

- $(1.500.000 \times \%1) = 15.000$  TL, -  $(1.400.000 \times \%1) = 14.000$  TL,

-  $(2.000.000 \times 150/160 \times \%1) + (2.000.000 \times 10/160 \times \%18) = 18.750 + 22.500 = 41.250$  TL KDV hesaplanacaktır.<sup>3</sup>

3065 sayılı Kanununun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.<sup>4</sup>

NOT :

<sup>3</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile paragraflar eklenmiştir. Yürürlük: 1/4/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21/4/2022 tarihinde

<sup>4</sup> 11 Seri No.lu Tebliğ ile iki paragraf eklenmiştir

## MADDE 28 : ORAN

11 no.lu Tebliğin 9. maddesinde, inşaat devam ederken, yani henüz fatura kesim zamanı gelmemişken (ERKENDEN) KONUT FATURASI KESİLDİĞİNDE, sonradan (daire teslim edildiğinde) KDV oran değişikliği meydana gelmiş olsa bile, erken kesilmiş olan faturadaki KDV tutarının değişmeyeceği şeklinde açıklama yapılmıştır.

Bu açıklama KDV Kanunu'nun 10/b maddesine uygun olmakla beraber, böyle bir KDV oran farklılığının normal şartlarda meydana gelmesi mümkün değildir. Çünkü konutlarda KDV oranları, yapı ruhsatının alındığı veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesinin yapıldığı konut projelerinde ruhsat veya ihale tarihi itibarıyla sabitlenmektedir.

Ancak KDV oranının geçici olarak farklılaştırıldığı durumlarda bu açıklama anlam ifade etmektedir.

Örnek vermek gerekirse, %18 orana tabi konutlar geçici olarak (önce 31.03.2017 ye kadar, daha sonra 30.09.2017 ye kadar) %8 KDV oranı ile teslim edilebilecektir. Bu tanıma uyan konut projesine sahip bir firma, 30.09.2017 den önce konut tamamlanmadığı halde konutun faturasını keserse %8 KDV uygulayacak, konut tamamlandığı ve teslim edildiği tarihte KDV oranı tekrar %18 e çıkmış olsa bile düzeltme yapması gerekmeyecektir.

Faturanın erken düzenlenmesi hakkında [www.denet.com.tr](http://www.denet.com.tr) 'deki makalelerimiz bölümünde (Mehmet MAÇ – 2004 yılı) bulunan "MAL TESLİM EDİLMEDEN VEYA HİZMET TAMAMLANMADAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLİR Mİ ?" başlıklı makalemizdeki, mal tesliminden veya hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği yönündeki görüşümüz, 11 no.lu KDV Tebliği ile teyit edilmiş bulunmaktadır.

### 2.1.2.Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oran Uygulaması

3065 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesinde, 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 1/1/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listenin (B) bölümünün<sup>5</sup> 12 nci sırası uyarınca (% 1) oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara Tebliğin(II/G-4.)bölümünde yer verilmiştir.

### 2.1.3. Net Alan

Bağımsız bölüm net alanı, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının "Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği"ne göre hesaplanır.<sup>6</sup>

### 2.2. Finansal Kiralama İşlemleri

2007/13033 sayılı Karamamenin 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararnameye ekli (I) sayılı listenin (B) bölümünün<sup>7</sup> 16 ve 17 nci sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.

~~Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranları sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz. (Bu paragraf 47 Seri No.lu Tebliğ ile 07/09/2023 tarihinden itibaren~~

<sup>5</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(I) sayılı listenin" ibaresi "(I) sayılı listenin (B) bölümünün" olarak değiştirilmiştir. Yürürlük:21/4/2022

<sup>6</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile bölüm değişmiştir. Yürürlük:21/4/2022

<sup>7</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(I) sayılı listenin" ibaresi "(I) sayılı listenin (B) bölümünün" olarak değiştirilmiştir. Yürürlük:21/4/2022

## MADDE 28 : ORAN

**yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu paragrafın kaldırılmasıyla, finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranları, sözleşmenin düzenlendiği tarihteki oranlara göre değil, kiralama döneminde geçerli olan oranlara göre belirlenecektir).**

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 15 inci sırasında belirtilen, 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti (% 1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de (% 1) oranında KDV uygulanır.

### **2.3. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler (41 Seri No.lu Tebliğ ile bölüm yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:21/4/2022 )**

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (I) sayılı listenin 6 ncı sırasına göre, ilgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri (% 1) oranında KDV'ye tabidir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösteren bazı mükellefler, kendi işletmelerine ait mallar ile toptancı hallerindeki diğer işletmelerden satın aldıkları malları toptancı halleri dışındaki ünitelerinde satışa sunabilmektedir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösterenlerin, hallerden temin ettikleri taze sebze ve meyveleri hal dışındaki ünitelerinde satmaları halinde de Kararname hükümlerine göre işlem yapılır ve bu ünitelerden gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan teslimlerde (% 1), diğer teslimlerde ise (% 8) KDV oranı uygulanır.

### **2.4. Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Oran Uygulaması <sup>8</sup>**

#### **2.4.1. Kapsam**

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin 477 24 üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı (% 10) olarak uygulanmaktadır.

İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (% 20) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (% 20), diğer kısım üzerinden (% 10) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (% 20) oranında KDV'ye tabidir.

Yukarıda belirtilen yerlerin tanımı ve tasnifinde, 24/4/1930 tarihli ve 1593 sayılı, 4/7/1934 tarihli ve 2559 sayılı, 14/6/1989 tarihli ve 3572 sayılı, 12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı, 22/2/2005 tarihli ve 5302 sayılı ve 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Kanunlara göre yürürlüğe konulan "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ve ilgili diğer mevzuat esas alınır.

<sup>8</sup> 51 Seri No.lu Tebliğ ile bu bölümde yer alan "(% 8)" ibareleri "(% 10)", "(% 18)" ibareleri ise "(% 20)" olarak değiştirilmiştir. Yürürlük: 1/5/2024



## MADDE 28 : ORAN

Bu işletmeler prensip olarak hizmet işletmesi mahiyetinde olduklarından buralarda imal edilen veya dışarıdan temin edilen gıda maddelerinin buralarda veya dışarıda tüketilmek üzere müşterilere satışında %10 (alkollü içeceklerde %20) oranında KDV hesaplanır.

**Örnek 1:** (K) Kahvecisi, kendi hazırladığı kahvelerin yanında (T) işletmesinden temin ettiği keklerin de satışını yapmaktadır. Self-servis olarak hizmet veren işletmeye gelen müşteri sipariş ettiği kahvenin yanında ıslak kek satın almış ve işletmeye ait alanda oturmak yerine siparişlerinin paketlenmesini istemiştir. Ayrıca 100 gr Türk kahvesi çektirmiştir. Kafeterya ruhsatına sahip olan (K)'nın yaptığı bu satışların tamamında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

**Örnek 2:** (G) Lokantasında yemek yiyen müşteri (D), lokantadan ayrılırken 1 kg baklava satın almıştır. Lokanta, müşteriye vermiş olduğu yemek hizmeti ile baklava satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır.

Bu işletmelerin telefonla veya internet üzerinden sipariş suretiyle adrese gönderme, gel-al gibi yöntemlerle yaptıkları tüm satışlar da aynı mahiyettedir.

**Örnek 3:** (A) Pastanesi, telefonla verilen sipariş üzerine imalathanesinde 8 kişilik doğum günü pastası hazırlamıştır. Müşteri pastanın ev adresine gönderilmesi yerine iş çıkışı pastaneye gelerek pastayı alacağını bildirmiştir. İş çıkışında sipariş pastanın yanında 1 kg kuru pasta ve 2 şişe limonata satın almıştır. Pastane işletme ruhsatına sahip (A)'nın sipariş suretiyle hazırladığı pasta ve yanındaki gıda satışlarında %10 oranında KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde müşterilerine masa, oturma yeri, tezgâh gibi servis yapılabilen alanlarda yiyecek ve içecek hizmetleri sunanların bu yerlerde yaptıkları gıda maddeleri satışları da 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 24 üncü sırası kapsamındadır.

**Örnek 4:** Sahilde faaliyet gösteren (B) Büfe İşletmesi, yiyecek ve içecek hizmetlerine yönelik işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadığı halde büfesinin önüne yerleştirdiği masa ve taburelerde oturan müşterileri ile sahilde bulunan şezlonglarda denize girenlere tost, çay ve meşrubat satışı yapmaktadır. (B) Büfe İşletmesi, fiilen yiyecek ve içecek hizmetleri sunduğundan büfede hazırladığı tost ve çayın yanında dışarıdan hazır temin ettiği gıda maddelerinin satışında %10 oranında KDV hesaplayacaktır. **(51 Seri No.lu Tebliğ ile dördüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraflardır. Yürürlük tarihi: 1/5/2024)**

Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediyeye başvurularak, bu yerlerin mahiyetini belirten bir yazı alınır. Bakanlık veya belediye, söz konusu hizmet birimlerinin mahiyetini bu bölümün dördüncü paragrafında belirtilen mevzuat çerçevesinde tespit eder. Konaklama tesislerinin bünyesindeki hizmet birimlerinde sunulan hizmetlerde KDV oranı bu tespit esas alınarak uygulanır.

Öte yandan, turizm işletmesi belgesine sahip konaklama tesislerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen söz konusu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânların açıkça belirtilmiş olması göz önüne alınarak, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, bu kapsamdaki konaklama tesislerince vergi dairesine turizm işletmesi belgesinin bir örneğinin ibraz edilmesi yeterlidir.

Turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükellefler ise kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz ederler.

Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin, işletmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunludur.

Söz konusu yazının, bu tür hizmet birimlerinin işletmeye açılmadan önce, temin edilerek vergi dairesine verilmemesi halinde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı uygulanır.

### 2.4.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri

## MADDE 28 : ORAN

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin <sup>(9)</sup> 24 üncü sırasına göre otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin <sup>10</sup> bünyesindeki;

- Lokanta, restaurant, restaurante,
- Alakart lokantası,
- Kahvaltı salonu,
- Açık yemek alanı,
- Yemek terası,
- Kafeterya, snack bar, vitamin bar,
- Pasta salonu,
- Lobi,

gibi mekanlarda verilen hizmetlerde (% 8) oranında KDV uygulanır. Bu yerlerde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde Tebliğin (III/B-2.4.1.) bölümünün ikinci paragrafında yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacağı tabiidir.

Öte yandan, konaklama tesislerinin bünyesinde yer alan ve yukarıda sayılanlar dışında kalan mekânlarda verilen yiyecek içecek hizmetleri ise genel vergi oranına tabi olacaktır.

### **2.4.3. Yemek Çeki, Kuponu ve Kartlarının Kullanıldığı Yemek Hizmetlerinde Organizatör Firmaların Durumu**

Organizatör firmaların yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartı vermek suretiyle ifa ettikleri hizmetlerde müşterilerden tahsil edilen tutar içinde yer alan yemek bedelleri, indirimli orana tabi işlem bedelinin aktarımı mahiyetinde olduğundan (% 8) oranında vergilendirilir.

Organizatör firmaların yaptıkları organizasyon hizmetleri nedeniyle müşterilerden veya yemek hizmetini sunan işletmelerden sağladıkları menfaatler ise genel vergi oranına tabidir.

Organizatör firmaların, yemek hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmeleri nedeniyle bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

Öte yandan, yukarıdaki açıklamalar yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartlarının kullanıldığı yemek hizmetleri için geçerlidir. Bu çek, kupon ve kartların yemek hizmeti dışında ve/veya yemek hizmeti sunmayan işletmelerden temin edilecek mal ve hizmetlerde kullanılması halinde işleme taraf olanlar için ilgili vergi Kanunları esas alınarak gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.

### **2.5. Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulaması**

#### **2.5.1. Kapsam**

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin <sup>(11)</sup> 25 inci sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır.

Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler de verilebilmektedir. Konaklama tesisinde verilen bu hizmetlerden geceleme hizmeti satın almaksızın yararlanılması halinde bu hizmetler ayrıca tabi oldukları oranda vergilendirilir.

<sup>9</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "B bölümünün" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:1/4/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21/4/2022 tarihinde

<sup>10</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler hariç)" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:1/4/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21/4/2022 tarihinde

<sup>11</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(B) bölümünün" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:21/4/2022

## MADDE 28 : ORAN

Bunun yanı sıra geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde de söz konusu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilir.

Ancak, geceleme hizmeti dışında olup mutad olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dahil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetlere de geceleme bedeli kapsamında (% 8) oranında KDV uygulanır.

### 2.5.2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV

Yukarıda kapsamı belirtilen geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemez.

Örneğin; konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutad olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı (% 8) olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklere isabet eden kısmı üzerinden (% 18) KDV hesaplanır ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir.

Bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir.
- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir.
- İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

### 2.5.3. Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin <sup>(12)</sup> 25 inci sırasında parantez içi hüküm olarak, "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır." ibaresi yer almaktadır.

Buna göre, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.

<sup>12</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(B) bölümünün" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:21/4/2022

## MADDE 28 : ORAN

Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.

Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.

Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesince müşteriye sunulan ve kendileri tarafından müşteriye aktarılan konaklama hizmet bedeli ile buna ilişkin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle seyahat acentelerinin bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

### 2.6. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşleri

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı Listenin <sup>(13)</sup> 10 uncu sırasında, "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" ne uygulanacak KDV oranı(% 8) olarak belirlenmiştir.

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

Buna göre;

- Boyama, apre, baskı ve kasarlama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin,
- Yıkama işlerinde kimyevi maddelerin,

bu işleri yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde indirimli oran kapsamında işlem yapılır. Ancak, bu işlerde boya ve kimyevi maddelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde, yukarıda belirtilen işlere genel vergi oranı uygulanır.

Bunlar dışında kalan; ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün fason işlerde KDV oranı (% 8)olarak uygulanır. Bu işlerin, boya ve kimyevi maddelerin işi yapan tarafından temin edilerek kullanıldığı boya, apre, kasarlama, baskı ve yıkama işleri ile birlikte yapılması halinde, (% 8) ve (% 18) oranına tabi işler için ayrı fatura düzenlenmesi veya aynı faturada bu işlerin ayrıca gösterilmesi ve her bir işin bedeli üzerinden tabi oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Fason işlerde, dikiş ipliği, fermuar, düğme gibi yardımcı madde ve malzemelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması indirimli oran uygulamasına engel değildir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde indirimli oran uygulaması sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perde, mobilya kumaşı, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler de yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde (% 8)KDV oranına tabidir.

### 2.7. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde KDV Oranı Uygulaması

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin <sup>(14)</sup> 21 inci sırasında, ilgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler ve ambulans hizmetlerinin %8 oranında KDV'ye tabi tutulması öngörülmüştür.

Buna göre, 6428 sayılı Kanun kapsamında yaptırılan sağlık tesislerine yönelik yüklenici tarafından Sağlık Bakanlığına sunulan laboratuvar, rehabilitasyon ve görüntüleme hizmetleri ile alt yükleniciler tarafından bu kapsamda sunulan hizmetler %8 oranında KDV'ye tabidir.

<sup>13</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(B) bölümünün" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:21/4/2022

<sup>14</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(B) bölümünün" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük:21/4/2022

## MADDE 28 : ORAN

*Diğer taraftan, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24 üncü sırasında yemek hizmeti sunan yerlerde verilen hizmetlerin %8 oranında KDV'ye tabi tutulması öngörülmüş olup, 6428 sayılı Kanun kapsamında yaptırılan sağlık tesislerine yönelik yüklenici tarafından Sağlık Bakanlığına sunulan yemek hizmetleri ile bu hizmetlere ilişkin alt yükleniciler tarafından sunulan yemek hizmetleri %8 oranında KDV'ye tabidir.<sup>15</sup>*

### **2.8. Yenilenmiş Cep Telefonu Teslimlerinde KDV Oran Uygulaması<sup>16</sup>**

#### **2.8.1. Kapsam**

*2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listeye (5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı sonrası (I) sayılı listenin (B) bölümünün)<sup>17</sup> 30/9/2021 tarihli ve 31614 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 29/9/2021 tarihli ve 4517 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla eklenen 21 inci sıra uyarınca, "Yenilenmiş Ürünlerin Satışı Hakkında Yönetmelik" kapsamında en az bir yıl öncesine ilişkin data, ses ya da kısa mesaj kullanım trafiği bulunan kullanılmış cep telefonlarının yenilenmek ve sertifikalandırılmak kaydıyla yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar tarafından yenilenmiş ürün garantisi verilerek teslimlerine uygulanacak KDV oranı (%1) olarak belirlenmiştir.*

*Ayrıca ilgili sırada bu mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, bu sıra kapsamında teslim ettikleri mallar nedeniyle yükledikleri vergilerin dâhil edilmeyeceği de belirtilmiştir.*

#### **2.8.2. İndirimli Oran Uygulaması**

*Kullanılmış malların yenilenecek tekrar satışa sunulması amacıyla 22/8/2020 tarihli ve 31221 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yenilenmiş Ürünlerin Satışı Hakkında Yönetmelik kapsamında yenilenmiş cep telefonlarının teslimlerinde indirimli oran uygulanabilmesi için;*

*- Elektronik kimlik bilgisi bulunan kullanılmış cep telefonlarının en az bir yıl öncesine ilişkin data, ses ya da kısa mesaj kullanım trafiğinin bulunması ve bu durumun, yenileme merkezleri veya onlar adına alım yapabilen yetkili alıcılar tarafından Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu kayıtlarından kontrol edilmesi,*

*- Kullanılmış cep telefonlarının, yenileme merkezi tarafından tüketiciden doğrudan alınarak veya ilgili Yönetmelikte tanımlanmış olan yetkili alıcılar aracılığıyla yenileme merkezi adına temin edilerek yenilenmesi,*

*- Yenileme işleminin ilgili Yönetmelik kapsamında yenileme merkezleri tarafından, Ticaret Bakanlığının veya Türk Standardları Enstitüsünün belirlediği düzenleme veya standartlara uygun şekilde yapılması,*

*- Yenileme merkezlerinin yenilediği kullanılmış cep telefonlarının sertifikalandırma işleminin, Türk Standardları Enstitüsü tarafından numaralandırılmış hologramlı sertifika formu kullanılarak ve ticari unvan, iletişim bilgileri, yenileme yetki belgesi ve yenileme işlemine ilişkin bilgileri içeren karekod ile güvenliğinin sağlanacak şekilde yapılması ve bu sertifikanın yenilenmiş ürünle birlikte yazılı olarak veya kalıcı veri saklayıcısıyla verilmesi,*

*- Yenilenmiş cep telefonu teslimlerinde yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar tarafından yenilenmiş ürün garantisi verilmesi,*

*şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.*

<sup>15</sup> 30 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir. (Yürürlük 14/2/2020)

<sup>16</sup> 38 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir. (Yürürlük 21/12/2021)

<sup>17</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile "(5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı sonrası (I) sayılı listenin (B) bölümünün)" ibaresi eklenmiştir. Yürürlük:21/4/2022

## MADDE 28 : ORAN

Kullanılmış cep telefonları, yenileme ve sertifikalandırma işlemi sonrasında yalnızca ilgili Yönetmelikte tanımlanmış olan yenileme merkezleri ve bu merkezlerin yetkilendirdiği yetkili satıcılar tarafından indirimli oran uygulanarak teslim edilebilir. Bu aşamada nihai tüketiciye teslimden önce yenileme merkezlerinin yetkili satıcılara veya yetkili satıcılar arasında sertifikalı yenilenmiş cep telefonu teslimlerinde de indirimli oran uygulanır. Ancak, ilgili Yönetmelik kapsamında yenilenmiş olsa dahi yenileme merkezi veya yetkili satıcı niteliğini haiz bulunmayanlar tarafından yapılan kullanılmış cep telefonu teslimleri ile bu niteliği haiz bulunmakla birlikte mezkûr Yönetmelik kapsamında yenilemeye tabi tutulmamış cep telefonu teslimlerinde indirimli oran uygulanmaz.

**Örnek:** (Y) yenileme merkezi, yetkili alıcı (A) aracılığıyla KDV mükellefi olmayan gerçek kişi (K)'den aldığı 2 adet kullanılmış cep telefonunu yenileme ve sertifikalandırma işlemi sonrasında yetkili satıcısı (S)'ye satmıştır. Yetkili satıcı (S) yenilenmiş telefonlardan birini gerçek kişi (G)'ye diğerini ise aynı modelden stok fazlası olduğundan yetkili satıcı olan (D)'ye satmıştır. Yetkili satıcı (D) ise TSE hologramlı ve (Y) yenileme merkezi ile birlikte yenilenmiş ürün garantisinden müteselsil sorumlu olduğu telefonu (N) A.Ş.'ye 12 ay garantili şekilde satmıştır.

(N) A.Ş., personeline tahsis ettiği yenilenmiş cep telefonunu bir süre sonra yeni modelle değiştirmek için (T) Yenileme Merkezine satmıştır.

Söz konusu teslimlerde KDV uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır:

(Y) yenileme merkezi tarafından (K) adına düzenlenecek gider pusulasında KDV hesaplanmayacak, yetkili alıcı (A)'nın (Y) yenileme merkezine verdiği aracılık hizmeti %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

- (Y) yenileme merkezinin yetkili satıcı (S)'ye,
- Yetkili satıcı (S)'nin, gerçek işi (G) ve yetkili satıcı (D)'ye,
- Yetkili satıcı (D)'nin (N) A.Ş.'ye yenilenmiş cep telefonu tesliminde %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

(N) A.Ş.'nin (T) yenileme merkezine kullanılmış cep telefonu tesliminde ise (N) A.Ş.'nin düzenleyeceği faturada %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

### 2.8.3. Yenilenmiş Cep Telefonu Teslimleri Dolayısıyla Yüklenilen KDV

3065 sayılı Kanununun 29 uncu maddesi uyarınca, Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen KDV ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Söz konusu yetki çerçevesinde 4517 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listeye (5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı sonrası (I) sayılı listenin (B) bölümünün)<sup>18</sup> eklenen 21 inci sırada, yenilenmiş ürün garantili cep telefonu teslimlerine ilişkin olarak mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, bu sıra kapsamında teslim ettikleri mallar nedeniyle yükledikleri vergilerin dâhil edilmemesine karar verilmiştir.

Buna göre, yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar, yenilenmiş cep telefonu teslimlerine ilişkin yükledikleri KDV tutarını indirim konusu yapabilirler ancak bu teslimler nedeniyle iade talep edemezler.

Mükelleflerin indirimli orana tabi başka işlemleri nedeniyle iade talep etmeleri halinde de bu durum dikkate alınır.

### 2.8.4. Bildirim Zorunluluğu

<sup>18</sup> 41 Seri No.lu Tebliğ ile “(5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı sonrası (I) sayılı listenin (B) bölümünün)” ibaresi eklenmiştir. Yürürlük: 21/4/2022

## MADDE 28 : ORAN

Yenilenmiş ürün garantili cep telefonu tesliminde bulunan yenileme merkezleri ve yetkili satıcılar, söz konusu ürünlere ilişkin olarak her bir vergilendirme döneminde gerçekleştirdikleri indirimli orana tabi teslimlerine ait listeyi, ilgili döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadır.

Buna göre indirimli oran uygulanan her yenilenmiş cep telefonu satış faturası itibarıyla;

- Belgenin tarih ve numarası,
- Satışı yapılan cep telefonunun markası, modeli, IMEI numarası,
- Satış tutarı ve hesaplanan KDV tutarı,
- Alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası/pasaport numarası,
- Satışı yapılan cep telefonunun alımında düzenlenen gider pusulası/faturanın tarih ve numarası, satıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası/pasaport numarası ile işlem bedeli

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

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

### 2. ORAN KONUSUNDAKİ BAKANLAR KURULU KARARLARI :

KDV oranlarını belirleyen **ana Kararname 2007/13033 sayılıdır.** (RG 30.12.2007)

KDV oranı belirleyen diğer kararnameler bu ana Kararnamede değişiklik yapılmasına yöneliktir.

KDV oranını etkileyen ve 2007/13038 sayılı Kararnamede değişiklik yapan kararlar aşağıdaki bölümün sonundaki dipnotlarda belirtilmiştir.

### 3. HALEN YÜRÜRLÜKDE BULUNAN KDV ORANLARI :

Bir malın veya hizmetin hangi oranda KDV ye tabi olduğunun tesbit için, bu işleme ilişkin KDV'nin ne zaman doğduğuna bakılmalı (Md.10) KDV'nin doğduğu gün itibarıyla geçerli bulunan Bakanlar Kurulu Kararları (**90 sayılı KHK'nin 90 ıncı maddesi uyarınca 09.07.2018 tarihinden itibaren Cumhurbaşkan Kararları**) dikkatlice taranmak suretiyle oran tesbiti yapılmalıdır.

GÜNCEL KDV ORANLARI LİSTELERİ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ WEB SİTESİNDE (Yardım&Kaynaklar/Yararlı Bilgiler/KDV Oranları) yer almakta olup,

(I) sayılı listede bulunan mal ve hizmetler %1,

(II) sayılı listede bulunan mal ve hizmetler %8

oranında KDV 'ye tabi olup, bu iki listede yer almayan mal ve hizmetler ise genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

**7346 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile 10.07.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere,**

- Yüzde 18 olarak uygulanmakta olan genel KDV oranı %20'ye
- Yüzde 8 KDV'ye tabi teslim ve hizmetlerin KDV oranı ise %10'a yükseltilmiştir. ([Bkz. www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) 2023/074 sayılı Sirkülerimiz.)

## MADDE 28 : ORAN

***Dolayısıyla aşağıda eski oranlara göre yapılan açıklamalarımızın, 10.07.2023 tarihi itibarıyla değişmiş olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.***

(I) ve (II) sayılı güncel KDV oranları listeleri için [KDV Oranları Listesi | Gelir İdaresi Başkanlığı](#) tıklayınız.

#### 4. ORAN İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR :

##### 4.1. Düşük Oranlı (%1 veya %8) KDV'ye Tabi Tüm Mal ve Hizmetler İçin İade Hakkı Getirilmiştir (KDV Kanunu'nun 29/2 nci Maddesi) :

Yapılan teslim veya hizmetin KDV'den istisna edilmiş olması, KDV mükellefini KDV tahsilatından mahrum etmekte ve devrolan KDV sorunu doğurmaktadır. Bu sorunu gidermek için iade hakkı doğuran istisna türlerinde mükellefe indirimle gideremediği KDV'nin iadesi imkanı getirilmiştir.

Teslim ve hizmete ait KDV oranının düşük olması da satışlarda eksik KDV tahsilatına sebebiyet verdiği için iade ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Eskiden bu iade sadece KDV oranı düşürülmüş olan temel gıda maddeleri ile sınırlı tutulmaktayken, 29/2 nci maddede yapılan değişiklikle, genel oranın altında oranla yapılan tüm teslim ve hizmetler iade kapsamına alınmıştır. Bu konuda detaylı bilgi için 29 uncu maddeye ilişkin açıklamalarımıza bakınız.

##### 4.2. İthalatta KDV Oranı :

28 inci madde uyarınca belirlenmiş olan oranlar mal ve hizmet ithali açısından da geçerlidir. (KDV Kanunu'nun 16/a maddesi uyarınca, ithal edilen mal veya hizmet ile ilgili bir istisna hükmü var ise, bu mal veya hizmet KDV gerektirmeksizin ithal olunur.)

Mesela muz ithali indirimli nisbette KDV ye tabidir. Çünkü muz "*taze meyve*" tanımına uymaktadır.

##### 4.3. Vade Farkı, Kur Farkı, Fiyat Farkı ve Diğer Matraha Dahil Unsurların Oran Açısından Durumu :

Bu konuya ilişkin açıklamalarımız 24 üncü maddede ve 1 inci maddeye ilişkin 6.5.2 ve 6.6 no.lu bölümlerde yer almaktadır.

Özet olarak ifade etmek gerekirse, Maliye İdaresi'nin görüşü, belli bir mala veya hizmete ait vade farkı veya fiyat farkında uygulanacak KDV oranının bu mal veya hizmete ait KDV oranına eşit olması gerektiğidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin, yukarıdaki 1 no.lu bölümde metnini verdiğimiz kısmında (III/B-1.2.) konu hakkında açıklamalar bulunmaktadır.

##### 4.4. Ciro Primlerinde KDV Oranı :

Maliye İdaresi 26 no.lu KDV Genel Tebliği ile ciro primlerinin bir hizmet bedeli olduğu görüşünü ileri sürmüştü. Danıştay ise, ciro primlerinin hizmet bedeli olmadığı dolayısıyla KDV'nin konusuna girmediği görüşündedir. (Ciro primleri konusunda 1 inci maddeye ilişkin 6.7. no.lu bölüme bakınız.)

Maliye İdaresi 26 no.lu Tebliğ'deki görüşüne paralel olarak ciro primlerinin genel oranda (%18 oranında) KDV'ye tabi olduğunu belirten muktezalar vermekteydi. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.5.2006 tarih ve 3955 sayılı muktezası) Buna göre ciro primine hak kazanılmasına dayanak teşkil eden mal veya hizmetlerin KDV oranı %1 veya %8 olsa dahi ciro primi faturalarının %18 üzerinden KDV hesaplanmak suretiyle düzenlenmesi isteniyordu.

Ancak, yaklaşık 25 yıllık uygulamadan sonra Maliye İdaresi ciro primlerinin mahiyeti konusundaki görüşünü 116 no.lu KDV Genel Tebliği ile değiştirerek, ciro primlerinin bu prime konu olup daha



## MADDE 28 : ORAN

önce verilmiş mal veya hizmet bedelinin düzeltilmesi (fiyat farkı) niteliğinde olduğunu kabul etmiştir. Böylelikle ciro primlerine ilişkin idari uygulama bu primlerin ilgili oldukları mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranına göre KDV hesabına konu edilmesi şekline dönüşmüştür.

Maliye İdaresi KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-6.1. no.lu bölümünde bu yeni görüşünü tekrarlamıştır.

### 4.5. Sehven Yanlış Oran Uygulandığı Takdirde Yapılacak İşlem :

Bir mal veya hizmetin, hangi oran üzerinden KDV ye tabi olacağıнын tesbitinde, o mal veya hizmete ilişkin KDV'yi DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELDİĞİ GÜN (Bakınız Md.10) İTİBARIYLA GEÇERLİ OLAN BAKANLAR KURULU KARARLARINA DİKKATLE BAKILMALIDIR. Halen geçerli bulunan Kararnamelerin topluca göz önünde tutulması suretiyle oluşturulan KDV oranları listesi yukarıdaki 3 nolu bölümde yer almaktadır.

Oranın yanlış uygulandığının sonradan farkedilmesi konusu aşağıda açıklanmıştır.

#### 4.5.1. Uygulanan Oran, Olması Gerekene Nazaran Yüksek ise :

Mesela %1 oran uygulaması gereken bir işlemde %18 KDV uygulansa ve bu yanlışlık, KDV beyannamesi verilmeden önce farkedilse, hatalı fatura iptal edilip yerine doğru oran üzerinden yeni bir fatura düzenlenmek suretiyle hatanın tashihi mümkündür.

Yüksek oran üzerinden KDV hesaplanması şeklindeki hata, beyanname verildikten ve beyan süresi geçtikten sonra fark edilirse ne işlem yapılacağı 8 inci maddeye ilişkin 2.8. nolu bölümde açıklanmıştır.

#### 4.5.2. Uygulanan Oran, Olması Gerekene Nazaran Düşük İse :

Mesela %18 nisbette KDV ye tabi bir işlemde %8 nisbet üzerinden KDV hesaplanır ve bu hata KDV beyannamesi verilmeden önce farkedilirse, hatalı faturanın iptali ve yerine doğru oran üzerinden yeni bir fatura kesilmesi suretiyle hatanın giderilmesi mümkündür.

Hata, KDV beyannamesi verildikten ve beyan süresi dolduktan sonra farkedilirse vergi ziyayı meydana gelmiş olabilir. ("*olabilir*" diyoruz, çünkü KDV'de vergi ziyayı olabilmesi için, hatanın ödenecek KDV'yi azaltmış olması gerekir. Mesela beyannamede devrolan KDV çıkmışsa ve yapılan hata devrolan KDV'nin, olması gereken devir tutarına nazaran daha büyük çıkmasına sebebiyet vermişse, o ay için KDV ziyayı doğmaz. Fakat bu devrolan KDV fazlalığı, daha sonraki bir ayda ödenecek KDV'yi azaltmışsa bu azalma vergi ziyadır.)

Bu takdirde;

Düzeltilme işleminin pişmanlıkla veya düzeltme beyannamesi verilmesi suretiyle yapılması mümkündür. (VUK Md.371) Ancak burada satıcının pişmanlıkla ödediği ve alıcıdan talep ettiği fark KDV'nin alıcı tarafından indirilip indirilmeyeceği sorunu ile karşılaşabilir. Bize göre böyle bir durumda alıcının indirim yapmaması için sebep yoktur. Hatta indirimde tereddüt kalmaması için satıcı fark KDV kadar (KDV'den ibaret) bir fatura kesebilir.

## MADDE 28 : ORAN

### 4.6. KDV Oranı Değiştikten Sonra Yapılan Mal İadelerinde Eski Oran Uygulanması Gerekmemektedir

Bir malın KDV oranı değiştiğinde (azaldığında veya arttığında) değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce eski oranla alınmış mallar, yürürlük tarihinden sonra yeni oranla satılmalıdır.

Ancak malın oran değiştikten sonra üçüncü kişilere satılmayıp, satın alındığı firmaya iadesinde eski oranın mı yoksa yeni oranın mı kullanılacağı tereddüt konusu olmuştur.

Kanunda ve tebliğlerde bu konuda bir hüküm yoktur.

Ancak bu konuda öteden beri süre gelen görüşümüz ve tatbikat, malın satıcıya iadesinde uygulanacak KDV oranının, bu malda oran değişikliği (artışı veya azalışı) olsa dahi, malın gelişindeki oran olacağı yolundadır. Bu anlayış, mukteza bazında Maliye İdaresince de kabul edilmiş bulunmaktadır.

Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğünce Samsun Defterdarlığının 3.3.2005 tarih 2058 sayılı yazısına verilen cevapta şu açıklamalar bulunmaktadır :

*"Medikal malzemelere uygulanacak katma değer vergisi oranı 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.1.2005 tarihinden itibaren % 8 olarak belirlenmiş olmakla beraber, söz konusu emtianın satışı sırasında % 18 oranında katma değer vergisine tabi olması nedeniyle, bu emtianın alıcısı tarafından satıcıya iadesinin de aynı oranda (% 18) katma değer vergisine tabi olması ve düzenlenecek iade faturasındaki tutar üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerektiği yönündeki görüşünüz Bakanlığımızca da uygun bulunmuştur."*

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B-1.2.3. no.lu bölümünde bu görüş tekrarlanmıştır.

KDV oranı değişen malın iadesi için eski oran uygulanmak suretiyle satıcıya düzenlenen faturada

*"İş bu fatura, ..... tarih ve ..... no.lu faturanızla almış olduğumuz malların kısmen/tamamen tarafınıza iadesi nedeniyle düzenlenmiştir."*

şeklinde bir açıklamaya yer verilmesi gerekir.

### 4.7. Bir Mal Veya Hizmetin KDV Oranı Nasıl Belirlenir :

KDV mükellefleri sattıkları malın veya yaptıkları hizmetin KDV oranının ne olduğunu tespit için öncelikle yukarıdaki %1 veya %8 orana tabi mal ve hizmetlere ilişkin listeleri incelemelidirler.

Şayet oranı belirlenmek istenen mal veya hizmet, bu listelerde açıkça ve ismen zikrediliyorsa, bulunduğu listeye göre %1 veya %8 orana tabi demektir. Bu listelerde ismen geçmiyor olmakla beraber listede belirtilen mal veya hizmete benzediği düşünülen mal veya hizmetlerin KDV oranını tespit için mutlaka mali müşavirlere danışılmalıdır.

Oranı belirlenmek istenen mal veya hizmet söz konusu iki listede hiç belirtilmiyorsa ise, KDV oranı %18 demektir.

Bir malın yurtiçindeki teslimlerde tabi olduğu oran ile aynı malın ithal edilmesi halinde uygulanacak KDV oranının aynı olması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu oran belirleyen kararnamelerin bazılarında malları gümrük tarife ve istatistik pozisyon numaraları (G.T.İ.P. numaraları) ile tanımlamıştır. Böyle bir tanımlamada genellikle sorun çıkmamaktadır. Tereddüt duyulan hallerde ilgili G.T.İ.P. numarasının kapsamı hakkında gümrük müşavirlerinin bilgisine başvurulmalıdır. G.T.İ.P. numarası belirtilmeksizin sadece mal adıyla %1 veya %8'e tabi mallar listesine dahil edilen malların kapsamı konusunda Maliye İdaresi ile Gümrük İdaresi'nin görüş ayrılığına düştükleri görülmüştür. Halen Maliye İdaresi Gümrük İdaresi'nin görüşüne itibar etmekte ve öncelik vermektedir. (Maliye İdaresi, oran belirlenmesini isteyen bir mukteza

## MADDE 28 : ORAN

talebi ile karşılaşır ve tereddüde düşerse Gümrük İdaresi'nin görüşünü almakta ve bu görüşe uygun şekilde özelve vermektedir.)

### 4.8. 60 No.lu KDV Sirkülerindeki Oran İle İlgili Hükümler :

08.08.2011 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın WEB sitesine konulan 60 no.lu KDV Sirküleri ile ilk 59 Sirküler yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kalkan sirkülerlerden bazıları (18, 25, 28, 36, 39, 49) KDV oranı ile ilgili açıklamalar içermekteydi. Bu açıklamalar 60 no.lu Sirkülerde büyük ölçüde tekrarlanmış, az sayıda değişikliklere yer verilmiştir.

60 no.lu KDV Sirkülerinin orana ilişkin 5 no.lu bölümü aşağıda sunulmuştur :

### "5. ORAN

*Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile yapılan belirlemeye göre, Kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 oranında KDV uygulanmaktadır.*

*Bu çerçevede, bazı mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranları ile ilgili aşağıda açıklama yapılmıştır.*

**5.1.** *Kararname eki I sayılı listenin 1 inci sırasında yer alan kuruyemişlerin şeker, soya veya benzeri maddelerle kaplanarak satışa sunulması halinde %8 oranında KDV uygulanacaktır. Çeşitli kuruyemişlerin karıştırılarak satışa sunulması halinde ise, bu karışım içinde yer alan en yüksek orana tabi olan kuruyemişin oranının uygulanması gerekmektedir.*

**5.2.** *Kararname eki I sayılı listenin 4 üncü sırasında "Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka," yer almaktadır. Buğday unundan üretilen hamburger ekmeği, tost ekmeği ve sandviç ekmeği gibi ekmekler ile ramazan pidesi, boş pide ve lavaş teslimleri de bu kapsamda %1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.*

**5.3.** *Kararname eki II sayılı listenin "Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı B bölümünün 15 inci sırası "Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurttarda verilen hizmetler," şeklindedir.*

*Bu sırada sayılan mevzuat kapsamındaki öğrenci hazırlık kursları, beceri kazandırma ve meslek edindirme kursları, sürücü kursları ve özel eğitime muhtaç olanlara verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde de %8 oranında KDV uygulanacaktır.*

*Diğer taraftan, Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetinin fiilen alt yükleniciler tarafından gerçekleştirilmesi ve bunların okul idaresi, öğrenci veya organizatör şirkete düzenlediği faturalarda "öğrenci taşıma servis hizmeti" ibaresinin yer alması halinde alt yüklenici tarafından yapılan bu hizmete de %8 oranında KDV uygulanacaktır.*

**5.4.** *Kararname eki II sayılı listenin "Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı B bölümünün 14 üncü sırasında genellikle öğrenciler tarafından kullanılan "kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtıraş, cetvel, pergel, gönye, iletkei," yer almaktadır. Buna göre, yazı, resim, müsvedde, müzik defteri, not ve bloknot şeklindeki defterlerin tesliminde %8 oranında KDV uygulanacaktır. Bunların kağıt ve kartondan, çizgili,*

## MADDE 28 : ORAN

çizgisiz ve kareli, spiralli olması, kapaklarının kağıt, plastik veya diğer malzemelerden yapılmış olması indirimli oran uygulanmasına engel değildir.

Ancak, hatıra defteri, adres defteri, kayıt defteri, hesap defteri, sipariş defteri, makbuz defteri, randevu defteri ile ticari defterler, fihrist, ajanda, günlükler ve benzerleri okul defteri kapsamında mütalaa edilemeyeceğinden, bunların tesliminde genel vergi oranı (%18) uygulanacaktır.

Kurşun kalemler, kalemtraşla açılmaya elverişli ağaç cıdarlı kalemlerdir. Bunların numaralı olup olmaması durumu değiştirmemektedir. Ancak, mekanik versatil çelik uçlu kalemler ve bunların uçları %18 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Boya kalemleri kapsamına kuru boyalar girmekte olup keçeli olan boya kalemleri bu kapsamın dışındadır. Suluboyalar, preslenmiş veya tüp halinde satılan ve suda çözülebilen boyalardır. Cetvel kapsamına geometrik şekilli olanlar, inç cetveli ve T cetveli dahildir. Plastik harf, yazı ve şekil şablonları ise genel oranda vergiye tabi tutulacaktır.

**5.5. Kararname eki II sayılı listenin "Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı B bölümünün 21 inci sırasında "İlgili Bakanlıklar tarafından ya da kanunlarla izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri," yer almaktadır.**

Bu düzenlemenin kapsamına insan ve hayvan sağlığına yönelik olarak verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile hayvan ırkının ıslahına yönelik olarak suni tohumlama hizmetleri ve ambulans hizmetleri girmektedir.

**5.6. Kararname eki II sayılı listenin "Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı B bölümünde yer alan 27 nci sıra uyarınca "Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri" ne %8 oranında KDV uygulanacaktır. Büyükşehir belediyeleri dışında kalan belediyeler tarafından su faturaları ile tahsil edilen atık su ile ilgili çevre temizlik vergisine KDV uygulanmamaktadır. Ancak, büyükşehir belediyelerince atık su hizmetleri için tahsil edilen tutar yüksek yargı organlarıncaya verilen muhtelif kararlarda bedel içerisinde mütalaa edildiğinden KDV'ye tabi bulunmaktadır. Su teslimlerine uygulanacak KDV'ye paralel olarak atık su hizmetleri için uygulanacak KDV oranı da %8 olarak belirlenmiştir.**

**5.7. Kararname eki I sayılı listenin 3 üncü sırasında "zeytin", II sayılı listenin 16 ncı sırasında ise Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 20 no.lu faslında yer alan mallar yer almaktadır.**

Buna göre, siyah zeytin, yeşil zeytin ve herhangi bir katkı maddesi ihtiva etmeyen salamura çizik yeşil zeytinin toptan teslimlerinde %1, perakende teslimlerinde %8, içi biberle, bademle, sarımsakla veya herhangi bir katkı maddesi ile doldurulmuş yeşil zeytin, soslu yeşil veya siyah zeytin, çekirdeği çıkarılmış, dilimlenmiş yeşil veya siyah zeytin ile zeytin ezmesinin toptan ve perakende teslimi taze sebze ve meyvelerin konserve ve salamuraları kapsamında %8 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

### **5.8. Tekstil ve Konfeksiyon Ürünlerinde Oran uygulaması**

Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 3, 4, 5, 6, 7, 8, ve 9 uncu sıralarına göre iplikler, mensucat, iç ve dış giyim eşyası, işlenmiş deri ve köseleler ile bunlardan imal edilen giyim eşyası, ayakkabı, terlik ve çizme, çanta, bavul, valiz, halı ve dokumaya elverişli maddelerden diğer yer kaplamalarının KDV oranı %8'dir. KDV oranı %8 olarak tespit edilen bu malların kapsam ve niteliği aşağıda açıklanmıştır.

**5.8.1. İplikler:** Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 3 üncü sırasında, " İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipekten, sentetikten,

## MADDE 28 : ORAN

*sunî maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler)," hükmü yer almaktadır. Aşağıdaki mallar bu kapsamda değerlendirilmektedir.*

*-İpek ipliği; ipek döküntülerinden elde edilen iplikler,*

*-Yün iplikleri; hayvan kıllarından iplikler,*

*-Pamuk, keten, jüt ve dokumaya elverişli diğer bitkisel liflerden iplikler (iplik imali için hazırlanmış lifler dahil),*

*-Sentetik ve sunî filament iplikleri; sentetik ve sunî monofilamentler,*

*-Sentetik ve sunî filament demetleri; sentetik ve sunî devamsız lifler ile bunların iplikleri,*

*-İpek ipliğinden katgüt taklitleri; ipek böceği guddesinden elde edilen iplikler,*

*-Gipe iplikler,*

*-Vulkanize edilmiş kauçuktan iplikler,*

*-Yukarıda sayılan iplik ve liflerin kırıntı, döküntü, toz ve tarazları,*

*-Metalize görünümü verilmek amacıyla boyanmış iplikler (gerçek metalize iplikler ile metalize maddenin püskürtülmesi ile elde edilen iplikler hariç).*

**5.8.2. Mensucat :** *Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 4 üncü sırasında, "Pamuklu, yünü, ipekli, sentetik, sunî veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, sunî, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunmuş dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler," hükmü yer almaktadır. Aşağıdaki mallar bu kapsamda değerlendirilmektedir.*

*-İpek veya ipek döküntülerinden mensucat,*

*-Yün ve hayvan kılından veya bunların birlikte dokunmasından elde edilen mensucat,*

*-Pamuklu mensucat,*

*-Dokumaya elverişli bitki liflerinden dokunmuş mensucat,*

*-Sentetik ve sunî filament ipliklerinden dokunmuş mensucat,*

*-Sentetik ve sunî devamsız liflerden dokunmuş mensucat,*

*-Vatka; keçe; dokunmamış mensucat,*

*-Dokunmuş kadife, tırtıl ve pelüş mensucat; havlu cinsi bukleli ve tuftu edilmiş mensucat; gaz mensucat, tüller ve diğer ağ mensucat; el ve makine işi dantelalar; kordelalar; dokumaya elverişli maddelerden işlenmemiş etiketler, armalar ve benzeri eşya; parça halinde kordonlar, işleme yapılmamış şeritçi eşyası ve benzeri süs eşyası, ponponlar ve benzeri eşya; işlemler,*

*-Kapitoneli mensucat,*

## MADDE 28 : ORAN

-Kauçuklu mensucat,

-Dokunmaya elverişli mensucattan dokunmuş ve örülmüş mensucat,

-Şapkacılıkta kullanılan bukran ve benzeri sertleştirilmiş mensucat,

-Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 3 üncü sırasında yer alan iplik ve liflerden örme mensucat,

-Yukarıda sayılan mensucatin döküntü ve kırıntıları.

### 5.8.3. İç ve Dış Giyim Eşyası ile Mensucattan Ev Tekstil Ürünleri

Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 5 inci sırasında, "Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç)," hükmüne yer verilmiştir. Aşağıdaki ürünler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Pamuk, keten, ipek, yün, sentetik, vatka, keçe, dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; örme veya örülmemiş giyim eşyası [paltolar, kabanlar, ceketler, pelerinler, anoraklar, elbiseler, gelinlikler, tulumlar, pantolonlar, gömlekler, bluzlar, iç çamaşırları, pijama ve gecelikler, bornozlar, tişörtler, kazaklar, spor kıyafetleri, çoraplar, koruyucu olanlar dahil her türlü eldivenler, eşarp, fular, kaşkol ve atkılar, yağmurluklar, mesleki kıyafetler, mendiller, koruyucu olanlar dahil her türlü şapka ve başlıklar (bunların taslakları, astarları, kılıfları, siperlikleri dahil), dizlikler, getrler, tozluklar, bacak koruyucular, bellikler, kemerler, cüppe, rahip ve rahibe kıyafetleri ve benzerleri, kullanılmış giyim eşyası.]

Pamuk, keten, ipek, yün, sentetik, vatka, keçe, dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; battaniler (elektrikli olanlar dahil), uyku tulumu, yatak çarşafı, masa örtüleri, tuvalet ve mutfak bezleri, perdeler, yatak örtü ve koruyucuları, temizlik bezleri, yastıklar, yorganlar, minderler, puflar, paspaslar, (çuval, torba ve benzerleri ile yataklar hariç).

### 5.8.4. İşlenmiş Post, Deri, Kösele ve Taklitleri ile Bunlardan Yapılan Giyim Eşyası

(1) Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 6/a sırasında, "İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil)," hükmü yer almaktadır. Aşağıdaki ürünler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Kürkler hariç olmak üzere, koyun, kuzu, keçi, oğlak, siğir, dana, at, domuz, sürüngen ve benzerlerinin işlenmiş post, deri ve köseleleri (ham olanlar hariç), güderi, rügan ve rüganla kaplanmış deri ve köseleler, metalize deri ve köseleler, kromlu deri ve benzerleri, bunların taklitleri, post, deri, kösele ve taklitlerinin kırıntı, döküntü, talaş, toz ve unları.

İşlenmiş post, deri, kösele ve taklitlerinden (kürkten olanlar hariç) mamul iç ve dış giyim eşyası (manto, palto, pardösü, ceket, mont, pantolon, etek vb.), şapka, kemer, kravat, eldiven (koruyucu eldiven dahil), mendil.

(2) Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 6/b sırasında, 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararname'nin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin "4302.19.95.00.19 Diğerleri" pozisyonunda yer alan eşyalardan yalnız siğirlerin (bafalo dâhil) dabaklanmış ve apelenmiş kürkleri yer almaktadır.

## MADDE 28 : ORAN

### 5.8.5. Ayakkabılar

Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 7 nci sırasında, "Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri," hükmü yer almaktadır. Aşağıdaki ürünler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Her nevi maddeden ayakkabılar (spor, kayak vb. dahil), terlikler, botlar, çizmeler (3, 4 ve 6/a sıralarında yer alan maddelerden mamul olanlar dışındaki ayakkabı aksamı hariç).

### 5.8.6. Çanta, Bavul, Valiz vb. Eşya

Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 8 inci sırasında, "Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri," hükmü yer almaktadır. Aşağıdaki ürünler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Her nevi maddeden, bavullar, valizler, okul ve evrak çantaları, el çantaları, bilgisayar çantaları, spor çantaları, erzak çantaları, sırt çantaları, portföyler, (cüzdan, gözlük kılıfları, dürbün mahfazaları, fotoğraf makinesi mahfazası, müzik aletleri mahfazaları, silah ve tabanca, bıçak kılıfları, sigara ve tabaka kutuları mahfazaları ve benzeri mahfazalar ile yorgan, battaniye, yatak örtüsü v.b.'nin ambalajı mahiyetindeki plastik veya benzerlerinden çanta şeklindeki mahfazalar hariç).

### 5.8.7. Halılar ve Diğer Dokumaya Elverişli Maddelerden Yer Kaplamaları

Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 9 uncu sırasında, "Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları," hükmü yer almaktadır.

Aşağıdaki ürünler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Dokumaya elverişli maddelerden el ve makine halıları (duvar halıları dahil), yer kaplamaları, kilim, sumak, karaman ve benzeri yer döşemeleri, karolar.

Linoleum; bir sıvama veya kaplama maddesinin dokumaya elverişli mesnet üzerine tatbiki suretiyle elde edilen yer kaplamaları.

### 5.9. Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Oran Uygulaması

2007/13033 sayılı Kararname eki II sayılı listenin B bölümünün 10 uncu sırasında yer alan "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" ne %8 oranında KDV uygulanmaktadır.

Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde indirimli KDV oranı uygulamasına ilişkin olarak 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2.1) bölümünde açıklama yapılmıştır.

Buna göre, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki, boyama, apre, baskı ve kasarılama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin, yıkama işlerinde kimyevi maddelerin bu işleri yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde indirimli oran kapsamında işlem yapılacaktır. Ancak, bu işlerde boya ve kimyevi maddelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde yukarıda belirtilen işlere genel vergi oranı uygulanacaktır.

Bunlar dışında kalan; ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün fason işlerde %8 oranı uygulanacaktır. Bu işlerin, boya ve kimyevi maddelerin işi yapan tarafından temin edilerek kullanıldığı boyama, apre, kasarılama, baskı ve yıkama işleri ile birlikte yapılması halinde, %8 ve %18 oranına tabi işler için ayrı fatura düzenlenmesi veya aynı faturada bu işlerin ayrıca gösterilmesi ve her bir işin bedeli üzerinden tabi oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

## MADDE 28 : ORAN

*Ancak, boyama, apre, baskı, kasarlama ve yıkama işleri ile birlikte bir bütün olarak verilen ve bu işlerden, işlem sürecinin bir parçası olarak ayrıştırılmayan ütüleme, zımparalama, şardon ve ram gibi hizmetlere de boyama, apre, baskı, kasarlama ve yıkama işlerinin tabi olduğu KDV oranı uygulanacaktır.*

*Örneğin; boya ve kimyevi maddelerin işi yapanlar tarafından temin edildiği boyama işi ile birlikte bir bütün olarak verilen hizmetin parçası olan ram işi de boyama kapsamında değerlendirilecek ve fatura " Boyama Hizmeti " olarak düzenlenip, hizmetin tamamına % 18 oranında KDV uygulanacaktır. Ancak bu örnekte belirtilen boyama işinin, boya ve kimyevi maddelerin hizmeti yaptırılanlar tarafından temin edilerek yapılması halinde, boyama işi bir fason hizmet olarak % 8 oranında KDV'ye tabi olacağından, ram işi de hizmetin bütünü içerisinde % 8 oranında KDV'ye tabi olacaktır.*

*Öte yandan, ütüleme, çözücü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri işlerden bir veya bir kaçının, boyama, apre, kasarlama, baskı ve yıkama işlerinin bir parçası olmaksızın verilmesi halinde fason hizmet olarak % 8 oranında KDV'ye tabi olacaktır.*

*Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki hizmetlerle ilgili olarak %8 ve %18 oranına tabi olan işlerin aynı faturada gösterilmesi halinde, uygulanacak KDV oranları itibarıyla işler, oran bazında iki ayrı grupta gösterilebilecek, ancak %8 ve %18 oranı uygulanan işlerin mahiyetine ilişkin açıklamaya faturada ayrıca yer verilecektir.*

### **5.10. Araçların Tesliminde Oran Uygulaması**

*2007/13033 sayılı Kararname eki I sayılı listenin 9 uncu sırasında;*

*"Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar,*

*Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, "8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar", "8703.10.18.00.00 diğerleri") [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),"*

*ifadesine yer verilmiştir.*

*2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin 1 inci maddesinin (5) no.lu fıkrasında, (I) sayılı listenin 9 uncu sırasında yer alan "kullanılmış" deyiminin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade ettiği belirtilmiştir.*

*87.03 pozisyonunda yer alan eşyaların tanımına ilişkin olarak, 27/7/2005 tarih ve 25888 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları) ile 6/2/2010 tarih ve 27485 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinde (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) de açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.*

*Buna göre;*

**5.10.1.** *1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her*



## MADDE 28 : ORAN

tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir.

87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi "çok amaçlı araçları" kapsamaktadır.

Sürücü dahil 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus motorlu taşıtlar 87.02 pozisyonunda yer almaktadır.

Ambulanlar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki I sayılı listenin 9 uncu sırası haricinde tutulmuştur.

**5.10.2.** 30/3/2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listenin 9 uncu sırasına 30/3/2009 tarihinden geçerli olmak üzere "8701.90.50.00.00 Kullanılmış olanlar ile" ibaresi eklenmiştir.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda, tekerlekli zirai traktörler ve ormancılıkta kullanılan tekerlekli traktörlerin (motokültörler hariç) kullanılmış olanları yer almaktadır.

**5.10.3.** Kamyonet türü araçlar genellikle birden fazla koltuk sırasına sahiptirler ve biri insan taşınmasına mahsus kapalı bir kabin ve eşya taşınmasına mahsus açık veya kapalı bir alan olmak üzere iki ayrı alandan meydana gelirler. Bununla birlikte, bu tür araçların ikiden fazla aksı olması veya eşya taşımaya mahsus alandaki azami dahil taban uzunluğunun aracın dingiller arası mesafesinin % 50'sinden fazla olması halinde, bu araçlar 87.03 pozisyonunda sınıflandırılmazlar.

**5.10.4.** Birden fazla koltuk sırasına sahip olan panelvan türü araçlar 87.03 pozisyonu "Armonize Sistem İzahnamesinde" verilen göstergeleri karşılamalıdır. Ancak, arka kısımda güvenlik teçhizatı ve koltukların yerleştirilmesi için sabit tutturma noktaları ve bağlantı elemanlarının bulunmadığı bir sıra koltuğa sahip olan panelvan türü araçlar, yolcu alanı ile yük alanı arasında sabit bir panel veya bariyer ya da yan panellerde pencereleri bulunsun veya bulunmasın 87.03 pozisyonunda sınıflandırılmazlar.

**5.10.5.** 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli I sayılı listenin 9 uncu sırasında, KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen KDV'yi indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde % 18 oranında KDV uygulanacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin 2 nci maddesinde; KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen KDV'yi indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31/12/2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimine konu olması halinde, bu teslimde % 1 oranında KDV uygulanacağı ifade edilmiştir.

Kullanılmış araçların KDV Kanununun 1/1 maddesi kapsamında ticari mahiyetteki teslimi veya 1/3-d maddesi kapsamında müzayedeye yoluyla satışı KDV'ye tabi tutulacaktır. KDV'ye tabi olacak şekilde satışı yapılan aracın durumunun, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilmesinden sonra;

## MADDE 28 : ORAN

(1) Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer alan kullanılmış tekerlekli zirai traktörler ve ormancılıkta kullanılan tekerlekli traktörlerin (motokültörler hariç) 30/3/2009 tarihinden itibaren tesliminde %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

(2) Aracın Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan binek otomobili niteliğine haiz olması durumunda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli I sayılı listenin 9 uncu sırasına istinaden söz konusu aracın satışı %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunmayan mükelleflerin, kullanılmış binek otomobillerini satın alıp işletme adına kayıt ve tescil ettirdikten sonra satması halinde, alış sırasında satıcının durumuna bağlı olarak % 1 veya % 18 olarak ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olmayıp gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Araç sahibinin KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunması halinde (araç kiralama, taksi işletmesi gibi) bu aracın satışında KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır. Ancak, binek otomobillerinin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunan mükelleflerin 31/12/2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimi %1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

(3) Aracın 87.03 pozisyonunda yer almaması durumunda ise %18 oranında KDV uygulanacaktır.

Örneğin; 87.04 tarife pozisyonundaki eşya taşımaya mahsus kamyonun kullanılmış olup olmadığına bakılmaksızın satışında %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Aynı şekilde 87.02 pozisyonunda yer alan otobüs, midibüs ve minibüs gibi araçların teslimi de %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

(4) Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtların kullanılmış olanlarının tesliminde %18 oranında KDV uygulanacaktır.”

### 4.9. Konutlarda Net 150 m2 Hesabının Nasıl Yapılacağı :

Bilindiği üzere net alanı 150 m2'ye kadar olan konutların KDV oranı bazı şartlarla %1'dir.

Konutlarda net alan tespitinin nasıl yapılacağı hakkında Maliye İdaresi muhtelif tanımlar yapmış olup, son tanım yukarıdaki 1 no.lu başlıkta metnini verdiğimiz, KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B bölümünde yer almıştır.

Çevre Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde 01.06.2013 tarihinde yapılan değişiklikle ortaya konan net alan tanımı ile Maliye İdaresince yapılan tanım uymadığı için, Danıştay KDV Genel Uygulama Tebliğinin net alan tanımlamasına ilişkin bölümünün yürütmesini durdurmuştur. (Danıştay 4. Dairesinin 10.12.2014 tarih ve E 2014/4835 sayılı yürütmeyi durdurma kararı)

**Konutlarda net alanın tanımlandığı, KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B- 2.1.3 no.lu bölüm, Danıştay 4. Dairesinin 11.05.2017 Tarih ve E.2014/4835, K.2017/2170 Sayılı Kararı ile iptal edilmiş olup, aynı Karar ve 41 no.lu KDV Tebliği uyarınca konutlarda net alan hesabı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından çıkarılan “Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği” dikkate**

## MADDE 28 : ORAN

alınarak yapılacaktır. <sup>19</sup> Buna göre bir konutun net alanının, konuta ait onaylı projenin net alan bilgisi bölümüne bakılması yeterli olmaktadır.

### 4.10. KDV Oranları İle İlgili Özelgeler :

Bilindiği üzere Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 yılında yeni bir özelge sistemine geçiş yapmıştır. (395 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Gelir İdaresi Başkanlığı [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresli web sitesine "ÖZELGE" kapsamlı bir bölüm eklemiştir.

Buradaki "özelge arama" dan sonra "özellikli arama" kısmına girildiğinde çıkan tablo üzerinde KDV Kanunu, 28 inci madde ve istenilen tarih aralığı girildiğinde, çoğunluğu oran belirlenmesi konulu yeni sistemde verilmiş özelgeler açılacaktır. KDV oranı aranmakta olan mal veya hizmet ile ilgili özelge olup olmadığını tespit için Ctrl + f tuşlanarak açılan pencereye malın veya hizmetin ismi yazılıp tarama yaptırılabilir.

Takdir edileceği üzere, özellikli bazı konular dışında KDV oranlarına ilişkin özelge bazındaki bilgiler için bu kaynağa işaret etmekle yetinmek durumundayız.

KDV ORANLARI HAKKINDA DİKKATİMİZİ ÇEKEN BAZI ÖZELGELER AŞAĞIDA SIRALANMIŞTIR:

Özelgeyi Veren Başkanlık	Tarih	No	Özelgedeki Görüş
İstanbul	01.10.2010	395	Konaklama hizmeti vermek üzere ruhsatı bulunmayan eşyalı dairelerin günlük, haftalık veya aylık olarak kiraya verilmesi geceleme hizmeti değildir. (%18 orana tabidir.)
Burdur	26.07.2011	9	29.07.1998 tarihinde inşaat ruhsatına bağlanan yapı için kooperatife merkezi sistem kalorifer kazanı temin işinde KDV oranı %1'dir.
Konya	13.07.2011	48	Belediyeye net 150 m2 altı konutlara ilişkin taahhüde dayalı asansör tesliminde KDV oranı %1'dir.
İstanbul	21.07.2011	1045	Buzdan heykellerin sergilendiği alan müze olmadığından bu alana giriş bedelleri %18 oranında KDV'ye tabidir.
İstanbul	08.08.2011	1251	Deniz canlılarının sergilendiği akvaryum müze olarak kabul edilemeyeceği, akvaryumu gezenlere verilen bilgilerin eğitim hizmeti kapsamında değerlendirilemeyeceği için akvaryum kompleksine giriş ücretleri %18 oranında KDV'ye tabidir.
Antalya	19.07.2011	227	Yatlarda verilen geceleme ve yemek hizmeti bedellerinde %18 oranında KDV uygulanması gerekir.
İstanbul	21.07.2011	1062	Fuara katılan firmaların ziyaretçileri için kokteyl, gala yemeği, iftar yemeği, açık büfe yemek verilmesi şeklindeki hizmetler, organizasyon hizmeti kapsamında olup %18 oranında KDV'ye tabidir.
İstanbul	21.07.2011	1043	Elektronik kitap (cihaz), kitap ve benzeri yayın sayılamayacağı için %18 KDV oranında tabidir.
İstanbul	21.07.2011	1047	Buğ, mentol pastil, meyan balı pastil, bal-limon pastil gibi ürünler tedaviye yönelik olmayan bitkisel ürün niteliğinde olduğundan %18 oranında KDV'ye tabidir. "yara tozu" ve

<sup>19</sup> Konutlarda net alanın nasıl tespit edileceği konusunda detaylı bilgi için Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2022 sayısında yayımlanan "KDV ORANI AÇISINDAN KONUTUN NET ALANININ NASIL TESPİT EDİLECEĞİ" başlıklı yazımıza bakınız.

## MADDE 28 : ORAN

			"nasır yakısı" isimli ürünler 30.05 GİTP numaralı ise, %8 oranına tabidir. GİTP numarası tespitine yönelik bilgi talepleri için Gümrük Muhafaza Başmüdürlüklerine müracaat edilmesi gerekir.
İstanbul	21.07.2011	1065	Mobilya ayaklarına yapıştırılan keçe mensucat olarak (rulo halinde) ithal edilirse %8, şekil verilmiş haliyle kullanıma hazır olarak ithal edilirse %18 KDV oranına tabidir.
İstanbul	22.07.2011	1086	Tekstil imalatı sırasında ortaya çıkan pamuklu kumaş kırpıntıları %8 oranında KDV'ye tabidir.
İstanbul	22.07.2011	1082	Herhangi bir mensucatu ihtiva etmeyen boya naylonu (önlüğü) plastik yüzeyler kullanılarak hazırlandığı için %18 oranında KDV'ye tabidir.
İstanbul	22.07.2011	1094	Yastık için geçerli KDV oranı %8'dir. Dekoratif amaçlı olarak üretilmiş olan ve "yastık adam" olarak anılan "gülbebek" isimli eşyanın KDV oranı %18'dir.
İstanbul	02.08.2011	1155	Kitap cildi yapımında kullanılmak üzere teslim edilen cilt bezlerinin KDV oranı %18'dir.
Ankara	13.07.2011	73	Stor perde veya jaluzi olarak isimlendirilen eşyanın mekanizmaları ve montaj malzemeleri ile birlikte ithal ve teslimi %18 oranında KDV'ye tabidir.
Ankara	14.07.2011	537	Elektrikle ısıtılmalı halı (halı soba) tesliminde, halı niteliği ön planda olduğu için KDV oranı %8'dir.
İstanbul	08.08.2011	1225	Kumaş üzerine dijital baskı yapılarak üretilmiş olan posterler %18 oranında KDV'ye tabidir.
İstanbul	08.08.2011	1236	Çift taraflı poliamid kaplı mensucat %18 oranında KDV'ye tabidir.
Ankara	13.07.2011	27	PVC kaplı branda %18 oranında KDV'ye tabidir.
Kayseri	23.06.2010	24	Tapu kayıtlarında vasfı arsa olarak görünmesine rağmen, bilirkişi raporunda fiili durumunun mesken olduğu anlaşılan gayrimenkul net 150 m2'den az olmak şartıyla %1 oranında KDV'ye tabidir.
İstanbul	08.08.2011	1223	Çikolata, kuruyemiş, yağ ve kuru meyve gibi gıda ürünlerinin oyuncaklarla birlikte sepet ya da vazo içinde teslimi %18 oranında KDV'ye tabidir.
Sivas	13.05.2011	2	Ana hammadde ve kimyevi maddelerin fasoncu tarafından temin edildiği tekstil baskı hizmetinde, bu maddeler fason iş yaptıran tarafından temin edilmediği için %18 oranında KDV uygulanır.
İstanbul	21.06.2011	797	Net alanı 150 m2'ye kadar olan prefabrik konutların arsa üzerine monte edilmek suretiyle teslimi, konut teslimi sayılır ve %1 oranında KDV uygulanır.
Kayseri	13.07.2011	66	İnşaat ruhsatında konut olarak görülen bina, kaba inşaatı bitmemiş olsa dahi konut olarak kabul edilir. Bu nedenle yapımı devam eden binanın icra yoluyla satışında net alanı 150 m2'nin altında olan konutlar için %1, 150 m2'yi aşan konut ve işyerleri için %18 oranında KDV uygulanır.
Büyük Mükellefler	07.07.2011	63	Uçağın kiraya verilmesi hizmeti %1 oranında KDV'ye tabidir. Uçakla taşıma işlemi yapılması %18 oranına tabidir. Kiralama sözleşmesi kapsamına mürettebat, bakım gibi unsurların da dahil edilmesi halinde kiraya tekabül eden kısım için %1, diğer unsurlar için tabi oldukları oranda KDV uygulanır.

## MADDE 28 : ORAN

Gaziantep	12.07.2011	27	Tomografi, renkli droppler, kemik dansitometresi, mamografi, manyetik rezonans gibi tetkikler %8 oranına tabidir.
-----------	------------	----	---

Örnek olarak verdiğimiz yukarıdaki özelgelerden anlaşılacağı üzere, sınırsız sayıdaki mal ve hizmet türlerinden hangilerinin %1, hangilerinin %8, hangilerinin %18 oranda KDV'ye tabi olduğu fevkalade karmaşık ve geniş kapsamlı bir konudur.

Maliye İdaresinin oran konusunda verdiği özelgelerden bazılarına katılmıyoruz. Ancak bunlar konusunda detaya girmemizin imkansızlığını takdirlerinize sunuyoruz.