

Sirküler Tarihi : 11.07.20088
Sirküler No : 2008/079

110 NO.LU KDV GENEL TEBLİĞ

İlişikte metni sunulan 110 No.lu KDV Genel Tebliği 11 Temmuz 2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ metni yeterince anlaşılır olduğundan aşağıda Tebliğin içeriğine kısaca değinilmiştir.

1. 5766 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN AÇIKLANMASI :

2008/69 sayılı Sirkülerimizin ekinde sunulan ve içeriği izah edilen 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden KDV ile ilgili olanları, 110 No.lu KDV Tebliğinin (A) bölümünde açıklanmıştır:

Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Yönelik Fason Hizmetler İhracat İstisnası Kapsamına Alınmıştır:

2006/195 No.lu Duyurumuzda yer alan makalemizde, serbest bölgelere yönelik mal ve hizmet teslimlerinin KDV karşısındaki durumunu açıklamış, günümüz mevzuatına göre serbest bölgeye yönelik olmakla beraber, bilfiil serbest bölge içinde icra edilmeyen hizmetlerde KDV istisnası uygulanmadığını belirtmiştik.

5766 sayılı Kanunla serbest bölgelere yönelik olarak, Türkiye'nin serbest bölge dışındaki yerlerinde yapılan fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu istisnanın uygulanmasında hizmet ihracına ait esaslar geçerli olacaktır.

Fason olarak işlenecek malın serbest bölgeden Türkiye'ye getirildiği, fason işçiliği yapıldıktan sonra yine serbest bölgeye gönderildiği ve fason hizmet faturasının serbest bölgede faaliyet gösteren şirket veya şubeye hitap ettiği hallerde bu faturanın KDV'siz olarak düzenlenmesi mümkün ve gereklidir.

Bu şekilde serbest bölgeye KDV'siz fason hizmeti veren firmaların bu hizmetle ilgili olarak yükledikleri KDV'leri indirme hakları vardır. Fason hizmetin yapıldığı ayda mükellefin indirimle gideremediği KDV'si varsa ve mükellef isterse bu fason işe ait KDV yükleniminin, indirimle gideremediği KDV'yi aşmamak kaydıyla iadesini isteyebilir. İade talebi için gerekli belgeler Tebliğ'de belirtilmiştir. Tebliğ'de bu iadelerin hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerine paralel olacağı belirtilmekte ise de, aranan belgeler arasında hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirildiğine dair belgeden bahsedilmemiş olmasını, söz konusu fason işlerin istisna edilmesinde ve bunlarla ilgili iade taleplerinde döviz getirme şartının aranmayacağı şeklinde algılıyoruz.

Sigorta Aracılığı Yapan Firmaların KDV Karşısındaki Durumu:

5766 sayılı Kanun'la sigorta acenteliği veya brokerliği yapan firmaların bu faaliyetleri nedeni ile elde ettikleri hasılat (komisyon) KDV'den istisna edilmiştir.

Hasılatları münhasıran bu komisyonlardan ibaret olan sigorta aracıları KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.

Söz konusu istisna indirim hakkı vermeyen bir istisna olduğu için, istisna kapsamındaki bu hizmetler ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilmesi mümkün değildir. Bu KDV'lerin ilgili olduğu gider türüne dahil edilerek muhasebeleştirilmesi gerekir.

Sigorta acente veya brokerleri, bu faaliyetlerle ilgili komisyon dışında KDV hesaplanmasını gerektiren mal tesliminde veya başka bir hizmet ifasında bulundukları takdirde işlemin cereyan ettiği ay için KDV beyannamesi verecekler, KDV hesaplanmasını gerektiren işlemlerin bulunmadığı aylar için KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.

Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerde KDV İstisnası 7.6.2008'den İtibaren Sona Ermiş Ve Bu Külçeler 12.7.2008'den İtibaren %90 KDV Kesintisine Tabi Hale Getirilmiştir:

Bilindiği üzere metal hurdaları ve atıkları KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesine göre KDV'den istisna edilmiştir. Söz konusu maddede "(hurda metalde elde edilen külçeler dahil)" ibaresi bulunduğundan külçe haline getirilmiş metallerde de, şayet bu külçenin yapımında hurda metal kullanılmış ise bu tür külçeler de KDV istisnasına konu edilmekteydi. 5766 sayılı Kanun'la söz konusu parantez içi hüküm 7.6.2008 tarihinden başlamak üzere yürürlükten kaldırılmak suretiyle, hurda metalden de yapılmış olsa külçe metaller genel oranda KDV'ye tabi hale gelmiş olup, bu külçeler 12.7.2008 tarihinden itibaren başlamak üzere %90 KDV tevkifatına tabi hale getirildiğinden 12.7.2008 ve izleyen tarihlerde yapılacak hurda metal kökenli külçelerin faturaları %90 KDV kesintili olarak düzenlenecektir.

Özürlülerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Teslimine İlişkin Kısmi KDV İstisnası Tam İstisna Haline Getirilmiştir:

Bilindiği üzere 5378 sayılı Kanun'la, özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç, (binek otomobil ve diğer nakil vasıtaları hariç) gereç ve bilgisayar programlarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Ancak bu istisna indirim hakkı tanınmayan bir istisna olduğu için söz konusu malların üretiminde, tanıtımında, nakliyesinde yüklenilen KDV'ler indirilemediği için bu KDV'ler fiyatın içinde gizlenmiş olarak özürlüye yük olmaktadır.

5766 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 32 ci maddesine hüküm eklenmek suretiyle söz konusu özürlü araç ve gereçlerinin teslimi ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'lerin indirilmesi, indirimle giderilememe halinde iadesinin talep edilmesi mümkün kılınmıştır. Bu iadelerde ihracat istisnasına ilişkin esaslar geçerli olacaktır. İade için gerekli belgeler Tebliğin A/4-2 No.lu bölümünde açıklanmıştır.

İndirim hakkının bulunmaması nedeniyle daha önce özürlülere mahsus araç, gereç ve bilgisayar programları için KDV Kanunu'nun 18 ci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçme hakkını kullanan ve 3 yıl boyunca istisnaya kapalı hale gelen mükelleflere, söz konusu indirim hakkının doğması münasebetiyle, 3 yıllık süre dolmadan istisnaya açık hale gelme imkanı sağlanmış olup bu imkandan yararlanmak isteyen mükelleflere başvuru için 31.7.2008 tarihine kadar süre tanınmıştır.

Finansmanı (BM) veya (OECD) Tarafından Sağlanan ve Bu Kuruluşlarla İlgili Bulunan Teslim ve Hizmetlere İlişkin KDV İstisnası:

KDV Kanunu'na 5766 sayılı Kanun'la eklenen geçici 26 ncı maddesi uyarınca tatbik edilecek KDV istisnasına ilişkin açıklamalar ilişikteki tebliğin A/5 No.lu bölümünde belirtilmiştir. Yaygın uygulaması bulunmadığı için söz konusu Tebliğ bölümünü işaret etmekle yetiniyoruz.

2. TURİSTLERE MAL SATARAK BU MALLARI İHRAÇ EDEN FİRMALARIN, BU TURİSTLERİN YÖNLENDİRİLMESİ KARŞILIĞINDA ÖDEDİKLERİ KOMİSYONLAR İÇİN YÜKLENDİKLERİ KDV'LER, YILLIK BAZDA İHRACAT BEDELİNİN %25'İ ÜZERİNDEN HESAPLANAN KDV'Yİ AŞMAMAK KAYDIYLA, İADESİ İSTENECEK KDV HESABINA DAHİL EDİLEBİLECEK OLUP BU KOMİSYONLARIN KDV'Sİ 2/3 ORANINDA TEVKİFATA TABİ HALE GETİRİLMİŞTİR:

110 No.lu KDV Genel Tebliği'nin B/2 bölümünde, turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belli dükkan veya mağazalara yönlendiren ve bu hizmet karşılığında dükkanı veya mağazayı işleten firmadan komisyon geliri elde edenlerin bu şekilde sağladıkları hasılat üzerinden hesapladıkları KDV 2/3 oranında KDV tevkifatına tabi hale getirilmiş ve bunların KDV kesintisi nedeniyle hakları olan KDV iadesinin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir.

Aynı Tebliğin B/1 bölümünde ise turistlere yaptığı satışlara ilişkin malları serbest bölgelere veya yurt dışına ihraç etmek suretiyle teslim eden satıcıların bu ihracatları dolayısıyla yaptıkları KDV iade taleplerinde yukarıda belirtilen komisyon nedeniyle yükledikleri KDV'leri de dikkate alabilecekleri prensip olarak kabul edilmiş ancak iade hesabına dahil edilecek komisyon KDV'si, yıllık bazda ihraç hasılatı üzerinden %18 hesabıyla bulunacak meblağın %25 ile sınırlandırılmıştır. Bu sınır yıl boyunca kümülatif olarak dikkate alınacaktır.

Yine uygulama alanının darlığı ve Tebliğdeki açıklamaların yeterliliği nedeniyle detay açısından Tebliğin ilgili bölümünü işaret etmekle yetiniyoruz.

3. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYEN YOLCULAR TARAFINDAN SATIN ALINIP YURT DIŞINA ÇIKARILAN MALLARLA İLGİLİ OLARAK BU MALLARI SATANLARA TANINAN KDV İADE HAKKI KISITLANMIŞTIR:

Bilindiği üzere Türkiye dışında ikamet eden yolculara yapılan mal teslimleri KDV'li faturaya bağlanmakta, yolcu bu malı yurt dışına çıkardığını tevsik ettiği takdirde, satış esnasında alınan KDV satıcı tarafından yolcuya iade edilip indirim konusu yapılmakta, bu şekilde uygulanan KDV istisnasında satıcı, indirimle gideremediği KDV ile sınırlı olmak üzere, malın yurt dışı edildiğini ve KDV'sini alıcıya ödediğini tevsik etmek suretiyle alıcıya ödediği KDV kadar iade talep edebilmekte idi.

Ancak elektronik beyannameye geçiş nedeniyle yeniden düzenlenen KDV beyannameleri, alıcıya iade edilen KDV'ye ilaveten, bu malların tedarikinde yüklenen KDV'lerinde iadesine imkan verecek şekilde hazırlanmış ve uygulama bu yönde değişmiştir.

110 No.lu Tebliğin C bölümünde, bundan böyle söz konusu işlemlerde iade hakkının, alıcıya iade edilen satış KDV'si ile sınırlandırıldığı, hatta henüz sonuçlanmamış iade taleplerinin yine alıcıya geri verilen KDV tutarları ile sınırlı olarak yerine getirileceği hükme bağlanmıştır.

4. BÜYÜK VE KÜÇÜKBAŞ HAYVAN ETLERİNE İLİŞKİN KDV TEVKİFATININ KAPSAMI ALICILAR AÇISINDAN DARALTILMIŞTIR:

Bilindiği üzere 108 No.lu KDV Genel Tebliği'nin B/2 bölümünde (İlişikteki Tebliğde söz konusu tebliğ numarası yanlışlıkla 107 olarak gösterilmiştir.) "*Büyük ve Küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) teslimlerinde*" şeklinde tanımlanan işlemlerde %50 oranında tevkifat uygulanacağı hükme bağlanmıştı.

Tevkifata tabi işlemin bu şekilde tanımlanması mükellef olmayanlar tarafından şahsi kullanım için alınan ve fatura kesme haddini aşacak bedelde olan et alımlarını da KDV sorumluluğuna tabi hale getirmişti. Örnek vermek gerekirse, oğlunun sünnet düğünü için kasabada 100 kg sığır eti alıp karşılığında 1.500 YTL ödeyen köylü bu hükme göre KDV kesintisinden sorumlu duruma düşmekteydi.

110 No.lu KDV Genel Tebliği ile söz konusu ½ KDV tevkifatına tabi işlem tanımı “*Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) gerçek usulde KDV mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara teslimlerinde*“ şeklinde değiştirilmek suretiyle söz konusu tevkifat külfeti, alıcının KDV mükellefi olduğu veya KDV mükellefi olmamakla beraber 91 No.lu KDV Genel Tebliğinin A/2 No.lu bölümünde belirtilen kurum veya kuruluşlardan biri olduğu hallerle sınırlandırılmıştır.

Saygılarımızla.

“KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ
SERİ NO: 110
(R.G. 11.7.2008 – 26933)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki düzenleme ve açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

A- KDV KANUNUNDA 5766 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

6/6/2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 12 nci maddesi ile KDV Kanununda yapılan değişikliklere ilişkin düzenleme ve açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1. SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN FASON HİZMETLERDE İSTİSNA UYGULAMASI

5766 sayılı Kanunun (12/e) maddesi ile KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

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

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

Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan iade talepleri, hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve dilekçeye;

- Fason hizmete ait faturaların fotokopisi ve faturalara ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı liste,
- Fason hizmetin gerçekleştirildiği döneme ait indirilecek KDV listesi,
- İstisna kapsamındaki fason hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,
- Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),

eklenecektir.

2. SİGORTA ARACILARININ KDV UYGULAMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

KDV Kanununun (17/4-e) maddesinde 5766 sayılı Kanunun (12/a) maddesi ile değişiklik yapılarak sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV’den istisna edilmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde, sigorta acenteleri ve brokerleri aracı olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, sözleşme yapma ve prim tahsil etme yetkisi bulunan veya bulunmayan sigorta acenteleri ile sigorta brokerlerinin sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri karşılığı aldığı komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Dolayısıyla, faaliyetleri tamamen bu istisna kapsamındaki işlemlerden oluşan, hiçbir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan sigorta aracıları bu istisna kapsamındaki işlemleri nedeniyle KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.

Ayrıca, bu istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, KDV Kanununun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılmayacak, işin niteliğine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. İstisna kapsamına giren işlemlerle istisna kapsamına girmeyen işlemlerin birlikte yapılıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aynı şekilde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Öte yandan, faaliyetleri KDV Kanununun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olan sigorta aracıları (sigorta acentesi ve brokerler) tarafından işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV'ye tabidir.

Bu nedenle, sözü edilen sigorta aracılarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arızı işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

3. HURDA METALDEN ELDE EDİLEN KÜLÇE TESLİMLERİNDE KDV UYGULAMASI

KDV Kanununun (17/4-g) maddesinde 5766 sayılı Kanunun (12/b) maddesi ile değişiklik yapılarak "(hurda metalden elde edilen külçeler dâhil)" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Değişikliğin yürürlüğü 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen gündür.

Bu durumda, 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen (7/6/2008) tarihten başlamak üzere hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithalinde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen günden başlamak üzere, KDV Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, hurda metalden elde edilen külçe teslimlerinde 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (F) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde tevkifat uygulanması uygun görülmüştür.

4. ÖZÜRLÜLERİN KULLANIMINA MAHSUS ARAÇ VE GEREÇLERİN TESLİMİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

4.1. *5378 sayılı Kanunun 32 nci maddesi ile KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına, 7/7/2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen (s) bendi uyarınca, özürllülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve bilgisayar programlarının teslimi KDV'den müstesnadır.*

Buna göre, münhasıran özürllülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin görme özürllülerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik özürllülerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilecektir. Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.2. *5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (ç) bendi ile KDV Kanununun 32 nci maddesinin birinci fıkrasına "... 15 inci maddeleri ..." ibaresinden sonra gelmek üzere "ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi" ibaresi eklenmiştir.*

Bu düzenleme ile KDV Kanununun (17/4-s) maddesi kapsamındaki işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkân tanınmıştır.

Buna göre, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılacak, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde iade konusu yapılabilecektir. Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade talepleri, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir.

- *İstisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya bunların dökümünü gösteren liste,*
- *İade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi,*
- *İstisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren vergilerin tutarına ilişkin hesaplamaları gösteren tablo.*

4.3. KDV Kanununa 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (d) bendi ile eklenen geçici 25 inci maddesinde, "Bu maddenin yürürlük tarihinden önce Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendinde düzenlenen istisnadan vazgeçen mükelleflerin, bu maddenin yürürlük tarihini izleyen ayın sonuna kadar istisnadan vazgeçme taleplerini geri almaları halinde, 18 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan hüküm uygulanmaz. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, daha önce kısmi istisna niteliği taşıdığı için KDV Kanununun 18 inci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçen mükellefler, üç yıl mükellefiyette kalma şartı aranmaksızın 31/7/2008 tarihine kadar bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek bu taleplerinden vazgeçebileceklerdir.

5. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER (BM) TEŞKİLATI İLE İKTİSADİ İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA TEŞKİLATINA (OECD) YÖNELİK KDV İSTİSNASI UYGULAMASI

5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (d) bendi ile KDV Kanununa eklenen geçici 26 ncı maddesinde, "Birleşmiş Milletler (BM) temsilciliği, BM'ye bağlı program, fon ve özel ihtisas kuruluşları ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası; finansmanlarının bu kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, finansmanlarının söz konusu maddede belirtilen kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde;

- *Birleşmiş Milletler (BM) temsilciliği, BM'ye bağlı program, fon ve özel ihtisas kuruluşları ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları,*
- *bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları,*
- *bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası,*

KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasında, Dışişleri Bakanlığınca söz konusu Kuruluşlar adına düzenlenecek "İstisna Belgesi" kullanılacaktır.

Ayrıca, istisnadan yararlanan kuruluşlara bu kapsamda yapılacak teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, KDV Kanununun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılmayacak, işin niteliğine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

B- İHRACAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN KOMİSYONLAR

1. Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV Tutarlarının İhracat İstisnası Kapsamında İadesi

KDV Kanununun 11 inci maddesine göre, ihracat teslimleri ile Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan teslimler KDV' den müstesnadır. Aynı Kanunun 32 nci maddesine göre bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarları indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde mükellefe iade edilebilmektedir.

İade hesabına, işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar ile birlikte genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergiler de dahildir. Diğer iade hakkı doğuran işlemlerde olduğu gibi, iade tutarı ihracat teslim bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır.

Öte yandan, turizm acente, rehber ve benzerlerince turist kabileleri alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürülmekte ve bu hizmet karşılığında söz konusu satıcı işletmelerden komisyon geliri elde edilmektedir. Satıcı işletmeler, turistlerin siparişlerini topluca serbest bölgeye veya diğer bir ülkeye ihraç etmekte ve buralardan yapılan dağıtımla siparişler turistlere ulaştırılmaktadır.

Turizm acente, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir. Bu şekilde ödenen komisyonlar, ihracat işlemlerinin bünyesine giren "genel gider" mahiyetinde bir harcama olduğundan, komisyonlar nedeniyle yüklenilen KDV tutarları, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde ihracatçılara iade edilebilecektir.

Buna göre, ihracat işlemlerinden kaynaklanan iade tutarının hesabında, bu tür komisyon harcamaları nedeniyle hesaba dahil edilecek pay, ihracat bedelinin %25'i üzerinden hesaplanan KDV tutarından fazla olamayacak, bu hesaplama her takvim yılının Ocak ayından başlamak üzere yıl sonuna kadar kümülatif olarak yapılacak, izleyen yılda hesaplama yeniden başlanacaktır.

İade alacağı aşağıdaki tabloda belirtildiği şekilde hesaplanarak ihracat işleminin bulunduğu her ay talep edilebilecektir.

Örnek: Bir turistik mağaza işleticisinin 2008 yılında aylar itibariyle ihracat tutarları ve ödediği komisyonlar YTL cinsinden aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

KOMİSYON ÖDEMELERİNE İLİŞKİN İADE HESAPLAMASI						
AYLAR	İHRACAT TUTARI		KOMİSYON BEDELİ (KDV HARİÇ)		İADE HESABINA ALINACAK KOMİSYON	
	Aylık (YTL)	Kümülatif (YTL)	Aylık (YTL)	Kümülatif (YTL)	Bedel (YTL)	KDV (YTL)
Ocak	1.000	1.200	200	200	200	36
Şubat	1.200	2.200	420	620	350	63
Mart	1.400	3.600	540	1.160	350	63
Nisan	1.800	5.400	560	1.720	450	81
Mayıs	2.200	7.600	640	2.360	550	99
Haziran	0	7.600	600	2.960	0	0
Temmuz	5.600	13.200	800	3.760	1.400	252
Ağustos	4.000	17.200	840	4.600	1.000	180
Eylül	3.600	20.800	0	4.600	300	54
Ekim	2.400	23.200	650	5.250	650	117
Kasım	1.600	24.800	1.800	7.050	950	171
Aralık	1.200	26.000	1.300	8.350	300	54

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır.

1. Ocak ayında ihracat 1.000, komisyon tutarı 200 YTL' dir. Komisyondan ihracat işlemine verilecek pay (1000 x %25=) 250 YTL olmakla birlikte, 200 YTL komisyon ödendiğinden bunun tamamı pay olarak

verilecek ve $(200 \times \%18=)$ 36 YTL iade hesabına dahil edilerek, diğer yüklenilen vergilerle birlikte bu ay içinde talep edilebilecektir.

2. Şubat sonunda ihracatın kümülatif tutarı 2.200, komisyonun kümülatif tutarı 620 YTL' dir. Komisyonun payı $(2200 \times \%25 =)$ 550 YTL olarak hesaplanmaktadır. Bu tutardan, Ocak ayında verilen 200 YTL tutarındaki pay düşülecek ve Şubat ayındaki pay 350 YTL olarak belirlenecektir. Bu ayda iade hesabına dahil edilecek tutar $(350 \times \%18=)$ 63 YTL olarak belirlenecektir.

3. Mart sonunda kümülatif olarak ihracat 3.600, komisyon 1.160 YTL' dir. Komisyondan ihracat işlemine verilecek azami pay $(3600 \times \%25 =)$ 900 YTL olacak, bu tutardan ilk 2 ayın toplam payı olan 550 YTL düşüldükten sonra kalan 350 YTL'nin $\%18$ 'i olan 63 YTL Mart ayında iade hesabına dahil edilecektir.

4. İhracat işlemi bulunmayan Haziran ayında, 600 YTL komisyon ödenmiştir. Bu dönemde ihracat işlemi nedeniyle iade talep edilemeyecektir. Aynı dönemde yapılan 600 YTL'lik komisyon ödemesi izleyen dönemlerde gerçekleştirilecek ihracat işlemlerine ilişkin iade tutarının hesabında dikkate alınabilecektir.

5. Eylül ayında 3600 YTL'lik ihracat yapılarak kümülatif ihracat tutarı 20.800 olmuş, komisyon ödemesi ise yapılmamıştır. Eylül ayında komisyon ödemesi olmamasına rağmen, iade hesabına önceki dönemlerde ödenen komisyonlardan pay verilebilecektir. Bu dönemde ihracat işlemine verilecek azami komisyon payı $(20800 \times \%25 =)$ 5.200 YTL olmakla birlikte, kümülatif komisyon tutarı 4.600 YTL olduğundan ve bu tutarın 4.300 YTL'lik kısmı önceki dönemlerde iade hesabına alındığından, Eylül ayındaki komisyon payı 300 YTL olacaktır. Dolayısıyla, 300 YTL'nin $\%18$ 'i olan 54 YTL Eylül ayında iade hesabına dahil edilecektir.

6. Bu hesaplama Aralık ayına kadar yukarıdaki şekilde sürdürülecek, izleyen yılın Ocak ayından itibaren hesaplama yeniden başlanacaktır.

Bu tablo, yılbaşından itibaren her ay yeniden düzenlenerek, iade talep dilekçesinin eki olarak vergi dairesine verilecektir. Ayrıca KDV Kanununun 54 üncü maddesindeki düzenleme çerçevesinde, tablodaki bilgileri ihtiva eden yardımcı defter kayıtları kullanılacaktır. İadenin YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla alınmak istenmesi halinde, Raporda bu bilgileri içeren açıklamalara veya tabloya yer verileceği tabiidir.

Bu uygulama 2008 takvim yılının başından itibaren geçerli olacak, 1/1/2008 tarihinden sonra faturalandırılan komisyon bedelleri dolayısıyla yüklenilen KDV, yine bu tarihten sonra gerçekleştirilecek ihracat teslimlerine ilişkin iade hesabına yukarıda açıklandığı şekilde dahil edilecektir.

2008 yılı içinde ödenen ve Tebliğin yayımından önceki dönemlerde iade edilen, ihracat bedelinin $\%25$ 'ini aşan komisyon ödemelerine ilişkin KDV tutarları ile ilgili olarak vergi dairelerince her hangi bir işlem yapılmayacaktır. Ancak, mükelleflerce alınan komisyon ödemelerine ilişkin toplam iade tutarlarının yukarıda belirtilen kümülatif hesaplama dikkate alınacağı tabiidir.

Aralık/2007 dönemi ve daha önceki dönemlerde gerçekleştirilen ihracat işlemlerinde ise komisyon harcamalarına ait KDV, genel hükümler çerçevesinde iade hesabına dahil edilecektir. Bu dönemlere ilişkin olup komisyon bedellerine ait KDV'nin iade hesaplarına dahil edildiği henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, teminat karşılığında veya vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilecek, teminat verilmesi halinde teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir. Komisyon bedellerine ilişkin KDV' nin iade hesabından çıkarılması halinde genel hükümlere göre işlem yapılacaktır.

2. Tevkifat Uygulaması

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen bu Tebliğin (B/1) bölümündeki düzenlemeye konu hizmetlerde, KDV Kanununun (9/1) maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, bu Tebliğin yayımını izleyen günden itibaren geçerli olmak üzere, (2/3) oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür. Buna göre; turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme karşılığında bu işletmelerden alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2/3) oranında tevkifat uygulanarak işletmeler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Bu tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, münhasıran banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilecek, iadenin teminat karşılığında yapılması halinde teminatlar, olumlu vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla çözülecektir. İadenin vergi inceleme raporu karşılığında alınmak istenmesi durumunda iade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

İade yapılabilmesi için alıcının bu tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve dilekçeye;

- tevkifata tabi hizmetlere ilişkin fatura veya benzeri belgelerin fotokopileri veya bu belgelere ait bilgilerin dökümünü gösteren liste,*
- iade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,*

eklenecektir.

Öte yandan, 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/4) bölümünde düzenlenen bildirim zorunluluğu ve müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin açıklamalar bu bölüm kapsamında kendilerine KDV tevkifatı uygulanan mükellefler için de geçerlidir.

C. YOLCU BERABERİ EŞYA İHRACINDA İADE EDİLECEK VERGİ TUTARI

KDV Kanununun (11/1-b) maddesine göre, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna, verginin teslim sırasında tahsil edilip gerekli şartların yerine getirilmesinden sonra satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şeklinde yürütülmektedir.

58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde, bu işlemler dolayısıyla satıcıya iade edilecek KDV'nin alıcıya geri verilen tutar olacağı açıklanmıştır. Ancak, e- beyannameye geçiş nedeniyle KDV beyannamesinde yapılan değişikliklere bağlı olarak yeniden düzenlenen KDV beyannameleri, alıcıya geri gönderilen tutarlar ile bu teslimlerin bünyesine giren tutarların, iade hesabına birlikte dâhil edilebilmesine imkân verecek şekilde hazırlanmış, KDVK-24 sayılı KDV Sirkülerinde ve beyannamelerde bu uygulama doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

Konunun yeniden değerlendirilmesi sonunda, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi içine alan vergilendirme döneminden geçerli olmak üzere, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dahil edilmesi, bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dahil edilmemesi uygun görülmüştür.

Öte yandan, bu Tebliğin yayımlandığı tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olup, alıcıya geri verilen KDV tutarı ile teslimin bünyesine giren vergilerin birlikte yer aldığı, henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri, teslimin bünyesine giren vergi, iade hesabından çıkarılmak suretiyle genel esaslara göre yerine getirilecektir.

D- 107 SERİ NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİK

107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/2) bölümünün birinci paragrafı bu Tebliğin yayımını izleyen günden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) gerçek usulde KDV mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara teslimlerinde, bu Tebliğin yayımını izleyen günden başlamak üzere (1/2) oranında tevkifat uygulanması uygun görülmüştür."

Tebliğ olunur.