



KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SİSTEMİ VE HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ UYGULAMALARI

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SİSTEMİ VE HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ UYGULAMALARI

A – HUKUKSAL DAYANAKLARI

1 – KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SİSTEMİ

1.1. Hukuksal dayanağı ve sistemin işleyişi

1.2. Maliye İdaresinin Kat Karşılığı İnşaat Sistemine Yaklaşımı

1.2.1. 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ

1.2.2. 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri

1.2.3. Açıklama

2 – HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ

2.1. Hukuksal dayanağı

2.2. Sistemin işleyişi hakkında açıklamalar

2.3. Hasılat paylaşımı sistemine Maliye İdaresinin bakışı

B – VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

1 – KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ İLE HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİNİN VERGİ KANUNLARININ KARŞISINDAKİ DURUMU İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Arsa payının müteahhite, bağımsız bölümlerin arsa sahibine devri ne zaman gerçekleşecektir?

1.1.1. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde

1.1.2. Hasılat paylaşımı sistemi

1.2. Fatura tanzimi

1.3. Kat karşılığı inşaat işinde; arsa sahibinin müteahhite arsa payının devrinde, müteahhitin de arsa sahibine hissesine düşen bağımsız bölümleri devrinde katma değer vergisi uygulanabilir mi?

1.3.1. Maliye idaresinin konuya bakışı

- 1.3.2. Yüksek yargının konuya bakışı
- 1.3.3. Önerilerimiz
- 1.4. Hasılat paylaşımı sisteminde arsa sahibinin arsasını müteahhite devrinde katma değer vergisi uygulaması
- 1.5. Emsal bedel uygulaması
- 1.6. İnşa edilen binadaki bağımsız bölümlerin inşaat bitmeden satışı ve bedelinin tahsili durumu
- 1.7. Gayrimenkul sermaye iradının – kira gelirinun vergilendirilmesi
 - a) Gerçek gider usulü,
 - b) Götürü gider usulü,
- 1.7.1. Mesken olarak kiraya verilen gayrimenkulün vergilendirilmesi
- 1.7.2. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulün vergilendirilmesi
- 1.7.3. Bir kısmı işyeri, bir kısmı mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilecek kira gelirinun vergilendirilmesi
- 1.8. İnşa edilen bağımsız bölümlerin satılmayıp, kiraya verilmesi halinde kira bedelinin banka kanalı ile tahsil zorunluluğu

2 – SÖZLEŞMENİN VERGİSEL BOYUTU

2.1. Damga Vergisi Yönünden

2.2. Harçlar Yönünden

3 – SATILAN TAŞINMAZIN DEVİR VE TESCİLİNDE TAPU HARCİ

4 – ARSA SAHİBİNİN ARSASINI DEVRİNDE VERGİSEL DURUMU

4.1. Arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması ve arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı bulunmaması durumu

4.1.1. Gelir vergisi yönünden

4.1.1.1. Arsanın iktisap tarihinden itibaren dört veya beş yıl geçtikten sonra satılması

4.1.1.2. Arsanın iktisap tarihinden itibaren dört veya beş yıl geçmeden satılması

4.1.2. Katma değer vergisi yönünden

4.2. Arsanın miras yolu ile veya bağışla yani ivazsız elde edinilmiş olması

4.2.1. Gelir vergisi yönünden.

4.2.2. Katma değer vergisi yönünden.

4.3. Arsa sahibinin vergi mükellefi olması veya arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumu

4.3.1. Gelir vergisi yönünden

4.3.2. Katma değer vergisi yönünden

4.4. Arsanın kurumlar vergisi mükellefi olan bir tüzel kişiye ait işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumu

4.4.1. Kurumlar vergisi yönünden

4.4.1.1. Kat karşılığı inşaat sisteminde arsanın müteahhite tesliminde “Aktifte İki Yıldan Fazla Kalan Gayrimenkul Satış Karı İstisnasının” durumu

4.4.1.2. Hasılat paylaşımı sisteminde arsanın müteahhite tesliminde “Aktifte İki Yıldan Fazla Kalan Gayrimenkul Satış Karı İstisnasının” durumu

4.4.2. Katma değer vergisi yönünden

4.5. Arsa sahibinin konut yapı kooperatifi olması hali

4.5.1. Kat karşılığı inşaat sistemi çerçevesinde arsanın müteahhite devrinin kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi

4.5.2. Hasılat paylaşımı sistemi çerçevesinde arsanın müteahhite devrinin kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi

4.5.3. Katma değer vergisi açısından

4.6. Arsa sahibinin kendisine kalan bağımsız bölümleri değerlendirmesinde vergisel durumu

4.6.1. Arsa sahibinin gerçek kişi olması durumu

4.6.1.1. Arsa sahibinin vergi mükellefiyeti bulunmaması ve arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olmaması

4.6.1.1.1. Bağımsız bölümleri satması

4.6.1.1.1.1. Kalan bağımsız bölümün bir adet olması veya birden çok olmasına

rağmen tamamı bir defada bir kişiye satılması

4.6.1.1.1.2. Kalan bağımsız bölümlerin birden fazla olması ve birden çok kişiye birden çok defada satılması

4.6.1.1.2. Bağımsız bölümlerin satılmayıp, kiraya verilmesi

4.6.1.2. Arsa sahibinin vergi mükellefi olması veya arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması

4.6.1.2.1. Bağımsız bölümlerin satılması

4.6.1.2.2. Bağımsız bölümlerin satılmayıp kiraya verilmesi

4.6.1.2.2.1. Arsa sahibinin bağımsız bölümleri işletmenin aktifinde tutması hali

4.6.1.2.2.2. Arsa sahibi bağımsız bölümleri işletmeden çekip, şahsi malı haline getirmesi durumu

4.6.1.3. Arsanın miras yoluyla veya bağışla yani ivazsız elde edinilmiş olması

4.6.1.3.1. Bağımsız bölümlerin satılması

4.6.1.3.2. Bağımsız bölümlerin kiraya verilmesi

4.6.2. Arsa sahibinin tüzel kişi olması

4.6.2.1. Bağımsız bölümlerin satılması

4.6.2.2. Bağımsız bölümlerin satılmayıp kiraya verilmesi.

4.6.3. Arsa sahibinin konut yapı kooperatifi olması

4.6.3.1. Kurumlar vergisi yönünden

4.6.3.2. Katma değer vergisi yönünden

5. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT YAPAN MÜTEAHHİDİN VERGİSEL DURUMU

5.1. Arsa sahibine daire ve/veya işyeri teslimi

5.1.1. Gelir veya kurumlar vergisi yönünden

5.1.1.1. Müteahhitin gerçek kişi olması durumu

5.1.1.2. Müteahhitin kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi olması durumu

- 5.1.2. Katma değer vergisi yönünden
- 5.2. Müteahhitin kendine kalan daire ve/veya işyerlerinin satışında ki durumu
 - 5.2.1. Gelir ve/veya kurumlar vergisi yönünden
 - 5.2.2. Katma değer vergisi yönünden
- 5.3. Müteahhitin kendine kalan daire ve/veya işyerlerini satmayıp, kiraya vermesi durumu
 - 5.3.1. Müteahhitin gelir vergisi mükellefi gerçek kişi olması
 - 5.3.1.1. Müteahhitin bağımsız bölümleri işletmenin aktifinde tutması hali
 - 5.3.1.2. Müteahhitin bağımsız bölümleri işletmeden çekip, şahsi malı haline getirmesi durumu
 - 5.3.2. Müteahhidin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması Durumu
- 5.4. İndirimli oranda satılan dairelerden doğan katma değer vergisinin iadesi
 - 5.4.1. Yıl içerisinde aylık mahsuben iadesi
 - 5.4.1.1. İade tutarının hesaplanması
 - 5.4.1.2. Mahsup talebi
 - 5.4.1.3. Mahsup talep edilebilecek borçlar
 - 5.4.2. Yılsonunda yıllık mahsuben ve/veya nakden iadesi
 - 5.4.2.1. İade edilecek verginin hesaplanması
 - 5.4.2.2. Nakten iadenin talebi
 - 5.4.3. İndirimli orana tabi bağımsız bölümün devir ve tesliminden önce fatura düzenlenmesi durumunda, KDV iadesi ne zaman talep edilecektir?
- 5.5. Yapılan inşaat işinin vergi tevkifatları karşısındaki durumu
 - 5.5.1. Gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı
 - 5.5.2. Katma değer vergisi tevkifatı
 - 5.5.2.1. Tam tevkifat uygulaması
 - 5.5.2.1.1. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan

işlemler

5.5.2.1.2. Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler

5.5.2.1.3. Kiralama işlemleri

5.5.2.1.4. Reklam verme işlemleri

5.5.2.2. Kısmi tevkifat uygulaması

5.5.2.2.1. İşgücü temin hizmeti

5.5.2.2.2. Yapı denetim hizmetleri

5.5.2.2.3. Servis taşımacılığı hizmeti

5.5.2.2.4. Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi

5.5.2.2.5. Ağaç ve orman ürünleri teslimi

C – SOSYAL GÜVENLİK KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU.

1. ÖLÇÜMLEME İŞLEMİ

1.1. Ölçümlene işleminin uygulaması

1.2. Yapılan cezalı prim tarhiyatına karşı uygulanacak yasal yollar

2. TAŞERON ÇALIŞTIRILMASI HALİNDE SORUMLULUK

EKLER

EK-1 Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Örneği →69

EK-2 Hasılat Paylaşım Sözleşmesi Örneği→80

EK-3 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi GT→90

EK-4 60 Nolu Katma Değer Vergisi Sirküleri→94

EK-5 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi GT→147

EK-6 119 Seri Nolu Katma Değer Vergisi GT→186

EK-7 76 Seri Nolu Gelir Vergisi Sirküleri→209

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SİSTEMİ VE HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ UYGULAMALARI

A – HUKUKSAL DAYANAKLARI

1960'lı yıllardan itibaren köylerden kentlere başlayan göç sonucu artan nüfus nedeniyle kentlerde konut sorunu hızla büyümeye başlamıştır.

Artan konut sorununun çözümü için yeni konutların yapımı gündeme gelmiş ve bunun sonucunda da kentlerin etrafını saran boş arsa ve tarlalar birden kıymetlenmiştir.

Arsa değerlerinin hızla artması nedeniyle dikey imarlaşmanın maliyeti, yatay imarlaşmadan daha ekonomik hale gelmiştir.

Konut sorununun çözümü için de değişik modeller uygulamaya konmuştur.

Bunlardan en yaygın kullanılanları ise, kat karşılığı inşaat ile hasılat paylaşımı olarak adlandırılan sistemlerdir.

1 – KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SİSTEMİ

1.1. HUKUKSAL DAYANAĞI VE SİSTEMİN İŞLEYİŞİ

Kat karşılığı inşaat sistemi veya arsa karşılığı inşaat sistemi; arsasına kendi imkanları ile inşaat yapamayan veya profesyonel inşaat müteahhitleri aracılığıyla arsasına inşaat yaptırmak isteyen, ancak inşaat için parası ve sermayesi olmayan veya para harcamak istemeyen, “müteahhit binayı yapsın, yapılan binanın belli sayıdaki bağımsız bölümünü bana teslim etsin, kendisi de inşaa ettiği binanın geriye kalan bağımsız bölümlerine sahip olsun” düşüncesi ile karşılıklı anlaşma yolu ile geliştirilmiş bir sistemdir.

Bu sistemde; arsa sahibi arsanın bir bölümünü müteahhite devrederek, her hangi bir harcama yapmadan arsasının üzerine daha rahat kullanabileceği bina yaptırarak servetinin değerlenmesini sağlar, müteahhit de yapmak istediği inşaatın en büyük maliyet unsurunu oluşturan arsa için ödeme yapmadan iş yapma imkanına kavuşur.

Bu yöntem inşaat üretiminde hem arsa sahiplerine, hem de müteahhitlere kolaylıklar sağlamaktadır.

Türk Hukuk Sisteminde, kat karşılığı inşaat sistemine ait özel bir hukuk düzenlemesi mevcut değildir. Bu sistemin işleyişi, ilgili kanunların genel çerçevesinde değerlendirilerek yapılmaktadır.

Bu sistem arsa sahibi ile müteahhit arasında tanzim edilecek bir sözleşme ile vücut bulur.

Bu sözleşme kimi hukukçulara göre, 818 sayılı Borçlar Kanununun 232. ve 233. maddeleri kapsamında **trampa** hükmündedir. Kimi hukukçulara göre de aynı Kanunun 355. ila 371. maddelerinde düzenlemesi yapılan **istisna akdidir**.

818 sayılı Borçlar Kanununun 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlükten kalkıp, yerine yine aynı tarihten itibaren 6098 sayılı -Yeni- Borçlar Kanununun yürürlüğe girmesi nedeniyle, bu tarihten itibaren kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin bu yeni Borçlar Kanununun 282.-283. ve 284. maddeleri kapsamında "Mal Değişim Sözleşmesi" veya yine aynı Kanunun 470. ila 486. maddelerinde düzenlemesi yapılan "Eser Sözleşmesi" kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

Ancak, gerçek olan bu sistemin taraflar arasında akdedilecek bir sözleşme ile vücut bulmasıdır.

6098 sayılı Borçlar Kanununun 237. maddesinde;

- *"Taşınmaz satışının geçerli olabilmesi için, sözleşmenin resmî şekilde düzenlenmesi şarttır.*

Taşınmaz satışı vaadi, geri alım ve alım sözleşmeleri, resmî şekilde düzenlenmedikçe geçerli olmaz.

Önalım sözleşmesinin geçerliliği, yazılı şekilde yapılmış olmasına bağlıdır."

Hükmü mevcuttur.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 706. maddesinde ise,

- *"Taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmî şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır."*

Hükmü mevcuttur.

Gerek Borçlar Kanununun 237. madde, gerekse Türk Medeni Kanununun 706. madde hükümleri çerçevesinde, tarafların hak ve menfaatlerinin korunması açısından sözleşmenin noterde düzenleme şeklinde yapılması uygun olur.

Ayrıca, bu sözleşmenin 2644 sayılı Tapu Kanununun 26. maddesi uyarınca tapu kütüğüne kaydedilmesi de mümkündür. Bu da karşılıklı hak ve menfaatlerin korunması için bir emniyet unsurudur.

Bu sistemde; arsa sahibi, inşaaatı başlatması için arsasını müteahhite devreder, müteahhit de sözleşme hükümleri çerçevesinde binayı inşaa eder ve hissesine düşen daire ve

işyerlerini arsa sahibine teslim eder. Arsa sahibinin de, bu aşamada müteahhitin hissesine düşen daire ve işyerlerine ait arsa paylarını tapuda müteahhite devretmesi ile imzalanan kat karşılığı inşaat sözleşmesi son bulur.

1.2. MALİYE İDARESİNİN KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SİSTEMİNE YAKLAŞIMI

Maliye İdaresi, bu sistem hakkındaki görüşlerini,

1.2.1. 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde

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

1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi:

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m2'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m2'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m2'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m2'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m2'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır.”

şeklinde açıklamıştır.

1.2.2. 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde

Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak gerekli açıklamalar 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde yapılmıştır.

- *“Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.*

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Buna göre;

- *Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.*
- *Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.*
- *Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.*

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.”

Şeklinde açıklamıştır.

1.2.3. Açıklama

Görüldüğü gibi; bu konuda Maliye İdaresinin görüşü nettir.

Kat karşılığı inşaat işini trampa olarak değerlendirmektedir. Yani; arsa sahibinin

müteahhite arsa sattığını, müteahhitin de arsa sahibine inşa ettiği binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını sattığını kabul etmektedir.

Bu faaliyeti, trampa sistemini esas alarak vergilendirmektedir. Vergilendirme konusunda aşağıda detaylı açıklama yapılmıştır.

2 – HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ

2.1. HUKUKSAL DAYANAĞI

Hasılat paylaşımı sistemi; bir bina inşa modeli olarak gelişmiştir. Özellikle TOKİ (Toplu Kout İdaresi Başkanlığı) bu sistemi yaygın hale getirmiş ve gelişmesini sağlamıştır.

Bu sistemde de bir tarafta arsa veya arazi sahibi olan kişi, karşı tarafta müteşebbüs olan müteahhit vardır.

Arsa sahibi, arsasını değerlendirmek istemekte ancak parasının veya sermayesinin olmaması, inşaat için para harcamak istememesi,...v.b. gibi çeşitli nedenlerle kendisi inşaatı yapmak istememekte, diğer taraftan da müteşebbüs olarak müteahhit işletme sermayesini azaltmamak için arsaya para harcamak istememektedir.

İşte bu niyetlerle yola çıkan tarafların her ikisinin de mutabakata varacakları bir noktada anlaşmaları ile bu sistem uygulanmaktadır.

Bu sistemde kat karşılığı inşaat sisteminde olduğu gibi arsa sahibi arsasını müteahhite satmaktadır. Ancak, bunun karşılığında müteahhitten inşa edilecek binanın bazı bağımsız bölümlerini almak yerine, inşa edilen binadaki bağımsız bölümlerin satış bedelinin önceden belirlenen belli bir yüzdesini almaktadır.

Hasılat paylaşım sistemi; kat karşılığı inşaat sisteminde olduğu gibi, arsa sahibi ile müteahhit arasında tanzim ve imza edilecek bir sözleşme ile vücut bulmaktadır.

Ancak, Borçlar Kanunumuzda “Hasılat Paylaşımı Sistemine” özgü bir sözleşme tipi mevcut değildir. Dolayısıyla, bu sözleşme Borçlar Kanununun sözleşmelerle ilgili genel hükümlerine tabi olacaktır. Söz konusu sözleşme ile arsa sahibi, arsasını müteahhite satacağını taahhüt etmekte, müteahhit de inşa ettiği binadaki bağımsız bölümlerin satış bedelinin belli bir yüzdesini arsa sahibine arsa satış bedeli olarak ödeyeceğini taahhüt etmektedir.

Yani, bu sistemin para karşılığı arsa satışından hiç bir farkı yoktur. Ancak, burada işin başında arsanın kesin satış bedeli belli edilmemiştir. Binanın bağımsız bölümlerinin satışı gerçekleştikçe arsa bedeli de ortaya çıkmaktadır. Yani, arsanın satış bedeli; inşa edilen binadaki bağımsız bölümlerin satılması ile belirlenmektedir.

Bu sistemde arsa sahibi, arsasını işin başında müteahhite satmamakta, müteahhit

tarafından inşa edilen binadaki bağımsız bölümler satıldıkça, o da satılan bölüme isabet eden arsa payını müteahhite satmaktadır. Bu açıdan işin başında tanzim edilen sözleşmenin gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinden pek bir farkı yoktur.

Bu sistemin kendisine özgü bir sözleşme tipi mevcut olmadığından, sözleşmenin noterden yapılmasını da zorunlu kılan her hangi bir hüküm yoktur.

Ancak yukarıda kat karşılığı inşaat bölümünde de belirttiğimiz gibi; gerek Borçlar Kanununun 237. madde, gerekse Türk Medeni Kanununun 706. madde hükümleri çerçevesinde, tarafların hak ve menfaatlerinin korunması açısından sözleşmenin noterde düzenleme şeklinde yapılması uygun olur.

Ayrıca, bu sözleşmenin 2644 sayılı Tapu Kanununun 26. maddesi uyarınca tapu kütüğüne kaydedilmesi de mümkündür. Bu da karşılıklı hak ve menfaatlerin korunması için bir emniyet unsurudur.

2.2. SİSTEMİN İŞLEYİŞİ HAKKINDA AÇIKLAMALAR

Bu sistemde arsa sahibi pasif konumda, müteahhit ise aktif konumdadır.

Yani müteahhit inşaatın yapımını üstlendiği gibi, inşaatın projelendirilmesi, gerekli izin ve ruhsatların alınması, tanıtımı, pazarlanması, müşteri bulunması, müşteriye satışın yapılması...v.s. gibi tüm işlemleri de üstlenmektedir. Arsa işin başında müteahhite satılmadığından, arsa üzerine inşa edilen bina da arsa sahibi üzerine olmaktadır.

İşin tüm sorumluluğunu üstlenmesine rağmen mülkiyet açısından ikinci derecede kalan müteahhitin tüm işlemleri yapabilmesi için işin başında yapılan sözleşmede müteahhite, arsa sahibi adına hareket edebilmesi yönünde bazı geniş yetkiler verilmesi gerekmektedir.

Örneğin; arsa sahibi adına çeşitli izin ve ruhsatların alınması, bağımsız bölümlerin tapuda tescili, üçüncü kişilere satış ve devri..... v.s. gibi.

Bina, arsa sahibi adına inşa edildiğinden bu binaya ait bağımsız bölümlerin satış bedellerinin alıcı tarafından yatırılabilmesi için bankada arsa sahibi adına bir hesap açılmaktadır. Ancak, tarafların aralarında anlaşmaları halinde ortak hesap da açılabilir.

Alıcı tarafından bu hesaba yatırılan avans veya satış bedellerinin belirlenen orandaki kısmı, arsa sahibi tarafından müteahhitin hesaplarına aktarılmaktadır. Paranın bankada arsa sahibinin hesabında kaldığı sürede ortaya çıkacak nemaların da yine aynı oranda müteahhitin hesabına aktarılması gerekir.

Bu sistemde inşa edilen bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere devir ve tescilinden önce, arsa sahibinin bu bağımsız bölümlere ait arsa payını müteahhite devretmesi gerekmektedir. Arsa bir işletmenin aktifinde kayıtlıysa veya sahibi gayrimenkul alım satımını mutad meslek olarak yapıyorsa arsa payının devri için müteahhit adına fatura düzenlenmesi

gerekecektir.

Şayet arsa, sahibinin şahsi mal varlığı konumundaysa, o zaman da müteahhitin arsa payının kendi adına devri için gider pusulası düzenlemesi uygun olacaktır.

Müteahhitin ise, arsa payının devrinden sonra, arsa payı bedeli dahil satılan bağımsız bölümün satış bedeli üzerinden alıcı adına fatura düzenlemesi gerekecektir.

2.3. HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİNE MALİYE İDARESİNİN BAKIŞI

Maliye İdaresi hasılat paylaşımı sistemi ile ilgili görüşlerini;

- 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri ile,
- Bu konuda verdiği Özelgelerde,

açıklamıştır.

Maliye İdaresi yayımladığı 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinin **“1.8. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ”** başlıklı bölümde;

- *“Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.*

Bu çerçevede;

- *Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.*
- *Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.”*

şeklinde kısaca ifade etmiştir.

Maliye İdaresi hasılat paylaşımı sistemini, kat karşılığı inşaat sistemi gibi görmekte ve kat karşılığı inşaat sistemindeki vergilemeyi esas almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 60 seri no'lu KDV sirküleri dışında verdiği özelgelerle hasılat

paylaşımı sistemi hakkında açıklamalar yapmıştır. Ancak, burada da sistemin uygulanması ve vergilendirmesi ile ilgili detaylı yorum ve açıklamaya yer verilmemiştir.

Başbakanlığa bağlı bulunan Toplu Konut İdaresi Başkanlığı kısaca TOKİ, Türkiye’de hasılat paylaşımı sistemi ile inşaat işini en yaygın ve en çok uygulayan bir Devlet Kuruluşudur.

Başbakanlık tarafından TOKİ’nin hasılat paylaşımı sistemini uygulaması için “**Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği**” yayımlanmıştır.

Bu Yönetmelikte sistemin çalışması TOKİ açısından belirlenmiştir. Bu Yönetmelikteki belirlemelerin diğer kişiler açısından da uygulamaya esas alınmasında bir sakınca olmayacağı düşünülmektedir.

B – VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

1 – KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ İLE HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİNİN VERGİ KANUNLARININ KARŞISINDAKİ DURUMU İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR.

Kat karşılığı inşaat faaliyeti ile hasılat paylaşımı faaliyetinin vergilendirilmesi hususunda Maliye Bakanlığı tarafından;

- **30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,**
- **60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri ve**
- **Verdiği Çeşitli Özelgelerde,**

açıklamalar yapılmıştır.

Aşağıda; Maliye Bakanlığının görüşleri ve yargı kararları çerçevesinde kat karşılığı inşaat faaliyeti ile hasılat paylaşımı yönteminin vergi kanunları karşısındaki durumu ile ilgili bilgi aktarılacaktır.

1.1. ARSA PAYININ MÜTEAHHİTE, BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN ARSA SAHİBİNE DEVRİ NE ZAMAN GERÇEKLEŞECEKTİR?

1.1.1. Kat karşılığı inşaat faaliyeti

Maliye Bakanlığı geçmişte verdiği çeşitli özelgelerinde, arsa sahibinin müteahhite arsayı; ya tapuda devir işleminin yapıldığı tarihte, ya da tapuda işlem yapılmaması durumunda inşaat başlatması için müteahhite arsayı teslim ettiği tarihte devrettiğini kabul etmekte ve bu tarih itibarıyla arsa sahibinin vergi mükellefiyetinin doğması şartı ile KDV ve gelir veya kurumlar vergisinin hesaplanması gerektiğini belirtmekte idi.

Ancak, Maliye Bakanlığı yayımladığı 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinin “**1.8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri**” başlıklı bölümünde yaptığı düzenleme ile bu konuya açıklık getirmiştir.

Bu bölümde konu ile ilgili olarak;

- *“Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.*

Buna göre;

- *Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.*
- *Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.*
- *Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.*

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.”

açıklamasına yer verilmiştir.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere inşaatın bitmesine mütakip tapuda;

- Arsa sahibi, müteahhitin hissesine düşen arsa payını müteahhite,
- Müteahhit de arsa sahibinin hissesine düşen bağımsız bölümleri arsa sahibine,

aynı anda devir ve teslim edeceklerdir.

Maliye Bakanlığı yaptığı bu düzenleme ile eski görüşünden vaz geçmiş ve bu görüşün yarattığı karmaşayı düzeltmiştir.

- İnşaatın bitimi ise, iskan ruhsatının alımı ile gerçekleşir. Dolayısıyla, inşaat tamamlanıp, iskan ruhsatı alındıktan sonra inşaat bitmiş olduğundan arsa sahibi ile müteahhit karşılıklı devir işlemini gerçekleştirirler.

Ancak, tarafların anlaşması şartı ile arsa sahibinin müteahhite hissesine düşen arsa payını daha önceden de tapuda devir ve teslimini gerçekleştirmesi, yani söz konusu arsadaki müteahhite verilecek arsa payının mülkiyetini devretmesi mümkündür. Bu durumda da arsanın satışı, müteahhitin bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim ettiği tarih olduğundan, vergilendirme bu tarihte gerçekleşecektir.

- Arsa sahibi ile müteahhitin kendi hisselerine düşen bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satış ve devir işlemleri de iskan ruhsatının alınından sonra gerçekleşeceğinden, bu satış ve devirlere ait mükellefiyet görevleri ile vergileme de o zaman gerçekleşecektir.

Ancak, gerek müteahhitin, gerekse arsa sahibinin iskan ruhsatı alınmadan önce, hisselerine düşen bağımsız bölümleri üçüncü kişilerin kullanımına terk etmeleri halinde, bu satıştan doğan vergi mükellefiyetleri ile ilgili görevlerini ve bu işlemde doğan vergilemeyi bağımsız bölümlerin kullanıma terk tarihi itibarıyla yapmaları gerekmektedir.

1.1.2. Hasılat paylaşımı sistemi

Hasılat paylaşımı sisteminde, arsa sahibi arsasını müteahhite para karşılığı satmaktadır. Bu sistemde arsa sahibi arsasını müteahhite, inşa edilen binadaki bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satış ve devri aşamasında satar ve teslim eder.

Şayet, inşaat bittiği halde hala satılmayan bağımsız bölümler kalması durumunda ise, inşaatın bitimi ile arsa sahibinin arsanın kalan paylarını da müteahhite satıp, devretmesi gerekmektedir.

Yani, arsa sahibi arsasını müteahhite, bağımsız bölümlerin satışına paralel olarak parça parça devreder.

1.2. FATURA TANZİMİ

Fatura tanzimi açısından aşağıda yer alan açıklamalar hem kat karşılığı inşaat faaliyeti için, hem de hasılat paylaşımı sistemi için geçerlidir.

Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde fatura;

- *“Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika,”*

olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 230.- 231. ve 232. maddelerinde fatura ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 227. maddesinde ise,

- *“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebetlere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.”*

hükmü mevcuttur.

Bu hükümler çerçevesinde; ticari bir faaliyet olan kat karşılığı inşaat faaliyeti ile hasılat paylaşımı yönteminde işlemlerin yasal defterlere kaydedilmesi ve belge ile tevsik edilmesi şarttır. Satılan malın ve/veya yapılan işin tevsikinde kullanılacak belge de faturadır.

Bu nedenle,

- İşletmenin aktifinde kayıtlı olan arsanın müteahhite devrinde arsa sahibinin müteahhite,
- Müteahhitin de inşa ettiği binadan hissesine düşen bağımsız bölümlerin tesliminde arsa sahibine,
- Yine müteahhitin, satışını yaptığı bağımsız bölümler için üçüncü şahıslara,

fatura düzenlemesi şarttır.

Şayet fatura düzenlenmez ise,

- Bunun sonucunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyayı cezalı vergi tarhı ve fatura düzenlememe fiiline ait özel usulsüzlük cezası,
- Vergi ziyayı cezası doğmaması halinde ise, sadece fatura düzenlememe fiiline ait özel usulsüzlük cezası,

uygulanır.

Vergi ziyayı cezalı vergi tarhı, vergi ziyaına sebebiyet verene, özel usulsüzlük cezası ise hem faturayı düzenlemeyene, hem de faturayı almayana kesilir.

1.3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNDE; ARSA SAHİBİNİN MÜTEAHHİTE ARSA PAYININ DEVRİNDE, MÜTEAHHİTİN DE ARSA SAHİBİNE HİSSESİNE DÜŞEN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİ DEVRİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULANABİLİR Mİ?

1.3.1. Maliye idaresinin konuya bakışı

Maliye İdaresi, yayımladığı 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “**D - Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulaması**” başlıklı bölümünde kat karşılığı inşaat faaliyetinde KDV uygulaması ile ilgili düzenleme yapmıştır.

Bu bölümde;

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

1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi :

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır.”

açıklamasına yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu görüşünü 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde,

- *“Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak gerekli açıklamalar 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde yapılmıştır.*

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Buna göre;

- *Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.*
- *Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.*
- *Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.*

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.”

şeklinde ifade ederek görüşünü tekrarlamıştır.

Görüldüğü gibi; maliye idaresi kat karşılığı inşaat faaliyetinde iki ayrı teslimin, yani trampanın gerçekleştiğini kabul etmektedir. Arsa sahibinin müteahhite arsa payı, müteahhitin de arsa sahibine bağımsız bölüm devir ve teslim ettiğini ileri sürmektedir.

Bu nedenle de iki ayrı teslim söz konusu olduğu için her devir ve teslim için ayrı ayrı

katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olacaktır.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, yapılan iş ticari mahiyette olacağından KDV'nin konusuna girecek ve arsa teslimi genel oranda yani % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Müteahhitin faaliyeti zaten ticari bir faaliyet olduğundan, onun arsa sahibine vereceği bağımsız bölümler KDV'nin konusuna girmektedir. Bu nedenle de müteahhit arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerden net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlar için % 1 oranında, net alanı 150m²'den büyük olan konutlar ile işyerleri için de % 18 oranında KDV hesaplayacaktır.

1.3.2. Yüksek Yargının Konuya Bakışı

Danıştay'ın arsa karşılığı inşaa işlerinde; müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm (konut veya işyeri) tesliminin KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda farklı kararları bulunmaktadır. Bazı Danıştay kararlarında söz konusu teslimlerin KDV'ye tabi olduğu, bazı kararlarında ise söz konusu teslimlerin KDV kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

Arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimlerinin KDV'ye tabi olmadığına ilişkin çok sayıda Danıştay kararı bulunmaktadır.

Farklı Danıştay Daire Başkanlıkları konu ile ilgili olarak verdikleri müteaddit kararlarında;

➤ "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlığı altında düzenlenen 1/1 inci maddesinde; "Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" katma değer vergisi kapsamında sayılmıştır.

Arsa teslimi karşılığında daire alınması ise; birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde olup, bu işlemin arsasını kat karşılığında müteahhide teslim eden arsa sahibi yönünden ticari bir muamele olmayıp arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu kabulü gerekir. Bu muamelenin trampa niteliğinde bulunmadığı Danıştay'ın süregelen içtihatlarındandır.

Bu itibarla; müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği bağımsız bölümlerden bir kısmının arsa sahiplerine tesliminin katma değer vergisine tabi tutulması olanağı yoktur."

gerekçesi ile aynı noktada birleşmişlerdir.

Danıştay 9. D. 18.10.2000 tarih ve E.2000/3900 K.2002/4188, Danıştay 11. D. 23.02.1999 tarih ve E.1999/3352 K.1999/768, Danıştay VDDK 22.10.1999 tarih ve E.1999/80 K.1999/455 sayılı kararları örnek olarak gösterilebilir.

Diğer taraftan çeşitli Danıştay kararlarında, müteahhit tarafından arsa sahiplerine yapılan arsa hariç bağımsız bölüm teslimlerinin, Takdir Komisyonu tarafından takdir edilecek emsal değer üzerinden KDV'ye tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

Danıştay 11.D. 19.10.1995 tarih ve E.1995/1902 K.1995/2710, Danıştay 11.D. 13.01.1997 tarih ve E.1995/5052 K.1997/146 sayılı kararları örnek olarak gösterilebilir.

Görüldüğü gibi kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin KDV'ne tabi olup olmadığı konusunda Danıştay kararlarında görüş birliği bulunmamaktadır.

1.3.3. Önerilerimiz

Yukarıda açıklandığı şekilde; aynı konuda maliye idaresi ve yüksek yargıya göre iki farklı görüş ve uygulama söz konusudur. Bu durumda ne yapılabileceğini şöyle sıralayabiliriz.

- a) Maliye idaresi ile ters düşmemek ve cezalı tarhiyatla muhatap olmamak için 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde yer alan açıklamalar doğrultusunda işlem yapıp, arsa payının müteahhite tesliminde ve bağımsız bölümlerin arsa sahibine tesliminde ayrı ayrı KDV hesaplanır ve beyan edilir.
- b) Yüksek yargının bu konuda farklı görüşleri olduğundan, aksi görüşü dikkate alınır ve her iki teslim için de KDV hesaplanmaz ve beyan edilmez. İleride maliye idaresince bu konuda yapılacak cezalı vergi tarhiyatına karşı, yüksek yargı kararları emsal gösterilerek dava açılabilir.
- c) Yukarıda belirttiğimiz uygulamaların ortası bulunur ve maliye idaresinin görüşü doğrultusunda KDV hesaplanır. Ancak, hesaplanan bu KDV'lerin beyan edildiği katma değer vergisi beyannameleri vergi dairesine ihtirazi kayıt ile verilir. İhtirazi kayıt talebinin vergi dairesince reddedilmesi üzerine yüksek yargı kararları emsal gösterilerek dava açılır. Kazanılması halinde de söz konusu KDV tutarları maliye idaresinden vergi iade olarak geri talep edilir.

Bunlar uygulanabilecek yöntemlerdir.

Ancak, bu konuda karar verilirken şu hususa da dikkat edilmesi gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2. maddesi uyarınca indirimli orana tabi teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yolu ile giderilemeyen KDV tutarının iadesi mümkündür. Bu konuda takip eden bölümlerde açıklama mevcuttur.

Bakanlar Kurulu Kararı ile net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların tesliminde KDV oranı % 1'dir. Yani, net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinin KDV oranı Bakanlar Kurulunca indirildiğinden, bunların teslimi nedeniyle yüklenilen ve indirim yolu

ile giderilemeyen KDV tutarının geri iadesi söz konusudur.

Katma değer vergisine tabi olmayan veya istisna edilmiş bulunan malların teslimi nedeniyle yüklenilen KDV tutarları indirim konusu yapılamadığı gibi iadesi de istenilemez. (KDVK Md. 30/a.). Dolayısıyla KDV'ye tabi olmayan bu teslimler için yüklenilen ve indirim ve iade konusu yapılamayan KDV tutarları mahiyetlerine göre maliyet veya gider unsuru olurlar.

Yüksek yargının "KDV hesaplanmaz" görüşünün esas alınarak hareket edilmesi durumunda, KDV'ye tabi tutulmayan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının indiriminin yapılamayacağı ve iadesinin istenilemeyeceği hususunun göz önüne alınması gerekir.

Yüksek yargı kararları doğrultusunda hareket edilmesi halinde; net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV tutarının maliyet veya gider unsuru yapılması halinde meydana gelecek kazanç kaybı ve buna iade alınamayacak KDV tutarının ilavesi ile ortaya çıkacak tablonun, işletme açısından taşıyacağı değere de dikkat edilmesi ve sonucuna göre karar verilmesi hususu tavsiye olunur.

Ancak, uygulamada Maliye İdaresinin **kat karşılığı inşaat faaliyetinde iki ayrı teslimin, yani trampanın gerçekleştiği, dolayısıyla KDV hesaplanması gerektiği** yönündeki görüşünün kesinlik kazandığı hususunun da bilinmesinde fayda vardır.

1.4. HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİNDE ARSA SAHİBİNİN ARSASINI MÜTEAHHİTE DEVRİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Bu sistemde arsa sahibi arsasını müteahhite para karşılığı satmaktadır. Yani, arsasının müteahhite devri karşılığında, kat karşılığı inşaat sisteminde olduğu gibi arsa üzerine inşa edilecek binadan bağımsız bölümlerin bir kısmını devralmamaktadır.

Dolayısıyla yapılan bu işlem bir mal teslimidir.

Katma Değer Vergisi Kanununa göre de ticari mahiyette yapılan mal teslimleri katma değer vergisine tabidir.

Bu açıdan, arsa sahibinin, müteahhite arsasını tesliminin ticari bir işlem olup, olmadığı önem arz edecektir.

Şayet arsa bir işletmenin aktifine kayıtlı değilse, sahibi de gayrimenkul alım satımını mutad meslek olarak yapmıyorsa, yani arsa sahibinin şahsi malı konumdaysa arsa tesliminde KDV doğmayacaktır.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, yapılan iş ticari mahiyette olacağından KDV'nin konusuna girecek ve arsa teslimi genel oranda yani % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

1.5. EMSAL BEDEL UYGULAMASI

Yukarıda da açıklandığı gibi, maliye idaresi yayımladığı 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde kat karşılığı inşaat faaliyetinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğunu kabul etmektedir.

Birincisi, arsa sahibinin müteahhite arsa payı satış ve devri, ikincisi müteahhitin arsa sahibine arsa payı devrine karşı bağımsız bölüm devir ve teslimi. Yine aynı Genel Tebliğde bu teslimlerin emsal bedel üzerinden gerçekleştirileceği de belirtilmiştir.

Katma Değer Kanununun 27/1. maddesinde;

- *“Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.”*

hükmüne yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde de **emsal bedel**;

- *“Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer,”*

olarak tanımlanmıştır.

Yine aynı maddede emsal bedelin sırasıyla,

- **Ortalama fiyat esası,**
- **Maliyet bedeli esası,**
- **Takdir esası,**

olmak üzere üç yöntemden biriyle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde belirtilen üç yöntem sıra ile uygulanmalıdır. Yani emsal bedelin;

- Önce ilk sırada yer alan “Ortalama Fiyat Esası Yöntemine” göre,
- Bu yöntemle tespit edilemez ise, ikinci sırada yer alan “Maliyet Bedeli Esası” na göre,
- Bununla da tespit edilememesi halinde ise Vergi Usul kanununa göre teşekkül etmiş olan “Takdir Komisyonları” vasıtasıyla,

tespit edilmesi gerekir.

Kat karşılığı inşaat uygulamasında emsal bedel önemlidir.

Zira arsa sahibi açısından;

- arsasının devrinden doğacak vergilemede arsanın satış bedeli,
- arsası karşılığı alacağı bağımsız bölümleri satması halinde yapılacak vergilemede de bağımsız bölümlerin maliyet bedeli,

bu bedel olacaktır.

Diğer taraftan da müteahhit açısından, inşa ettiği binanın arsa maliyetinde yine bu emsal bedel esas alınacaktır.

Dolayısıyla, kat karşılığı inşaat işinde emsal bedelin doğru olarak belirlenmesi yapılacak vergilendirmeyi çok yakından ilgilendirmektedir.

Çoğu zaman fiili uygulamada emsal bedelin tespiti hiç de zor olmamaktadır.

Çünkü; satılmak amacıyla inşa edilen binalarda oluşacak bağımsız bölümler çoğu zaman daha arsadan, temelden veya bina inşa halindeyken satılmaktadır. Bu durumda piyasa otomatik olarak kendi emsal bedelini ortaya çıkartmaktadır.

Bu şekilde satılan bağımsız bölümlerin emsal bedeli, kendi satış bedelleri olmaktadır. Satılmayanlar için ise, satılan bölümlerin değeri emsal bedel olacaktır. Bu sayede Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde belirtilen ilk yöntem yani "Ortalama Fiyat Esası" otomatik olarak devreye girerek bize göre sorunu çözmektedir.

Ancak, söz konusu bölümün satış bedeli gerçek değerinin altında gösterilmesi ve bu durumun da tespiti halinde maliye idaresi ortaya çıkacak vergi kaybını belirlemek amacıyla, madde hükmünde yer alan diğer yöntemleri kullanarak gerçek emsal bedelinin tespiti yoluna gidecek ve bu yöntemlerle belirleyeceği emsal bedeli esas alarak vergi ziyayı cezalı vergi tarhiyatı yapacaktır.

Bazı durumlarda emsal bedelin belirlenmesi bu kadar kolay olmayabilir. Örneğin, hem arsa sahibi, hem müteahhit kat karşılığı inşaat işini, inşa olan gayrimenkülü satmak amacıyla değil, kendi hisselerine düşecek bölümleri kiraya vererek, gayrimenkul sermaye iradı geliri elde etmek veya kendilerinin kullanımı için de yapabilirler. Bu durumda; ortada bir satış işlemi olmadığından ilk sırada yer alan "Ortalama Fiyat Esası"nın uygulanması mümkün olamaz.

Bu durumda söz konusu maddede belirtilen ikinci yöntem olan "Maliyet Bedeli Esası" yönteminin uygulanması mümkündür. Bu yöntemde, emsal bedeli belirlenecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkartılması mümkün olursa, maliyet bedeline toptan satışlarda % 5, perakende satışlarda % 10 ilave edilmek suretiyle emsal bedel belirlenebilir.

Kat karşılığı inşaat işinde müteahhitin defter ve belgelerinden yola çıkılarak, arsa sahibine devredeceği bölümlerin maliyetinin hesaplanması mümkündür. Arsa sahibine yapılacak teslim ve devirlerin; perakende olarak kabul edilmesi halinde bu maliyet bedeline % 10, toptan kabul edilmesi halinde ise % 5 ilave edilerek emsal bedel belirlenir. Ancak KDV Kanunu'nun 27/4.maddesinde, *“katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir”* hükmü bulunduğundan, maliyet bedeli yöntemi uygulanması durumunda bu hususun dikkate alınması gerekir.

Ancak, emsal bedelin nasıl tespit edileceği konusunda Maliye Bakanlığının görüşü henüz açıklık ve netlik kazanmamıştır. Özellikle 60 seri no'lu KDV sirkülerinde yer alan “arsa payı dahil emsal bedel” ifadesi, bu konudaki varolan tereddütleri artırmıştır. Üçüncü yöntem olan “Takdir esası” yönteminde,, karşılıklı devredilecek arsa ve bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tespiti için Vergi Usul Kanununa göre teşekkül etmiş olan yetkili takdir komisyonuna, vergi dairesi kanalı ile müracaat edilmektedir.

Yetkili takdir komisyonu ise, kanunun verdiği yetkiyi kullanıp, kendince yapacağı araştırma ve inceleme sonucunda emsal bedel tespit edip, bunu da bir karara bağlayacaktır. Verilen bu karardaki emsal bedel esas alınarak da fatura tanzim edilip, defter kayıtları düzenlenecektir.

Takdir komisyonunca belirlenen emsal bedel tutarında tereddüt olması halinde, bu kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili Vergi Mahkemesi nezdinde dava açılması mümkündür.

1.6. İNŞA EDİLEN BİNADAKİ BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN İNŞAAT BİTMEDEN SATIŞI VE BEDELİNİN TAHSİLİ DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun 37/4. maddesi uyarınca gayrimenkul alım-satımı işi ticari faaliyet olup, bunun sonucunda elde edilen gelir de ticari kazançtır.

Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazançta vergilemede taahhuk esası geçerlidir. Bu da malın teslimi ve hizmetin ifasıdır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 10. maddesine göre de katma değer vergisi malın teslimi ve hizmetin ifası ile doğar.

Gayrimenkullerde ise, malın teslimi tapuda tescil ile gerçekleşir.

Bu nedenlerle kat karşılığı inşaat faaliyeti ile hasılat paylaşımı yönteminde inşa edilecek taşınmaza ait bağımsız bölümlerin daha inşaaata başlamadan arsadan, temel aşamasında veya inşaat devam ederken satılması hali;

- Gelir Vergisi Kanununda ki ticari kazancın doğmasına,

- Katma Değer Vergisi Kanununda ki KDV'nin doğmasına,

neden olan mal teslimi hükmünde değildir.

Bu işlem tamamen satış vaadi hükmündedir. Hatta bu satış işleminde bazı durumlarda alıcılara arsa payı tapusu da verilmektedir. Bu da bir mal teslimi olmayıp, sadece alıcı lehine onun haklarını korumaya yönelik bir işlemdir. Arsa payı tapusu verilmesi sonucunda satıcıya her hangi bir arsa parçası teslim edilmemektedir. Bu işlem sadece inşa edilecek binadan alıcıya belli bir bağımsız bölümün satılacağına dair satış vaaadinin tapuya tescilidir.

Bu nedenlerle satış vaadi hükmünde olan bu işlemler ve daha inşaat devam ederken alıcılardan tahsil edilecek paralar avans niteliğindedir. Alıcılardan tahsil edilen bu paraların defter kayıtlarında **Alınan Avanslar Grubunda "340 – Alınan Sipariş Avansları"** hesabında takip edilmesi gerekir.

Alıcıdan inşaat devam ederken, binanın belli bir bağımsız bölümünün satış vaadi karşılığında tahsil edilen ve Alınan Sipariş Avansları kapsamında olan bu paralar için fatura düzenlenmesine de gerek yoktur.

Üst tarafta; Gelir Vergisi Kanunu yönünden yapılan açıklamalar, Katma Değer Vergisi Kanunu uygulaması için de geçerlidir. Zira; KDV malın teslimi, hizmetin ifası ile tahakkuk eden bir vergidir. Ortada; alıcıya teslim edilen bir mal söz konusu olmadığından, alıcıdan tahsil edilen ve alınan sipariş avansı olan bu paralar için de KDV hesaplanmaz.

Ancak; Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b. maddesinde yer alan;

➤ *"Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelir,"*

hükmü kapsamında, tapuda her hangi bir devir ve tescil işlemi yapılmadan alıcı adına fatura veya benzeri bir belge düzenlenmesi halinde, bu belgede yer alan bedel üzerinden, satışı vaad edilen bağımsız bölümün durumuna göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekir.

1.7. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ – KİRA GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gerçek kişilerin sahibi oldukları gayrimenkulleri kiraya vermek suretiyle değerlendirmesi halinde elde edeceği gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 70. ila 74. maddelerinde yer alan hükümlere göre yapılır.

Her şeyden önce bilinmesi gereken şey gayrimenkul sermaye iradının

vergilendirilmesinde tahsilat esası geçerlidir. Yani, tahsil edilmeyen kira geliri üzerinden vergi ödenmez.

Bir yıl için vergilendirilebilecek gayrimenkul sermaye iradı, kiraya verilen gayrimenkuller için bir takvim yılı içerisinde o yıla ve geçmiş yıllara ait olarak nakten veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin toplamından oluşur. **Bu tutar gayri safi hasılattır.**

Gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil edilen kira gelirleri ise, ait oldukları yıllarda beyan edilerek vergilendirilir.

Bir takvim yılı içerisinde elde edilen gayri safi irat üzerinden giderlerin düşülmesi suretiyle vergilendirilecek safi hasılat hesaplanır.

Gayrisafi gayrimenkul sermaye iradı hasılatından, safi hasılatı ulaşmak için iki yol vardır.

a) Gerçek gider usulü,

Bu usulde, mal sahibi gayrimenkul sermaye iradının sağlanması ve idamesi için yaptığı ve belgelendirdiği gerçek giderlerini gayri safi hasılatı indirim. Bu giderlerin neler olduğu Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Bu usulde, Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde belirtilen mesken kiralari için geçerli olan istisna tutarına isabet eden gerçek gider tutari gayrisafi hasılatı indirim.

Bunun için de;

İndirilecek Gider=Toplam GiderXVergiye Tabi Hasılat/Toplam Hasılat

(Vergiye Tabi Hasılat=Toplam Hasılat – Konut Kira Geliri İstisnası Tutarı)

formülü uygulanır.

b) Götürü gider usulü,

Götürü gider usulünde ise, mal sahibi kira hasılatının doğrudan % 25'ini gider olarak indirir. Bu usulde giderler için Maliye İdaresince belge aranmaz.

Ancak bu usulün seçilmesi halinde iki yıl geçmeden gerçek gider usulüne dönülmesi mümkün değildir.

1.7.1. Mesken olarak kiraya verilen gayrimenkulün vergilendirilmesi

Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi durumunda elde edilen kira gelirinin belli bir kısmı Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesi uyarınca gelir vergisinden istisnadır. Bu istisna tutarı her yıl için Maliye Bakanlığı tarafından yeniden belirlenir. 2013 T. yılı için istisna tutarı 3.200.- TL'dir.

Ancak, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar bu istisnadan yararlanamazlar. **Örneğin**; bakkalık yapan Bay (A), şahsi malı olan evini kiraya vermiştir. Bay (A)'nın bakkalık faaliyetinden elde ettiği gelir ticari kazanç olduğundan, kiraya verdiği evinden elde ettiği kira gelirinden istisna tutarını indiremeyecektir.

Ayrıca 2013 yılı gelirlerine uygulanmak üzere bu istisna uygulaması biraz daha daraltılmıştır. Beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamayacaktır.

Şayet; elde edilen kira bedelinin toplamı istisna tutarını aşmıyor ise, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesine ve elde edilen kira gelirini beyan etmeye gerek yoktur.

Vergilemede, elde edilen kira gelirlerinin brüt tutarı üzerinden öncelikle o yıl için geçerli olan istisna tutarı indirilir. Kalan tutarlardan yukarıda belirtilen gerçek veya götürü usule göre belirlenen tutar indirildikten sonra kalan kısım vergiye tabi olacak matrahtır.

Bunun üzerinden de varsa Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde belirtilen diğer giderler indirilerek vergi matrahı bulunur. Hesaplanan vergi matrahı üzerinden de o yıl için geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanarak vergi hesaplanır.

1.7.2. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulün vergilendirilmesi

Bir gayrimenkulün işyeri olarak kiraya verilmesi durumunda, kiralayanın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde belirtilen kişilerden olması halinde, ödeyecekleri avans dahil kira bedeli üzerinden, mal sahibi adına sorumlu sıfatıyla % 20 oranında vergi tevkif etmeleri gerekmektedir.

Kiraya verilen gayrimenkulü kiralayan kişinin, burayı hem mesken, hem de işyeri olarak kullanması durumunda burasının işyeri olarak kiraya verildiği kabul edilip, kira bedelinin tamamı üzerinden vergi tevkifatı yapılır.

Gayrimenkulünü işyeri olarak kiraya verenlerin, yıl içerisinde tahsil ettikleri ve stopaj yolu ile vergilenmeden önceki toplam kira tutarının, Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yazılı vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması halinde yıllık gelir vergisi beyanname vermesine gerek yoktur. Buna beyanname verme sınırı denilmektedir. 2013 T. yılı için bu sınır 26.000.- TL'dir.

Örneğin, Bay (C) sahip olduğu dükkanını gerçek usulde vergi mükellefi olan Bay (X)'e aylık 2.000.- TL'ye kiraya vermiştir. Bay (X), Bay (C)'ye aylık kira bedeli üzerinden % 20 oranında $(2.000 \times 20 =) 400.-$ TL vergi kesip kalan $(2.000. - 400 =) 1.600.-$ TL'yi ödemiştir. Bay (C)'nin 2013 T. yılında vergi kesintisine tabi olan kira geliri toplam $(2.000 \times 12 =) 24.000.-$ TL'dir. Bu tutar 2013 T. yılı için geçerli olan 26.000.- TL beyan

sınırını aşmadığından, Bay (C) 2013 T. yılı için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Kira gelirlerine vergi istisnası sadece meskenlerden elde edilen kira gelirlerine tanındığından işyeri kira gelirlerine istisna uygulanması mümkün değildir.

Yıllık toplam kira bedelinin beyan sınırını aşması durumunda yapılacak vergilendirmede, yukarıda belirtilen biçimde gerçek veya götürü usule göre belirlenen gider tutarı toplam kira bedeli üzerinden düşülecektir.

Kalan tutar üzerinden varsa Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde belirtilen diğer giderler indirilerek vergi matrahı bulunup, üzerinden de o yıl için geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanarak vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan vergi miktarından da yıl içerisinde kiracıların tevkif yolu ile kestikleri vergiler indirilecektir.

Bunun sonucunda;

- Hesaplanan vergi daha fazla ise, aradaki fark ödenecek,
- Yıl içerisinde tevkif yolu ile kesilen vergi daha fazla ise, bu defa yıl içerisinde fazladan ödenen vergi, vergi dairesinden iade yolu ile istenecektir.

1.7.3. Bir kısmı işyeri, bir kısmı mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilecek kira gelirin vergilendirilmesi

Kişilerin sahip olduğu gayrimenkullerin bir bölümünün mesken, bir bölümünün de işyeri olarak kiraya vermesi mümkündür.

Bu durumda öncelikle meskenlerden elde edilen kira gelirlerinin istisna tutarını aşıp, aşmadığına bakılır. İstisna tutarını aşmıyorsa bunlar beyan edilmez.

Aşıyorsa, aşan kısım işyerlerinden elde edilen kira gelirleri toplanır, bu toplamın beyan sınırını geçip geçmediğine bakılır. Geçmiyor ise, işyerlerinden elde edilen ve tevkifata tabi tutulan kira gelirleri beyan edilmez. Kalan mesken kira geliri beyan edilir.

Bu şekilde meskenlerden ve işyerlerinden elde edilen kira gelirlerinin beyan edilip, edilmeyecekleri tespit edildikten sonra bunların brüt toplamı alınır. Toplam içerisinde meskenlerden elde edilen kira gelirleri var ise, toplamdan istisna tutarı düşülür.

Kalan kısımdan da, gerçek veya götürü usul uygulanarak bulunan gider tutarı indirilerek vergiye tabi hasılat bulunur. Bunun üzerinden, varsa Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde belirtilen diğer indirimler indirilerek vergi matrahı hesaplanır. Bu vergi matrahı üzerinden de o yıl için geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanarak vergi hesaplanır.

Hesaplanan vergi miktarından da varsa yıl içerisinde kiracıların tevkif yolu ile kestikleri vergiler indirilir.

Bunun sonucunda;

- Hesaplanan vergi daha fazla ise, aradaki fark ödenir.
- Yıl içerisinde tevkif yolu ile kesilen vergi daha fazla ise, bu defa yıl içerisinde fazladan ödenen vergi, vergi dairesinden iade yolu ile istenir.

1.8. İNŞA EDİLEN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN SATILMAYIP, KIRAYA VERİLMESİ HALİNDE KİRA BEDELİNİN BANKA KANALI İLE TAHSİL ZORUNLULUĞU

Aşağıda açıklaması yapılacağı üzere; kat karşılığı inşa edilen bağımsız bölümlerin, gerek arsa sahibi, gerekse müteahhit tarafından satılma zorunluluğu yoktur.

Bu kişiler kendilerine kalan bağımsız bölümlerin hepsi veya bir kısmını satmayıp, kiraya vererek de gelir elde etme yolunu seçebilirler.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 268 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kiraların banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü kanalıyla ödenmesi zorunluluğu getirmiştir.

Bu zorunluluk çerçevesinde;

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500.- TL ve üzerindeki kiralar ile,
- Tutarı ne olursa olsun işyeri kiralarının,

banka veya posta idarelerince düzenlenecek belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu zorunluluğa uyulmaması halinde Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu hususa da dikkat edilmesinde fayda vardır.

2 – SÖZLEŞMENİN VERGİSEL BOYUTU

2.1. DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN

Yukarıda da belirtildiği gibi; gerek kat karşılığı inşaat sistemi ve gerekse hasılat paylaşımı

sistemi taraflar arasında akdedilecek bir sözleşme ile vücut bulmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli olan ve damga vergisine tabi kağıtların belirtildiği (1) sayılı Tablonun I/A-1. bölümüne göre, belli bir parayı içeren veya içerisindeki bilgilerden yola çıkarak belli bir paranın hesaplanması mümkün olan sözleşmeler binde 8,25 oranında damga vergisine tabidir.

Bu damga vergisi, sözleşmenin noterde düzenlenmesi durumunda noter tarafından hesaplanarak tahsil edilir.

Sözleşmenin noterde yapılmaması durumunda ise,

- Taraflardan birinin sürekli damga vergisi mükellefi (A.Ş.....v.s. gibi) olması halinde hesaplanan damga vergisinin bu kişi tarafından, sözleşmenin imzalandığı döneme ait damga vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,
- Her iki taraf da sürekli damga vergisi mükellefi değilse, taraflardan vergi mükellefi olan kişi tarafından sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine verilecek damga vergisi beyannamesi ile beyan edilip, aynı süre içerisinde de ödenmesi,

gerekecektir.

2.2. HARÇLAR YÖNÜNDEN

Sözleşmenin tapu siciline kaydedilmesi, inşaaata başlamadan önce söz konusu taşınmaz üzerine ifraz, tarladan arsaya çevirme ve benzeri cins tashihi yapılması, parselasyon, arsa inşaat izin ve ruhsatları,...v.s. gibi nedenlerle ortaya çıkacak durumlar için de Harçlar Kanununa ekli (4) sayılı Tarife hükümlerine göre tapu harcı ödenmesi gerekecektir.

2 – SATILAN TAŞINMAZIN DEVİR VE TESCİLİNDE TAPU HARCİ

Gayrimenkullerin satışı ancak tapu siciline tescille geçerlilik kazanır.

492 sayılı Harçlar Kanununun tapu harçlarının yer aldığı (4) sayılı Tarifenin 20/a. maddesi uyarınca; gayrimenkullerin ivaz karşılığında devrinde emlak değerinden az olmamak üzere satış bedeli üzerinden, alan ve satan için ayrı ayrı binde 20 (binde yirmi) oranında tapu harcı alınmaktadır.

Bu nedenle işlemin yapılacağı Tapu Müdürlüğü tarafından;

- Arsa sahibinin, müteahhide arsa payının devrinde,
- Müteahhidin arsa sahibine daire ve/veya işyeri devrinde,

➤ Müteahidin üçüncü kişilere daire ve/veya işyeri satışında,

emlak değerinden az olmamak üzere, satış veya devir bedeli üzerinden alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı olmak üzere binde 20 (binde yirmi) oranında tapu harcı hesaplanacak ve bu harç söz konusu kişiler tarafından ödendikten sonra tapuda devir ve tescil işlemleri yapılacaktır.

4 – ARSA SAHİBİNİN ARSASINI DEVRİNDE VERGİSEL DURUMU

4.1. ARSA SAHİBİNİN VERGİ MÜKELLEFİ OLMAMASI VE ARSANIN BİR İŞLETMENİN AKTİFİNDE KAYITLI BULUNMAMASI DURUMU

4.1.1. Gelir vergisi yönünden

İster kat karşılığı inşaat sistemi kapsamında, ister hasılat paylaşımı sistemi kapsamında olsun, arsa sahibinin arsasını müteahhide devretmesi işlemini devamlılık arz etmeden bir defaya mahsus olarak yapması ve arsanın kendisine ait işletmenin aktifinde kayıtlı olmaması durumunda, arsanın devrinden doğacak kazanç 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir.

Değer artış kazancının vergilendirilmesi; kazançta konu gayrimenkulun iktisap tarihi ile satış-devir tarihi arasında;

- iktisabın 01.01.2007 tarihinden önce olması halinde dört yıl,
- iktisabın 01.01.2007 tarihinden itibaren olması halinde de beş yılın geçip,

geçmediğine göre değişmektedir.

4.1.1.1. Arsanın iktisap tarihinden itibaren dört veya beş yıl geçtikten sonra satılması

Arsa veya tarlanın iktisabından itibaren; iktisap tarihine göre dört veya beş yıl geçmesinden sonra satılması veya devrinden doğan değer artış kazancı gelir vergisine tabi değildir.

Burada ki dört veya beş yıl; gün, ay ve yıl olarak hesaplanması gerekmektedir.

Örnek: 03.03.2007 tarihinde iktisap edilen bir gayrimenkul, 08.04.2012 tarihinde elden çıkartılmıştır.

Bu işlemde iktisap tarihi 01.01.2007 tarihinden sonra olduğundan beş yıllık süre dikkate alınacaktır. Bu olayda beş yıllık süre 02.03.2012 tarihinde dolduğundan 08.04.2012 tarihinde elden çıkartılan gayrimenkulden doğan değer artış kazancı gelir vergisine tabi olmayacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da, sahip olunan arsa veya tarlada, iktisap tarihinden sonra cins tashihi, parselizasyon, kadastro,... v.s. gibi nedenlerle durumunda bir değişiklik yapıp, tapu kaydına işlenmesi durumudur. Böyle bir durumun olması halinde Maliye İdaresi dört ya da beş yıllık sürenin hesaplanmasında bu işlemin yapıldığı tarihi esas alarak vergileme yapmaktadır. İlk iktisap tarihini dikkate almamaktadır.

4.1.1.2. Arsanın iktisap tarihinden itibaren dört veya beş yıl geçmeden satılması

Arsa veya tarlanın iktisap tarihinden itibaren dört veya beş yıllık süre geçmeden devredilmesi halinde elde edilecek değer artış kazancının vergilendirilmesi gerekecektir.

Bu durumda gelir vergisine tabi olacak safi değer artış kazancı;

- Elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi,

suretiyle bulunacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesi uyarınca değer artış kazancı uygulamasında, elde edilen değer artış kazancının vergiden istisna kısmı vardır. 2013 yılı için değer artış kazancı istisnası tutarı 9.400.- TL'dir.

Ancak, elden çıkartılan gayrimenkulün maliyet bedeli; elden çıkartıldığı ay hariç, Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen üretici fiyat endeksi ile artırılarak satış tarihindeki değerine getirilecektir. Ancak, bu hesaplamanın yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır. Eğer artış oranı % 10' un altında ise, değer artış kazancının hesaplanmasında gayrimenkulün maliyet bedeli olarak iktisap bedeli esas alınacaktır. Şayet artış oranı % 10 veya üzerinde ise, gayrimenkulün maliyet bedeli olarak ÜFE ile endekslenerek artırılmış değeri hesaplamaya esas alınacaktır.

Örnek: Bay (A) 22.06.2008 tarihinde 100.000.- TL'ye aldığı arsasını, 28.03.2012 tarihinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi karşılığında müteahhit (B)' ye 150.000.- TL bedelle devretmiştir.

İktisap tarihi 01.01.2007'den sonra olduğundan burada vergilemede beş yıllık süre esas alınacaktır. İktisap tarihi olan 22.06.2008 tarihine göre beş yıllık süre 22.06.2013 tarihinde dolmaktadır. Beş yıllık istisna süresi geçmediğinden Bay (A) nın arsasını müteahhide devrinden doğan değer artış kazancı gelir vergisine tabi olacaktır.

Değer artış kazancı hesaplanırken arsanın maliyet bedelinin ÜFE artış oranı ile endekslenmiş değeri esas alınacaktır. Ancak, artış oranının da % 10 veya daha yüksek olması gerekmektedir.

Artış oranı hesaplanırken (Satış tarihinden önceki aya ait ÜFE değeri/İktisap tarihinden önceki aya ait ÜFE değeri=ÜFE artış oranı) formülü kullanılabilir.

İktisap tarihinden önceki ay olan 2008/Mayıs ayına ait ÜFE=163,93
Devir tarihinden önceki ay olan 2012/Şubat ayına ait ÜFE=204,86

$204,86/163,93 = \% 1,2496$ artış oranı.

Artış oranı % 10'u geçtiği için bu işlemde değer artış kazancının hesaplanmasında arsanın ÜFE artış oranında endekslenmiş değeri maliyet bedeli olarak dikkate alınacaktır.

Yani vergiye tabi olacak değer artış kazancının hesaplanmasında, arsanın maliyet bedeli 100.000.- TL değil ($100.000.- \times 1,2496 =$) 124.960.- TL olarak kabul edilecektir.

Bu arsanın devrinden dolayı $150.000. - 124.960 = 25.040.-$ TL değer artış kazancı ortaya çıkacaktır. Bundan da 2012 yılı için geçerli olan 8.800.- TL istisna tutarı düşülmesi sonucunda ($25.040.- - 8.800. =$) **16.240.- TL** vergiye tabi değer artış kazancı beyan edilecektir.

Hesaplanan değer artış kazancı; istisna miktarı kadar veya daha düşükse bu kazanç için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, dolayısıyla da vergi tarh ve tahakkuk etmeyecektir. Yani, işlem vergisiz gerçekleşecektir.

Hesaplanan değer artış kazancının, istisna tutarının üzerinde olması halinde, arsa sahibi tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir.

Eğer arsa sahibinin; diğer gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti varsa, elde ettiği değer artış kazancından istisna tutarını düşüp kalan tutarı diğer gelirleri ile birleştirerek yıllık gelir vergisi beyannamesini verecektir.

Şayet arsa sahibinin; gelir vergisi mükellefiyeti yoksa, ikametgahının bağlı olduğu vergi dairesine müracaat ederek vergi mükellefiyeti kaydını yaptırıp, değer artış kazancının doğduğu yılı takip eden yılın Mart ayının yirmibeşinci (25.) günü mesai saati sonuna kadar yıllık gelir vergisi beyannamesini verecektir.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 76 seri no'lu GVK sirküleri ile Gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının hesaplanmasında, iktisap tarihi olarak hangi tarihin esas alınacağını şöyle açıklamıştır.

Kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

4.1.2. Katma değer vergisi yönünden

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Bu nedenle de, arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını daire ya da işyeri karşılığında müteahhite teslimi değer artış kazancına tabi olduğundan KDV'nin konusuna girmemektedir.

Yani, bu kapsamda arsa sahibinin arsasını müteahhite teslimi katma değer vergisine tabi değildir.

Bu husus arsanın; kat karşılığı inşaat veya hasılat paylaşımı sisteminde teslimi için geçerlidir.

4.2. ARSANIN MİRAS YOLU İLE VEYA BAĞIŞLA YANİ İVAZSIZ ELDE EDİLMİŞ OLMASI

4.2.1. Gelir vergisi yönünden

Yukarıda 4.1.1. Bölümünde belirttiğimiz gibi; gerçek kişilerin devamlılık arz etmeyecek şekilde sahip oldukları gayrimenkulleri dört veya beş yıl dolmadan devretmelerinden elde edecekleri kazançlar, değer artış kazancı olup, gelir vergisine tabidir.

Ancak gerçek kişilerin ivazsız olarak elde ettikleri taşınmazların devri bu kapsamın dışında tutulmuştur (GVK Md. Mük. 80/1.).

Bu madde hükmü nedeniyle, gerçek kişilerin, bağış, veraset....v.b. gibi yollarla, yani her hangi bir bedel ödemedi, ivazsız şekilde elde ettikleri arsa veya tarla gibi taşınmazlarını, kat karşılığı inşaat sözleşmesi veya hasılat paylaşımı sistemi kapsamında müteahhite teslimlerinde ortaya çıkacak kazanç, her hangi bir zaman süresine bakılmaksızın değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla da bu devir işlemi arsa sahibi açısından gelir vergisine tabi olmadan gerçekleşecektir. Kat karşılığı alınan bağımsız birimlerin satılması halinde de değer artış kazancına tabi olmayacaktır. Konu Maliye Bakanlığı'nca 76 seri no'lu GVK sirkülerinde açıklanmıştır.

4.2.2. Katma değer vergisi yönünden

Katma değer vergisi ile ilgili olarak yukarıda ki bölümlerde yapılan açıklamalar burada da aynen geçerlidir.

Zira, gerçek kişinin veraset veya bağış yolu ile edindiği taşınmazı, devamlılık arz etmeden, yani mutad meslek haline gelmeden devretmesi işlemi ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti olmadığından katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir.

4.3. ARSA SAHİBİNİN VERGİ MÜKELLEFİ OLMASI VEYA ARSANIN BİR İŞLETMENİN AKTİFİNDE KAYITLI OLMASI DURUMU

4.3.1. Gelir vergisi yönünden

Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşılması ticari faaliyet, bu faaliyetlerden elde edilen kazanç da ticari kazanç olarak kabul edilmiştir (GVK Md. 37/4).

Diğer taraftanda, bir işletmenin aktifine kayıtlı taşınmazın satılması, işletmenin iştiğal ettiği faaliyete bağılı olarak ticari, zirai, sınai veya serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, arsa sahibinin gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı uğraşıyor olması veya arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda bunun elden çıkartılması sonucu elde edilecek kazanç, ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

Bu nedenle; ister kat karşılığı inşaat, ister hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında müteahhite teslim edilen taşınmazın devrinden doğacak kazanç; Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri kapsamında ticari, zirai veya serbest meslek kazancı hükümlerine göre hesaplanıp,

- Öncelikle işlemin yapıldığı döneme ait geçici vergi beyannamesi,
- Daha sonar da, işlemin yapıldığı hesap dönemine ait yıllık gelir vergisi beyannamesi,

İle kazanç olarak beyan edecektir.

4.3.2. Katma değer vergisi yönünden.

Yukarıda 4.3.1. Bölümünde belirtildiği gibi; arsa sahibinin gelir vergisi mükellefi olması veya arsanın bir işletmenin kayıtlı bulunması durumunda, bu arsanın devri işlemi ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Bu madde hükmü uyarınca; söz konusu taşınmazın kat karşılığı inşaat sözleşmesi veya hasılat paylaşımı sistemi kapsamında müteahhide devredilmesi katma değer vergisine tabi olacaktır. Uygulanacak KDV oranı ise, genel oran olan % 18'dir.

4.4. ARSANIN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLAN BİR TÜZEL KİŞİYE AİT İŞLETMENİN AKTİFİNDE KAYITLI OLMASI DURUMU

4.4.1. Kurumlar vergisi yönünden

Taşınmazlar kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerinin aktifinde genellikle ya dönen varlıklar grubunda ticari emtialar hesabında, ya da sabit kıymetler grubunda taşınmazlar hesabında yer alırlar.

Ticari bir işletme olan kurumlar vergisi mükellefinin, işletmesinin aktiflerinde yer alan arsa veya tarlasının satışı ticari bir faaliyettir.

Kurumlar vergisi olan bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan arsa veya tarlasını kat karşılığı inşaat sözleşmesi veya hasılat paylaşımı sistemi kapsamında müteahhide devretmesi ticari bir faaliyet olup, bundan doğacak kazanç da kurum kazancı-ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Bu yöntemle taşınmazını müteahhide devreden işletme, Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerine göre bu işleminden doğan kazancını hesaplayacaktır.

Ortaya çıkan kazancını da,

- Öncelikle işlemin yapıldığı döneme ait geçici vergi beyannamesi ile,
- Daha sonar da, işlemin yapıldığı hesap dönemine ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancı olarak,

beyan edecektir.

Ancak; Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e. maddesinde;

- Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna,

olduğuna dair hüküm vardır.

Medeni Kanununumuzun 704. Maddesine göre taşınmaz olan arsanın gerek kat karşılığı inşaat sisteminde, gerekse hasılat paylaşımı yönteminde müteahhide teslim ve devrinde

bu istisnanın uygulanıp, uygulanmayacağı hususu ortaya çıkmaktadır.

4.4.1.1. Kat karşılığı inşaat sisteminde arsanın müteahhite tesliminde “Aktifte İki Yıldan Fazla Kalan Gayrimenkul Satış Karı İstisnasının” durumu

Bu istisnanın uygulamasındaki en önemli şartlardan bir tanesi; satışın nakit para karşılığı yapılması ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir.

Bu konuda 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “**5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması**” başlıklı Bölümünde;

- *“İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.*

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.”

açıklamasına yer verilmiştir.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere; kat karşılığı arsa devri işlemlerinden doğan kazançların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Ancak, bazı durumlarda arsa sahibi müteahhite arsasını sadece bağımsız bölümler karşılığı değil, bunların yanında para da almak suretiyle devretmektedir.

Kanımızca bu durumda yapılması gereken, arsanın satış bedeli içerisinde nakit paranın oranının bulunarak, bu oran dahilinde arsa sahibinin istisnadan yararlanmasıdır.

Zira Kanun maddesi kısmi istisnadan yararlanmaya imkan tanımaktadır.

4.4.1.2. Hasılat paylaşımı sisteminde arsanın müteahhite tesliminde “Aktifte İki Yıldan Fazla Kalan Gayrimenkul Satış Karı İstisnasının” durumu

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi; hasılat paylaşımı yönteminde arsa sahibi arsasını müteahhite nakit para karşılığında satmaktadır. Parasını da, arsa üzerine inşa edilen bağımsız bölümler satıldıkça, satış bedelinin belli bir yüzdesi olarak almaktadır.

Yani bu yöntemde kat karşılığı inşaat sisteminde olduğu gibi trampa yolu ile devir söz konusu değildir.

Dolayısıyla hasılat paylaşımı sistemi ile arsanın müteahhite devrinde bedelin nakit para

tahsil edilmesi nedeniyle, diğer şartların da gerçekleşmesi durumunda arsa sahibinin bu işlemde doğan kazancının kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün olmalıdır.

Ancak Maliye Bakanlığı verdiği bazı özalgelerinde; *“arsa tesliminde hasıllardan pay alınması olsa da, aslında yapılan işin arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerektiği, hasıllar paylaşım modeliyle taşınmaz ticareti yapış olunacağından, bu satışta oluşacak kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e bendinde yer alan istisnanın uygulanmasının mümkün olmadığını”* ifade etmiştir. (Maliye Bakanlığı’nın 18.04.2012 tarihli özalgesi)

4.4.2. Katma değer vergisi yönünden

Yukarıda belirtildiği gibi; kurumlar vergisi mükellefi olan bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın satış ve devir işlemi ticari bir faaliyettir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Ancak, aynı Kanunun 17/4-r. maddesi uyarınca;

- *“Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri,”*

katma değer vergisinden istisnadır.

Dolayısıyla, bir kurum aktifinde en az iki tam yıl kalan arsa veya tarlasının kat karşılığı veya hasıllar paylaşımı yöntemi kapsamında müteahhite satış ve devrinde katma değer vergisi uygulanmaması gerektiği görüşündeyiz.

Ancak gayrimenkul alım – satım ve ticaretini gerçekleştiren kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkuller için katma değer vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen özalgesinde kDV yönünde de *“hasıllar paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesindeki istisnadan faydalanamayacağı”* görüşündedir.

4.5. ARSA SAHİBİNİN KONUT YAPI KOOPERATİFİ OLMASI HALİ

Çok uzun süreden beri insanların konut sahibi olmak için uyguladıkları yöntemlerden en önemlisi konut yapı kooperatifi kurmalarıdır. Bu yolla insanlar; ekonomik güçlerini birleştirip, uygun koşullarda ev sahibi olmayı amaçlamaktadırlar.

Devlet kooperatificiliğın gelişmesini ve yaygınlaşmasını sağlamak için kooperatiflere bir

çok destekler sağlanmıştır. Bunlardan bir tanesi de vergi muafiyet ve istisnalarıdır.

4.5.1. Kat karşılığı inşaat sistemi çerçevesinde arsanın müteahhite devrinin kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k. maddesinde belirli şartları taşımaları kaydıyla kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Bu şartlardan bir tanesi de sadece ortaklarla iş görülmesidir.

Ancak söz konusu madde metninde parantez içinde;

- *“Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.”*

hükmü mevcuttur.

Bu hüküm ile kooperatiflerin kendilerine ait arsaları kat karşılığı müteahhite vererek, her bir hisse için bir iş yeri veya konut alması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmemiştir.

Dolayısıyla, kooperatiflerin kendilerine ait arsalarını müteahhite verip, karşılığında ortakların bağımsız bölüm almalarında kendi aleyhlerine vergisel bir durum doğmayacak ve vergi muafiyetleri devam edecektir.

Maliye Bakanlığı bu konuda ki görüşünü 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin **“4.13.1.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler”** başlıklı bölümünde;

- ***“Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.***

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.”

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla,

muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır. Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.”

şeklinde açıklamıştır.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, yapı kooperatifleri, kendilerine ait arsaları kat karşılığı inşaat sistemi ile müteahhite verebilirler. Bunun karşılığında da; her bir hisse için bir iş yeri veya konut almaları, buralarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesis yaptırımları kurumlar vergisi muafiyetlerini etkilemeyecektir.

Yani, yapı kooperatiflerinin bu şekilde sahibi oldukları arsalarını kat karşılığı inşaat sistemi ile müteahhite vermeleri ve ortaklarını taşınmaz sahibi yapmaları kooperatiflere ve ortaklarına vergi yükü getirmeyecektir.

Şayet, muafiyet şartları ihlal edilirse, konut yapı kooperatifinin her hangi bir ticari işletmeden farkı kalmayacağından, kurumlar vergisi mükellefi olması gerekecektir.

Bu takdirde; kooperatifler kurumlar vergisi, geçici vergi, katma değer vergisi...v.s beyannameleri verip, vergi ödeyecek, fatura düzenleyecektir.

Dolayısıyla da; sahip olduğu arsasının müteahhite satış ve devrinde vergileme konusunda yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

4.5.2. Hasılat paylaşımı sistemi çerçevesinde arsanın müteahhite devrinin kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi

Hasılat paylaşımı sisteminde arsa sahibi arsasını para karşılığı müteahhite satmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerinin kurulma amacı üyelerini veya ortaklarını uygun koşullarda konut sahibi yapmaktır. Arsasını da bu amaçla satın almıştır.

Hasılat paylaşımı sistemi koşulları içerisinde arsasını müteahhite devretmesi durumunda

konut yapı kooperatifi kuruluş amacının dışına çıkmış olacaktır.

Ayrıca yukarıda belirttiğimiz kurumlar vergisi istisnasına tabi olmanın “Münhasıran ortakları ile işlem yapılması” şartı da ihlal edilmiş olacaktır.

Bu durumda kurumlar vergisi muafiyeti kalkacak olan konut yapı kooperatifinin, her hangi bir ticari işletmeden hiç bir farkı kalmayacaktır.

Dolayısıyla arsasını hasılat paylaşımı sistemi şartları ile müteahhite devreden kooperatifin bu işlemi ticari faaliyet, elde edeceği gelir de ticari kazanç olacak ve bu kazanç üzerinden de kurumlar vergisi ödemesi gerekecektir.

4.5.3. Katma değer vergisi açısından

Kooperatifler; tüzel kişilerdir. Bu yapıları nedeniyle de kurumlar vergisine tabidirler. Ancak, yukarıda 4.5.1. bölümünde belirtildiği üzere; belirli şartları taşımaları ve fiilen de bunlara uymaları durumunda kurumlar vergisinden muafırlar. Bu muafiyetleri sadece kurumlar vergisi açısından geçerlidir.

Katma Değer Vergisi Kanununda konut yapı kooperatiflerinin arsalarının satış ve devirlerinin katma değer vergisinden istisna olacağına dair bir hüküm yoktur.

Sadece bu Kanunun Geçici 28. maddesi ile 03.07.2009 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin, üyelerine konut teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu nedenle konut yapı kooperatiflerinin sahip oldukları arsalarını; ister kat karşılığı inşaat sistemiyle, ister hasılat paylaşımı sistemiyle müteahhite devretmelerinde bu işlem katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ancak, burada da yukarıda belirttiğimiz Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r. maddesinde yer alan istisna uygulamasının göz önüne alınması gerekir.

Bu istisna kapsamında; kurumlar vergisi mükellefi bir kurum olan kooperatifin aktifinde en az iki tam yıl kalan arsa veya tarlasını müteahhite ister kat karşılığı inşaat sistemi ile ister hasılat paylaşımı yöntemi ile satış ve devrinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Şayet bu süre dolmadan satış ve devir işlemi gerçekleşirse yapılan işlem katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu işlemde uygulanacak katma değer vergisi oranı ise % 18'dir.

Ancak, yapı kooperatifi; ihtiyaç fazlası arsasını, kendi ortaklarına, müteahhite veya üçüncü şahıslara toplu halde veya parça parça satması durumunda, yapılan iş gayrimenkul ticaretine gireceğinden burada artık Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r. maddesinde yer alan KDV istisnasından yararlanılması söz konusu olamaz.

Yapılan arsa satışı için genel oranda yani % 18 oranında KDV hesaplanması gerekir.

Maliye Bakanlığı da verdiği özetlerde bu görüşü belirtmiştir.

4.6. ARSA SAHİBİNİN KENDİSİNE KALAN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİ DEĞERLENDİRİLMESİNDE VERGİSEL DURUMU

Bu bölümde yer alan vergilendirme ile ilgili açıklamalar tamamen kat karşılığı inşaat sistemi için geçerlidir.

Zira, sadece bu sistemde arsa sahibi devrettiği arsa payı karşılığında, müteahhitten inşa edilen binanın bazı bağımsız bölümlerini almaktadır.

Hasılat paylaşımı sisteminde arsa sahibi, arsasını para karşılığı müteahhite devretmekte, inşa edilen binadan bağımsız bölümler almamaktadır.

4.6.1. Arsa sahibinin gerçek kişi olması durumu

4.6.1.1. Arsa sahibinin vergi mükellefiyeti bulunmaması ve arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olmaması

Bu durumda arsa sahibinin müteahhite devrettiği arsa karşılığında edindiği bağımsız bölümler, kendisinin şahsi malı olacaktır. Mal sahibi; şahsi malı olan bu bağımsız bölümleri, gelir elde etmek amacıyla, ya tamamını satarak, ya da tamamını kiraya vererek veya bir kısmını satıp, geri kalan kısımları da kiraya vererek değerlendirebilir.

4.6.1.1.1. Bağımsız bölümlerin satılması

4.6.1.1.1.1. Kalan bağımsız bölümün bir adet olması veya birden çok olmasına rağmen tamamı bir defada bir kişiye satılması

Kalan bağımsız bölüm bir adet olursa veya birden çok olmasına rağmen tamamı bir defada bir kişiye satılırsa burdan sağlanan gelir değer artış kazancı olarak kabul edilir. Bu gelir yukarıda açıklanan şekilde değer artış kazancı hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulur. Yani bağımsız bölümlerin iktisap tarihi esas alınarak dört veya beş yıl içerisinde satılıp, satılmadığına göre vergi hesaplanır.

Burda dört veya beş yıllık sürenin başlangıcı olarak, arsanın iktisap tarihi değil, müteahhitin arsa sahibine bağımsız bölümü devrettiği tarih esas alınır.

Gayrimenkullerin elden çıkartılmasında değer artış kazancı ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı yayımladığı 76 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde konu hakkında örnekler ile açıklamalar yapmıştır.

Bu Sirkülerde; arsanın kat karşılığı inşaat sisteminde müteahhite verilmesi ve karşılığında bağımsız bölüm alınmasının ve bunun tapuya kaydının, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde yer alan açıklamalar çerçevesinde cins tashihi olduğu ve bu nedenle de cins tashihinin yapıldığı tarihin, iktisap tarihi olarak kabul edileceği hususunu açıkça ifade etmiştir.

Yine yukarıda belirttiğimiz gibi; değer artış kazancına konu olan satış işlemi ticari faaliyet kapsamında gerçekleşmediğinden, bu bağımsız bölüm satışı katma değer vergisini tabi değildir.

4.6.1.1.1.2. Kalan bağımsız bölümlerin birden fazla olması ve birden çok kişiye birden çok defada satılması

Kalan bağımsız bölümlerin birden fazla olması durumunda elde edilecek kazancın vergilendirilmesinde durum değişecektir.

Birden fazla olan bağımsız bölümlerin birden çok kişiye, çeşitli zamanlarda satılması işlemi Gelir Vergisi Kanununun 37/4. maddesi uyarınca ticari bir faaliyettir.

Artık arsa sahibi; ticari faaliyetinden dolayı vergi dairesinde vergi mükellefi olmak, ticari defter tutmak, sattığı daireler için fatura düzenlemek, gereken tüm beyannameleri vermek ve mükellefiyeti ile ilgili diğer mükellefiyet görevlerini yerine getirmek zorundadır.

Daha önce de belirtildiği gibi Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca ticari faaliyet kapsamında yapılan teslimler katma değer vergisine tabidir. Bu nedenle satılan taşınmazın durumuna göre KDV oranı % 1 veya % 18 olarak uygulanacaktır.

4.6.1.1.2. Bağımsız bölümlerin satılmayıp, kiraya verilmesi

Bağımsız bölümlerin satılmayıp, kiraya verilmesi durumunda arsa sahibinin elde edeceği gelir gayrimenkul sermaye iradı kazancı olacaktır. Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Bu geliri elde eden kişi;

- Taşınmazlarını mesken olarak kiraya vermesi durumunda, elde ettiği kira geliri istina miktarını aşmıyorsa vergi dairesinde mükellefiyet kaydı yaptırmayıp, yıllık gelir vergisi beyannamesi de vermeyecektir.
- Şayet taşınmazlarını işyeri olarak kiraya vermesi veya bir kısmını işyeri bir kısmını mesken olarak kiraya vermesi durumunda elde edeceği kira gelirlerinin toplamı Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen beyanname verme sınırını aşmaması halinde, vergi dairesinde mükellefiyet kaydı yaptırmayıp, yıllık gelir vergisi beyannamesi de vermeyecektir.

- Yukaraki şartların gerçekleşmediği durumlarda ise, öncelikle vergi dairesinde mükellefiyet kaydı yaptıracak ve her yıl Mart ayının 1. ve 25. günleri arasında bir önceki yıla ait yıllık gelir vergisi beyannamesini verecektir.
- Taşınmazlarını işyeri olarak kiraya verilmesi halinde kiracı ödeyeceği, kira bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla mal sahibi adına % 20 oranında stopaj yoluyla vergi kesip, vergi dairesine yatıracaktır. Mal sahibi de verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergisinden stopaj yolu ile kesilen vergiyi mahsup edecektir.
- Kiraya verilen taşınmazlar bir işletmenin aktifinde kayıtlı olmadığından bunları kiraya verme işleri Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesi uyarınca KDV'den istisna olduğundan bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır.

4.6.1.2. Arsa sahibinin vergi mükellefi olması veya arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması

4.6.1.2.1. Bağımsız bölümlerin satılması

Bu durumda bağımsız bölümlerin satılması işlemi Gelir Vergisi Kanununun 37/4. Maddesi uyarınca ticari bir faaliyettir.

Bu satışlardan elde edilecek kazanç da ticari kazanç hükümlerine göre hesaplanacaktır. Satılan bağımsız bölüm için alıcı adına fatura tanzim edilecektir.

Elde edilen kazanç, varsa diğer gelirleri ile birleştirilerek yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Yapılan satış işlemi ticari faaliyet kapsamında gerçekleştiğinden satılan taşınmazın konumuna göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanacaktır.

4.6.1.2.2. Bağımsız bölümlerin satılmayıp kiraya verilmesi

Arsa sahibinin, kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda kendisine kalan daire ve/veya işyerlerini kiraya vermek suretiyle değerlendirmek istemesi durumunda uygulayabileceği iki yöntem vardır.

4.6.1.2.2.1. Arsa sahibinin bağımsız bölümleri işletmenin aktifinde tutması hali

Bu durumda arsa sahibi kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda elde ettiği taşınmazları işletmesinde tutar ve işletmesi adına kiraya verir.

Bu işlem sonucunda söz konusu taşınmazlar bir işletmenin aktifinde kayıtlı olacağından, elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradı olmayıp, ticari kazanç olarak değerlendirilir. Arsa sahibi söz konusu taşınmazların kirasını, kiracıları adına düzenleyeceği faturalarla tahsil edip, defterlerine ticari hasılat olarak kaydeder. Elde edilen bu kazanç ise, Gelir Vergisi Kanununun 37. ve müteakip maddeleri uyarınca ticari kazanç olarak tespit edilip,

verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan edilir.

Bu durumda, taşınmazların kiraya verilmesinden sağlanan kazanç ticari kazanç olduğundan, kiracılar kira bedeli üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5. maddesinde yer alan % 20 oranındaki vergi stopajını yapmazlar.

Söz konusu taşınmazlar işletmenin aktifinde kayıtlı olduğundan, bunların kiraya verilmesi Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Dolayısıyla, arsa sahibi işletmesinin aktifinde yer alan bu taşınmazlarının kira gelirleri için düzenleyeceği faturalarda, kira bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi de hesaplaması gerekecektir.

4.6.1.2.2. Arsa sahibi bağımsız bölümleri işletmeden çekip, şahsi malı haline getirmesi durumu

Bu yöntemde arsa sahibi, kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda kendisine kalan taşınmazları satmaz, işletmesinden kendi adına çekerek, şahsi malı haline getirir.

Bu işlemi yaparken, söz konusu taşınmazları emsal bedeli ile kendi adına fatura eder ve düzenlediği faturada emsal bedel üzerinden bağımsız bölümlerin duruma göre % 1 veya % 18 oranında katma değer vergisi de hesaplar.

Bu yöntem sonucunda; söz konusu taşınmazlar artık arsa sahibinin kendi şahsi malı haline gelir. Dolayısıyla da; bu taşınmazların kiraya verilmesinden elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilir. Bu gelirin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 70. ve müteakip madde hükümleri uygulanır.

- Mesken olarak kiraya verilen taşınmazlardan elde edilen kira gelirleri için Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde yer alan kira istisnasından yararlanır.
- İş yeri olarak kiraya verilen taşınmazların kira bedelleri üzerinden, kiracıların aynı Kanunun 94/5. maddesi uyarınca % 20 oranında vergi stopajı yapmaları gerekir.
- Şartları taşınması kaydıyla, aynı Kanunun 86. maddesinde yer alan beyan sınırından yararlanabilir.
- Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4.d. maddesinde yer alan istisnadan yararlanır ve kira bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaz.

4.6.1.3. Arsanın miras yoluyla veya bağışla yani ivazsız elde edinilmiş olması

4.6.1.3.1. Bağımsız bölümlerin satılması

Yukarıda arsanın müteahhite teslimi ile ilgili 4.2. bölümünde de belirttiğimiz gibi, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesi uyarınca ivazsız yolla edinilen taşınmazların satış ve devri, iktisap tarihleri ne olursa olsun değer artış kazancı olarak, gelir vergisine

tabi değildir.

İvazsız iktisap edilen arsanın müteahhite kat karşılığı inşaat sisteminde devredilip, karşılığında alınan bağımsız bölümlerin de satışı bu kapsamda vergiye tabi olmayacaktır.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 76 Sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde bu konuda;

- *“Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.”*

açıklamasını yapıp, yine aynı Sirkülerde;

- *“Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.*

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır.”

örneğini vermiştir.

Buradan da anlaşılacağı gibi; veraset, bağış.....v.s. gibi, ivazsız yolla edinilen arsanın kat karşılığı inşaat sistemiyle müteahhite verilip, karşılığında alınan bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek kazanç üzerinden vergi ödenmeyecektir.

Bu işlem ticari faaliyet kapsamında yapılmadığından katma değer vergisine de tabi değildir.

4.6.1.3.2. Bağımsız bölümlerin kiraya verilmesi

İvazsız yolla edinilen arsanın kat karşılığı müteahhite verilmesi nedeniyle elde edilen bağımsız bölümlerin kiraya verilmesi durumunda elde edilecek gelir gayrimenkul sermaye iradı olacaktır.

Dolayısıyla elde edilecek gelir de Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradlarının tespiti ile ilgili 75. ve müteakip madde hükümlerine göre belirlenecektir.

Elde edilen gayrimenkul sermaye iradı kazancı da ertesi yılın 01 – 25 Mart tarihleri içerisinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Bu kiraya verme işlemi ticari faaliyet kapsamında yapılmadığından katma değer vergisine de konu olmayacaktır.

Söz konusu bağımsız bölümlerin kiraya verilmesi karşılığında alınan kiralara brüt gayrimenkul sermaye iradını oluşturacaktır.

Bunların üzerinden;

- Gerçek gider usulünün seçilmesi halinde yapılan ve belgelendirilen gerçek giderler,
- Götürü gider usulünün seçilmesi halinde de brüt tutarın % 25'i götürü gider olarak, düşülecektir.

4.6.2. Arsa sahibinin tüzel kişi olması

4.6.2.1. Bağımsız bölümlerin satılması

Bu durumda bağımsız bölümlerin satılması işlemi Gelir Vergisi Kanununun 37/4. Maddesi uyarınca ticari bir faaliyettir.

Bu satışlardan elde edilecek kazanç da ticari kazanç hükümlerine göre hesaplanacaktır. Satılan bağımsız bölüm için alıcı adına fatura tanzim edilecektir.

Elde edilen kazanç, varsa diğer gelirler ile birleştirilerek yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Yapılan satış işlemi ticari faaliyet kapsamında gerçekleştiğinden satılan taşınmazın konumuna göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanacaktır.

4.6.2.2. Bağımsız bölümlerin satılmayıp kiraya verilmesi.

İşletmenin aktifinde kayıtlı taşınmazların ister mesken, isterse iş yeri olarak kiraya verilmesi ticari faaliyet kapsamında olup, elde edilen gelir de ticari kazanç hükmündedir.

Elde edilen kira geliri ticari kazanç hükmünde olduğundan, kiracılar tarafından kira tutarı üzerinden % 20 oranında vergi kesilmeyecektir.

Mal sahibi tarafından, kiracı adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Kiralama işlemi ticari faaliyet kapsamında yapıldığından, katma değer vergisine de tabi olacaktır. Mal sahibi tarafından, kiracı adına düzenlenecek olan faturada kira bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi de hesaplanacaktır.

4.6.3. Arsa sahibinin konut yapı kooperatifi olması

4.6.3.1. Kurumlar vergisi yönünden

Yukarıda 4.5.1. bölümünde yapılan açıklamada da belirttiğimiz gibi; konut yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k. maddesinde yer alan parantez içi hüküm nedeniyle konut yapı kooperatiflerinin kat karşılığı inşaat sistemi kapsamında müteahhite devrettikleri arsaları karşılığında aldıkları bağımsız bölümleri ortaklarına devretmeleri işlemi kurumlar vergisi muafiyetlerini bozmayacaktır.

Bu nedenle konut yapı kooperatiflerinin bu sistem içerisinde üyelerine gerçekleştirdiği konut teslimi işlemleri kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Konut yapı kooperatifinin hisse sayısından daha çok bağımsız bölüm alması, bunları satması veya kiraya vermesi, yaptırdığı sosyal tesisleri işletmesi.....v.s. gibi faaliyetlerde bulunması durumunda kurumlar vergisi muafiyeti bozulacak ve kooperatifin her hangi bir kurumlar vergisi mükellefinden hiç bir farkı kalmayıp, vergiye tabi olacaktır.

Yani, bu faaliyetinden dolayı kurumlar vergisi, geçici vergi, katma değer vergisi...v.s gibi beyannameleri verip, vergi ödeyecek, fatura düzenleyecektir.

Bu durumda; kooperatifin aldığı bağımsız bölümlerin ortaklarına veya üçüncü şahıslara devri satış hükmünde olacaktır.

Bu işlemde doğacak gelir de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre belirlenecektir.

4.6.3.2. Katma değer vergisi yönünden

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-k. maddesinde yapılan değişiklikle, "Konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına konut tesliminde uygulanan KDV istisnası" kaldırılmıştır.

Ancak bu Kanuna eklenen Geçici 28. Madde ile de;

- *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır."*

hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla da bu maddenin uygulamasında bu tarih çok önemlidir.

Bu maddenin uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı yayımladığı;

- 113 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile,
- 6 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde,

görüşünü belirtmiştir.

113 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde,

- *“5904 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanununun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.*

Buna göre, 5904 sayılı Kanunun yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatını almış olan konut yapı kooperatifleri tarafından, üyelerine yapılacak konut teslimleri, söz konusu konutlar için belirlenen oranlarda KDV'ye tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilecek, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle KDV beyannamesi verilecektir.

Öte yandan, 3/7/2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinde ise istisna uygulaması devam edecek olup, bu kooperatifler bakımından daha önce yayımlanan KDV genel tebliğlerinde yer alan açıklamalar geçerli olacaktır.”

açıklaması yapılmıştır.

Buna göre; 03 Temmuz 2009 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi katma değer vergisinden istisna olacaktır. Bu tarihten itibaren inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin, üyelerine konut tesliminde KDV hesaplayacaktır.

Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde bu oran % 1, diğerlerinde ise % 18 olarak uygulanacaktır.

5. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT YAPAN MÜTEAHHİDİN VERGİSEL DURUMU

5.1. ARSA SAHİBİNE DAİRE VE/VEYA İŞYERİ TESLİMİ

5.1.1. Gelir veya kurumlar vergisi yönünden

5.1.1.1. Müteahhitin gerçek kişi olması durumu

Yukarıda da belirtildiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 37/4. Maddesi uyarınca;

- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılması faaliyeti ticari faaliyet,
- Bu faaliyetlerden elde edilen kazanç da ticari kazanç,

olarak kabul edilmiştir

Bu nedenle kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemi ile inşaat sözleşmesinin taraflarından olan müteahhit daha işin başında sözleşmeyi imzalamak suretiyle ticari bir faaliyette bulunacağını kabul etmiştir. Dolayısıyla da; gerçek kişi müteahhitin ticari faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

Şayet, müteahhit olan gerçek kişinin vergi mükellefiyeti yoksa,

- bir işyeri açacak olması halinde buranın bağlı olduğu vergi dairesinde,
- iş yeri yoksa inşaat şantiyesinin bağlı olduğu vergi dairesinde,

kendi adına gelir vergisi mükellefiyet kaydı yaptırması gerekecektir.

Ticari faaliyette bulunan müteahhitin inşa ettiği daire ve/veya işyerleri onun açısından ticari emtia mahiyetindedir.

Müteahhit ticari emtia olan daire ve/veya işyerlerinden arsa sahibine vereceği bağımsız bölümler için emsal bedel (arsa payı dahil) üzerinden fatura düzenleyerek bunların arsa sahibine satış ve devrini gerçekleştirecektir.

Arsa sahibine devrettiği bu daire ve/veya işyerlerinin emsal bedeli aynı zamanda, müteahhitin kendisine kalan daire ve/veya işyerlerinin arsa maliyet bedeli olacaktır.

Müteahhit, inşa ettiği daire ve/veya işyerlerinin tüm maliyet bedelini, kendinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli olarak esas alacak ve birim maliyet bedelini buna göre hesaplayacaktır.

5.1.1.2. Müteahhitin kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi olması durumu

Kurumlar vergisi mükelleflerine ait işletmeler, ticari işletme, bunların elde ettiği kurum kazancı da ticari kazançtır.

Dolayısıyla, yukarıda yaptığımız açıklamalar tüzel kişi müteahhitler için de geçerli olduğundan, kurumlar vergisi mükellefi olan müteahhit de, inşa ettiği daire ve/veya işyerlerinden arsa sahibine verecekleri bağımsız bölümler için emsal bedel (arsa payı dahil) zerinden fatura düzenleyerek, bunların arsa sahibine satış ve devrini gerçekleştirecektir.

Arsa sahibine devrettiği bu daire ve/veya işyerlerinin emsal bedeli aynı zamanda, müteahhitin kendisine kalan daire ve/veya işyerlerinin arsa maliyetidir.

Müteahhit, inşa ettiği daire ve/veya işyerlerinin maliyetinin hesaplamasında, binanın inşaası için yaptığı harcamaları, arsa sahibine verdiği daire ve/veya işyerlerinin fatura ettiği emsal bedelini, kendi adına ödediği tapu harçlarını ve benzeri vergi resim ve harçları esas alacaktır.

5.1.2. Katma değer vergisi yönünden

Ticari faaliyette bulunan müteahhit tarafından inşa edilen daire ve/veya işyerleri, kendisi açısından ticari emtiadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girdiğinden, müteahhitin arsa sahibine daire ve/veya işyeri teslimi de katma değer vergisine tabidir.

Müteahhit arsa sahibine teslim edeceği daire ve/veya işyerleri için emsal bedel üzerinden düzenleyeceği faturalarda KDV de hesaplayacaktır.

Katma değer vergisi oranları ise, net 150 m²'ye kadar olan konutlar için % 1, net 150 m²'den büyük olan konut ile işyerleri içinde % 18'dir.

5.2. MÜTEAHHİTİN KENDİNE KALAN DAİRE VE/VEYA İŞYERLERİNİN SATIŐINDAKİ DURUMU

5.2.1. Gelir ve/veya kurumlar vergisi yönünden

Müteahhit ister gelir vergisi mükellefi gerçek kişi olsun, ister kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi olsun kat karşılığı veya hasılat paylaşımı sistemi ile inşaat faaliyetine kazanç elde etmek amacıyla başlamış bir girişimcidir.

Amaç bu olunca, Gelir Vergisi Kanununun 37/4. Maddesi uyarınca müteahhitin faaliyet ve

kazancı ticari olarak değerlendirilecektir.

Müteahhit ticari faaliyet kapsamında sattığı daire ve/veya işyerleri için fatura düzenleyerek bunları üçüncü kişilere tapuda devredecektir.

Satış bedelini de, satış hasılatı olarak kayıtlarına alacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 37. ve müteakip maddeleri uyarınca bu ticari faaliyetinden doğan ticari karı hesaplayıp,

- Öncelikle işlemin yapıldığı döneme ait geçici vergi beyannamesi ile,
- Daha sonra da, işlemin yapıldığı hesap dönemine ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç olarak,

beyan edecektir.

5.2.2. Katma değer vergisi yönünden

Yukarıda yer alan bölümlerde de belirtildiği gibi; ticari faaliyette bulunan müteahhit tarafından inşa edilen daire ve/veya işyerleri, kendisi açısından ticari emtiadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girdiğinden, müteahhidin arsa sahibine daire ve/veya işyerleri teslimi de katma değer vergisine tabidir.

Müteahhit, bu faaliyette kendisine kalan ve üçüncü kişilere sattığı daire ve/veya işyerleri için satış bedeli üzerinden düzenleyeceği faturalarda KDV de hesaplayacaktır.

Katma değer vergisi oranları ise, net 150 m²'ye kadar olan konutlar için % 1, net 150 m²'den büyük olan konut ve işyerleri içinde % 18'dir.

5.3. MÜTEAHHİTİN KENDİNE KALAN DAİRE VE/VEYA İŞYERLERİNİ SATMAYIP, KİRAYA VERMESİ DURUMU

Müteahhitin, ticari işletme kapsamında başladığı inşaat faaliyeti sonucunda kendisine kalan daire ve/veya işyerlerini mutlaka satması söz konusu değildir. İsterse, bu taşınmazlarını elinde tutup, kiraya vermek suretiyle gelir elde etme yolunu da seçebilir. Bu durumda ortaya çıkacak vergileme ile ilgili açıklamalar müteahhitin gerçek veya tüzel kişi olması durumuna göre aşağıda yapılmıştır.

5.3.1. Müteahhitin gelir vergisi mükellefi gerçek kişi olması

Müteahhitin gerçek kişi olması durumunda, kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda

kendisine kalan daire ve/veya işyerlerini kiraya vermek suretiyle değerlendirmek istemesi durumunda uygulalabileceği iki yöntem vardır.

5.3.1.1. Müteahhitin bağımsız bölümleri işletmenin aktifinde tutması hali

Müteahhit kat karşılığı inşaat faaliyeti sona erdiğinde müteahhitlik işletmesini kapatmaz ve söz konusu taşınmazları işletmesinde tutar ve işletmesi adına kiraya verir.

Bu durumda söz konusu taşınmazlar bir işletmenin aktifinde kayıtlı olacağından, elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradı olmayıp, ticari kazanç olarak değerlendirilir. Müteahhit söz konusu taşınmazların kirasını, kiracıları adına düzenleyeceği faturalarla tahsil eder ve defterlerine ticari hasılat olarak kaydeder. Bu kazanç ise, Gelir Vergisi Kanununun 37. ve müteakip maddeleri uyarınca ticari kazanç olarak tespit edilir. Kendisi de bu kazancı vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan eder.

Bu durumda, taşınmazların kiraya verilmesinden sağlanan kazanç ticari kazanç olduğundan, kiracılar kira bedeli üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5. maddesinde yer alan % 20 oranında vergi stopajını yapmazlar.

Söz konusu taşınmazlar işletmenin aktifinde kayıtlı olduğundan, bunların kiraya verilmesi Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Dolayısıyla, arsa sahibi işletmesinin aktifinde yer alan bu taşınmazlarının kira gelirleri için düzenleyeceği faturalarda, kira bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi de hesaplaması gerekecektir.

5.3.1.2. Müteahhitin bağımsız bölümleri işletmeden çekip, şahsi malı haline getirmesi durumu

İkinci yöntemde müteahhit, kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucunda kendisine kalan taşınmazları satmaz, işletmesinden kendi adına çekerek, şahsi malı haline getirir.

Bu işlemi yaparken, söz konusu taşınmazları emsal bedeli ile kendi adına fatura eder ve düzenlediği faturada emsal bedel üzerinden bağımsız bölümlerin durumuna göre % 1 veya % 18 oranında katma değer vergisi de hesaplar.

Bu yöntem sonucunda; söz konusu taşınmazlar artık müteahhidin kendi şahsi malı olur. Dolayısıyla da; bu taşınmazların kiraya verilmesinden elde ettiği gelir de gayrimenkul sermaye iradidir. Bu gelirin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 70. ve müteakip madde hükümleri uygulanır.

- Mesken olarak kiraya verilen taşınmazlardan elde edilen kira gelirleri için Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde yer alan kira istisnasından yararlanır.
- İş yeri olarak kiraya verilen taşınmazların kira bedelleri üzerinden, kiracıların aynı Kanununun 94/5. maddesi uyarınca % 20 oranında vergi stopajı yapmaları gerekir.

- Şartları taşıması kaydıyla, aynı Kanununun 86. maddesinde yer alan beyan sınırından yararlanabilir.
- Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4.d. maddesinde yer alan istisnadan yararlanır ve kira bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplayıp, beyan etmez.

5.3.2. Müteahhitin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması Durumu

Müteahhitin kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda da yukarıda yer alan bölümlerde yapılan açıklamalar aynen geçerli olacaktır.

Yani, kat karşılığı veya hasılat paylaşımı sistemi ile yapılan inşaat faaliyeti sonucunda müteahhite kalan taşınmazlar işletmenin aktifinde yer alacaktır. İşletmenin aktifinde yer alan taşınmazların kiraya verilmesinden elde edilen gelir de ticari kazanç olacaktır.

- Ticari kazanç olması nedeniyle % 20 oranında vergi stopajına tabi olmayacaktır.
- Kiralar tanzim edilecek faturalarla tahsil edilip, kayıtlara intikal ettirilecektir.
- Kira bedelleri üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

5.4. İNDİRİMLİ ORANDA SATILAN DAİRELERDEN DOĞAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İADESİ

Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2. maddesi uyarınca;

- *İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi,*

mümkündür.

2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gayrimenkullerin satışında;

- Net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların tesliminde KDV oranı % 1,
- Net alanı 150 m²'den büyük olan konutlar ile büyüklüğüne bakılmaksızın iş yerlerinin tesliminde ise KDV oranı % 18,

olarak uygulanmaktadır.

Görüldüğü gibi; Bakanlar Kurulu net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların tesliminde

uygulanacak KDV oranını % 1'e indirmiştir.

Net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimlerinde KDV oranı Bakanlar Kurulunca indirildiğinden, bu konutların inşasında yüklenilen ve indirim yolu ile giderilemeyen KDV tutarının söz konusu madde uyarınca mahsuben ve/veya nakden iadesi mümkündür.

İndirimli orana tabi işlerden doğan KDV iadesi ile ilgili usul ve esalar 99 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde düzenlenmiştir.

Ancak, Maliye Bakanlığı daha sonra yayımladığı 119 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, daha önce çeşitli Genel Tebliğlerde yer alan indirimli orana tabi işlerden doğan KDV iadesi ile ilgili düzenlemeleri bir araya getirmiştir. Yani, indirimli orana tabi işlerden doğan KDV iadesi uygulaması için 119 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelere uymak yeterlidir.

Müteahhitler; net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yolu ile gideremedikleri KDV tutarlarını,

- ya yıl içerisinde mahsup yoluyla,
- ya da ertesi yıl nakit ve/veya mahsup yoluyla,

iadesini isteyebilirler.

Yıl içerisindeki iade talepleri sadece mahsuben olabilir, nakten iade talebi yasal olarak mümkün değildir.

5.4.1. Yıl içerisinde aylık mahsuben iadesi

5.4.1.1. İade tutarının hesaplanması

Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanılacaktır.

Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan "sonraki döneme devreden KDV" tutarı ile karşılaştırılacaktır.

- Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, bu dönem için iade edilecek KDV tutarı söz konusu değildir.
- Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa, yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan tutarla kıyaslanacaktır.

Bunun sonucunda;

- Hesaplanan vergi küçükse bu tutar,
- Devreden KDV küçükse devreden KDV tutarı,

bu dönem için "iade edilebilir vergi" olarak kabul edilecektir.

Her dönem için bu yöntem uygulanarak "iade edilebilir vergi" tutarları hesaplanacaktır. Bunlar da Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırla (2012 yılı için sınır 15.800.- TL'dir.) kıyaslanacaktır. Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın aşıldığı dönemden itibaren mahsuben iade talep hakkı doğacaktır.

İade edilecek KDV tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen KDV tutarından da pay verilmesi mümkündür.

Örnek : Müteahhit (A)'nın vergilendirme dönemleri itibariyle, yukarıda belirtilen şekilde hesapladığı kümülatif iade tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak sonu	-----
Şubat sonu	-----
Mart sonu	-----
Nisan sonu	7.000.-
Mayıs sonu	13.600.-
Haziran sonu	143.800.-

Müteahhit (A) Haziran döneminde (143.800.-15.800.=) 128.000.- TL mahsuben iade talep edebilecektir.

Haziran döneminde Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırı aştığı için daha sonraki dönemlerde bu sınır aranılmayacaktır.

5.4.1.2. Mahsup talebi

Mahsup talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Mahsup talebinin geçerli olabilmesi için de bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenmesi gereklidir.

- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan tutarlar ile aynı mükelleften yapılan alımların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir).
- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo.

- Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren sadece mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere;
 - indirilecek KDV listesi,
 - indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve
 - yüklenilen KDV tablosu.
- Vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000.- TL' yi aşmayan mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir. Ancak, bunun için yukarıda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanacaktır.
- 4.000.- TL ve üstündeki mahsup talepleri vergi inceleme veya YMM tasdik raporu karşılığında yerine getirilir.
- Talep tutarının 4.000.- TL' yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanır. Teminat vergi inceleme veya YMM tasdik raporu ile çözülür

5.4.1.3. Mahsup talep edilebilecek borçlar

Mükellefler indirimli oran uygulamasından doğan KDV iadelerini;

- Kendisine ait ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına,
- SSK prim borçlarına,
- Elektrik ve doğalgaz borçlarına,

mahsubunu isteyebilirler.

5.4.2. Yılsonunda yıllık mahsuben ve/veya nakden iadesi

İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi mümkündür.

Bunun için iade talebi;

- En erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek,
- En geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek,

KDV beyannameleri ile yapılabilir.

5.4.2.1. İade edilecek verginin hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları (**varsa yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan**) yukarıda **5.4.1.1. Bölümünde** belirtilen şekilde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan yılı içinde varsa mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırı aşan kısmı "İade Edilebilecek KDV" olarak hesaplanır.

- İzleyen yılın Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergi yer alıyor ve her dönemde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarını geçiyorsa, iade edilebilecek KDV tutarının tamamı iade edilir.
- Bazı dönemlerde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en küçük olduğu tutar iadeye esas alınacaktır.
- Aradaki dönemlerden herhangi birisinde devreden vergi yer almıyorsa her hangi bir tutarın iadesi söz konusu olamayacaktır.

5.4.2.2. Nakten iade talebi

İade talebi bir dilekçe ile yapılır. İade talebinin geçerli olması için de bu dilekçeye;

- İade hakkı doğuran işlemin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan tutarlar ile aynı mükelleften yapılan alımların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir),
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo,
- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (bu tabloda yılı içinde mahsup edilemeyen tutar da tek satır olarak gösterilecektir),
- İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo,

eklenmesi gerekmektedir.

- Yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan KDV alacağının 4.000.- TL' yi aşmaması halinde nakten ve/veya mahsuben iade talepleri inceleme raporu, teminat ve YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilir.
- İade talebinin 4.000.- TL ve üstünde olması halinde 4.000.- TL' yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi için vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ibraz edilmesi gerekir. İade talebi ise, bu raporların ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır.
- 4.000.- TL' yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde, teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine

getirilir. Verilen teminat ise, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ile çözülür.

5.4.3. İndirimli orana tabi bağımsız bölümün devir ve tesliminden önce fatura düzenlenmesi durumunda, KDV iadesi ne zaman talep edilecektir?

Bazı durumlarda alıcının istemi üzerine malın teslimi ve hizmetin ifasından önce fatura düzenlenmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 10/c. maddesi uyarınca malın teslimi ve hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi durumunda bu belgede gösterilen bedel üzerinden katma değer vergisinin de hesaplanması gerekmektedir.

Net alanı 150 m²'ye kadar olan, ancak henüz tamamlanmamış olan konutu satın alan alıcının talep etmesi halinde, müteahhit tarafından konutun devir ve teslimi gerçekleşmeden alıcı adına fatura düzenlenmesi gerekecektir. Bu faturada gösterilen bedel üzerinden de % 1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Burada indirimli orana tabi işlem yapıldığından KDV iadesi hakkı doğmuş olacaktır.

Bu tür olaylarda katma değer vergisinin tahakkuk ettiği tarih ile malın teslimi edildiği tarih farklıdır. Dolayısıyla da, indirimli orandan doğan katma değer vergisi iadesinin ne zaman isteneceği sorusu ortaya çıkmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü yayımladığı KDV-2009/105 Nolu Uygulama Tamimi ile KDV-2009/153 Nolu Uygulama Tamiminde, Maliye Bakanlığının 13.11.2000 tarih ve 52869 sayılı Yazısına atıfta bulunarak;

- *“İşlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır. Bu nedenle konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, bu teslimler üzerinden %1 vergi hesaplanarak beyan edilmesi, **iade talebinin ise konutların teslim edildiği yıl içinde yapılması gerekmektedir. İade tutarına, önceki yıllarda yüklenen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler de dahildir.***

Öte yandan, KDV yüklenimlerinin yıllar içinde devam edip konut inşaatının tamamlandıktan sonra satışın gerçekleştiği durumlarda ise teslimin gerçekleştiği yıl içinde iade talebinde bulunulabileceği tabidir.” denilmektedir.

Diğer taraftan, avans henüz satılmamış bir mal veya henüz ifa edilmemiş bir taahhüt ya da yapılmamış bir hizmetle ilgili olan, bu itibarla henüz hak edilmiş bir istihkak

niteliği kazanmamış bulunan işlerde doğacak alacağa mahsuben malı satın alan veya hizmeti ifa ettiren tarafından yapılan ödemedir.

Bu nedenle, alıcılar tarafından inşaat bitmeden önce satıcı firmaya bir bedel (avans) ödenmesi halinde bu bedel bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV tabi olmayacaktır. Ancak, inşaat bitmeden yapılan avans ödemelerine ilişkin fatura düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, söz konusu faturada gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere KDV hesaplanması gerekeceği tabiidir.

Buna göre, konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır. Bu nedenle 150 m2'nin altındaki konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, bu teslimler üzerinden %1 oranında vergi hesaplanarak beyan edilmesi, iade talebinin ise konutların teslim edildiği yıl içinde aylık olarak mahsuben veya izleyen yılda yıllık olarak nakden yada mahsuben yapılması gerekmektedir. İade tutarına, önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler de dahil edilecektir.”

açıklamasını yapmıştır.

Maliye Bakanlığı daha sonra verdiği 04.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-854-34 sayılı Özelgesinde de;

- *“Buna göre, işlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır. Bu nedenle konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, 150 m2 nin altındaki konutlar için % 1 oranında vergi hesaplanarak beyan edilmesi, iade talebinin ise konutların fiilen teslim edildiği yıl içinde yapılması gerekmektedir.*

Öte yandan iade tutarına, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmet için önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin dâhil edilebileceği tabiidir.”

şeklinde görüşünü bildirerek, konu hakkında görüşünde bir değişiklik olmadığını ortaya koymuştur.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi; indirimli orana tabi konut satışında, faturanın konutun tesliminden önce düzenlenmesi, dolayısıyla da katma değer vergisinin malın tesliminden önce tahakkuk etmesi durumunda, bu işlemde doğacak katma değer vergisinin,

- Malın teslim edildiği yıl içerisinde aylık mahsuben,
- Ertesi yıl da yıllık nakten ve/veya mahsuben,

iadesi talep edilebilecektir.

5.5. YAPILAN İNŞAAT İŞİNİN VERGİ TEVKİFATLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

5.5.1. Gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı

Günümüzün gelişen teknolojisi ve bunların inşaatlarda uygulanması açısından, müteahhitler inşaa ettikleri binanın bir çok bölümünü konusunda uzmanlaşmış yerli veya yabancı taşeronlara yaptırmaktadırlar.

Gelir Vergisi Kanununun 42. ve 43. maddelerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesine özel bir düzenleme getirilmiştir.

Bu madde hükümlerine göre;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması,

durumunda bu faaliyetin vergilendirilmesi söz konusu maddelerde yer alan özel düzenlemeye tabi olacaktır.

Müteahhitin kat karşılığı veya hasılat paylaşımına göre inşaa edeceği binanın bir bölüm işlerini taşeronla yaptırtması durumunda, bu işin yıllara yayılıp, yayılmadığına dikkat etmesi gerekmektedir.

Şayet taşeronla yaptırtılan iş yıllara yaygın ise o zaman bunlara yapacağı avans dahil hak ediş bedelleri üzerinden;

- Gerçek kişilerde Gelir Vergisi Kanununun 94/3. Maddesi,
- Tüzel kişilerde Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a. maddesi,
- Dar mükellef konumunda olan yabancılara Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-a. maddesi,

uyarınca sorumlu sıfatıyla % 3 oranında gelir veya kurumlar vergisi kesmesi gerekecektir.

Bu tevkifat yükümlülüğü hak ediş bedelini ödeyene yüklenmiştir. Dolayısıyla, işin bitiminde

taşeronun gelirini tam beyan etmesi, hesaplanan vergisinden mahsup uygulamaması gibi nedenler tevkifat yapmak zorunda olan müteahhiti kurtarmamaktadır. Zira; bu konuda Maliye İdaresi ile Yargı aynı görüşü paylaşmaktadır.

5.5.2. Katma değer vergisi tevkifatı

Maliye Bakanlığı, vergi güvenliği açısından Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin verdiği yetki uyarınca bazı mal ve hizmet teslimlerine katma değer vergisi tevkifatı uygulaması getirmiştir.

Bu uygulamalar ile ilgili düzenlemeler çeşitli Genel Tebliğlerde yer almıştır. Ancak, Maliye Bakanlığı daha sonra yayımladığı 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde tüm KDV tevkifat uygulamalarını bir arada toplamıştır.

Bu Genel Tebliğde katma değer vergisi tevkifatları;

- Tam tevkifat uygulaması,
- Kısmi tevkifat uygulaması,

olmak üzere iki grupta toplanmıştır.

Tam veya kısmi tevkifat uygulayanlar, tevkif ettikleri KDV tutarlarını, tevkifatın yapıldığı döneme ait 2 Nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile beyan edip, aynı döneme ait 1 Nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesinde de indirim konusu yaparlar.

Söz konusu Genel Tebliğde yer alan KDV tevkifat uygulamaları kat karşılığı inşaat işleri yönünden aşağıda açıklanmıştır.

5.5.1. Tam tevkifat uygulaması

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

5.5.1.1. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler

Başlıktan da anlaşılacağı gibi; müteahhit tarafından ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlara, inşaat işinin bazı iş ve bölümlerini yaptırtması durumunda, bu kapsama göre tevkifat yapması gerekecektir.

Örneğin: Müteahhit yapacağı inşaatın plan ve projelerini yurt dışında yerleşik bir mimara çizdirmesi halinde, yurt dışındaki mimara ödeyeceği bedel üzerinden tam KDV tevkifatı yapacaktır.

5.5.1.2. Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler

Burada ise, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde düzenlemesi yapılan telif hakları kapsamındaki hizmetler söz konusudur.

Örneğin: Müteahhit, inşa edeceği AVM'nin orjinal bir yapı olmasını istediğinden, bir yarışma sonucu seçilen plan projeyi esas almıştır. Yarışmayı kazanan bu plan ve projeyi de üniversitede eğitmenlik yapan ve kendi adına bir işyeri bulunmayan bir mimar kazanmıştır. Söz konusu mimarın yaptığı bu iş arizi serbest meslek faaliyetidir. Yaptığı çizim ise, tamamen kendi özgün eseri olduğundan bir telif hakkı doğmuştur. Dolayısıyla müteahhitin bu çizim karşılığında mimara yapacağı ödeme tutarı üzerinden tam KDV tevkifatı uygulaması gerekecektir.

5.5.1.3. Kiralama işlemleri

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal (her hangi bir işletmenin aktifine kayıtlı olmayan gayrimenkuller hariç) ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabidir. Bunların vergi mükellefi olmayan kişi veya kişilerden kiralanması da KDV'ye tabidir.

Bu nedenle müteahhit tarafından kat karşılığı inşaat işinde kullanmak üzere bu mal ve hakların vergi mükellefi olmayan kişi veya kişilerden kiralanması durumunda, bunlar için ödenecek olan kira bedeli üzerinden KDV hesaplanıp, beyan edilmesi gerekecektir.

Örneğin: Vergi mükellefi olmayan kişiden sahip olduğu araç kiralanarak inşaat işinde kullanılması veya vergi mükellefi olmayan kişiden sahip olduğu bir teknik resmi, planı kiralayıp inşaat işinde kullanılması gibi.

5.5.1.4. Reklam verme işlemleri

Müteahhit yaptığı inşaatın veya firmasının tanıtımı için KDV mükellefi olmayan;

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

reklâm vermesi halinde, bu işlem karşılığında ödeyeceği bedel üzerinden KDV hesaplayıp beyan etmesi gerekecektir.

Şayet, müteahhit, reklamını amatör spor kulübüne değilde, profesyonel spor kulübüne vermesi halinde tevkifatı, reklam verme bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamı olarak değil, sadece 9/10 oranında kısmi tevkifat olarak uygulayacaktır.

5.5.2. Kısmi tevkifat uygulaması

Bu uygulamada işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen oranda tevkifata tabi tutulur.

Ancak, kısmi KDV tevkifatı uygulanabilmesi için; işlem bedelinin KDV dahil 1.000.- TL'yi aşması gerekmektedir. KDV dahil 1.000.- TL'yi aşmayan işlem bedelleri üzerinden KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Söz konusu Genel Tebliğde belirtilen kısmi tevkifata konu olacak işlemlerin bir kısmı sadece devlete ve devlet kuruluşlarına verilmesi halinde KDV tevkifatına tabi olduğundan onlara burada yer verilmemiştir.

5.5.2.1. İşgücü temin hizmeti

Müteahhit kat karşılığı inşaat işinin bazı bölümlerinin inşası için bizzat kendisi işçi bulup, çalıştırmak yerine, bu konuda uzmanlaşmış kişi veya kurumlarda bulunan personeli alıp, kendi emir ve kumandası altında çalıştırıp, bu personelin kadrosunda bulunduğu firmaya da bu iş gücü kiralama bedelini ödeme yoluna gidebilir. Bu da; müteahhit açısından iş işgücü temin hizmeti almaktır.

Bu durumda müteahhitin, söz konusu iş gücü kiralama hizmeti aldığı firmaya yapacağı ödeme üzerinden hesaplanan KDV tutarını 9/10 oranında tevkifata tabi tutması gerekecektir.

5.5.2.2. Yapı denetim hizmetleri

Ülkemizde yaşanan son deprem felaketleri nedeniyle inşa edilen binaların Deprem Yönetmeliğine uygun olup, olmadığı hususu önem arz etmektedir. Bu nedenle de inşa edilen binalar gerek devlet, gerekse devletin yetki verdiği kuruluşlar tarafından çeşitli safhalarda denetlemeye tabi tutulmaktadır.

Müteahhitin inşa ettiği binaya yaptıracığı yapı denetim işlemi karşılığında ödeyeceği bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarını 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutması gerekecektir.

5.5.2.3. Servis taşımacılığı hizmeti

Müteahhit yaptığı inşaat işi ile ilgili olarak bir şekilde servis taşımacılığı hizmeti alması durumunda, bu hizmet karşılığı ödeyeceği bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarına 5/10 oranında tevkifat uygulaması gerekecektir.

Örneğin: İnşaat işi nedeniyle çalıştırdığı, inşaat personeli, büro personelinin işe gidip, gelmelerini teminen veya müşterilerine inşaatı göstermek gibi,v.s. nedenlerle taşımacılık yapan bir firma ile anlaşma yapılması hali.

5.5.2.4. Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, saç, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri teslimi tevkifat kapsamına girmektedir.

Müteahhit inşaatında bu tür malzeme kullanması halinde mal bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına da 7/10 oranında tevkifat uygulayacaktır.

5.5.2.5. Ağaç ve orman ürünleri teslimi

Müteahhitin inşaatında kullanmak üzere; ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş alımlarında, mal bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına 9/10 oranında tevkifat uygulaması gerekecektir.

Ancak; tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabita, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat kapsamı dışında olduğundan bunların alımında KDV tevkifatı yapmasına gerek yoktur.

C – SOSYAL GÜVENLİK KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1.ÖLÇÜMLEME İŞLEMİ

1.1. Ölçümleme işleminin uygulaması

Müteahhitin inşaata başladığı alan, yani şantiye bir işyeridir.

Müteahhidin bu işyerini yani şantiyesini en geç, sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte, **İşyeri Bildirgesi** ile o işyerini bulunduğu yerdeki yetkili Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirmesi ve işveren olarak dosya açtırması gerekmektedir. (5510 S.K. Md. 11)

Bu inşaat şantiyesinde-iş yerinde çalışacak sigortalıyı da en geç çalışmaya başladığı gün, **İşe Giriş Bildirgesi** ile Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirmesi gerekmektedir. (5510 S.K. Md. 8)

Bu işyerinde yani şantiyesinde çalışan sigortalılar ile ilgili olarak da her ay **Aylık Prim ve Hizmet Bildirgesi** vermek zorundadır (5510 S.K. Md. 86) .

5510 sayılı Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 85. maddesinde;

➤ “Özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik

bildirilmiş olup olmadığı Kurumca araştırılır. Bu araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşılırsa, eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim tutarı, 89 uncu madde gereği hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmek üzere işverene tebliğ edilir.”

hükmü mevcuttur.

Her yıl Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından bina gruplarına göre “Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel” yayımlanmaktadır. Bu Cetvelde binaların gruplarına göre m2 maliyet bedelleri yer alır.

Müteahhit, inşaatını bitirip, Sosyal Güvenlik Kurumunda bu iş için açtığı dosyasını kapatıp, ilişiksiz belgesi alması aşamasında kurumca bu madde hükmü esas alınarak asgari işçilik hesaplaması yoluna gidilmektedir.

Kurum yetkilileri, müteahhit tarafından inşa edilen binanın grubu esas alınarak, yayımlanan “Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel” deki m2 inşa maliyet bedelleri ile binanın m2’sini çarparak binanın asgari maliyeti hesaplamakta ve bu asgari maliyetin belirli bir yüzde oranını da **asgari işçilik** olarak kabul edilmektedirler.

Kurum burada;

Asgari işçilik tutarı = Yapı Yüzölçümü X m2 maliyet bedeli X ücret oranı

formülünü uygulamaktadır.

Bu formüle göre hesaplanan asgari işçilik tutarı, müteahhitin o binanın inşaatı için beyan ettiği işçilik tutarı ile kıyaslanmaktadır.

Şayet, müteahhitin beyanı daha düşükse, eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim tutarı, gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmek üzere işverene tebliğ edilir.

1.2. Yapılan cezalı prim tarhiyatına karşı uygulanacak yasal yollar

İş verenler tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde kuruma itiraz edebilirler. Yapacakları bu itiraz borcun takibini durduracaktır. Kurumca itirazın reddi halinde ise işveren, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yetkili iş mahkemesine başvurabilecektir. Ancak, mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz.

Kurum isterse, müteahhiti incelemeye de alabilir. Kurumun incelemeye yetkili elemanlarınca yapılan inceleme sonucundaki tespitlerine göre eksik beyan edilen işçilik tutarı üzerinden eksik beyan edilen prim tutarı, gecikme cezası ve gecikme zammı hesaplanacaktır.

Bu nedenle ileride süprizlerle karşılaşmamak için, bu hususlar dikkate alınarak inşaat faaliyeti devam ederken, gerekli hesaplamaların yapılarak asgari işçilik tutarının beyanına dikkat edilmesinde fayda vardır.

2.TAŞERON ÇALIŞTIRILMASI HALİNDE SORUMLULUK

5510 sayılı Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 12. maddesinde;

- *Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin bir işte veya bir işin bölümü veya eklentilerinde, iş alan ve bu iş için görevlendirdiği sigortalıları çalıştıran üçüncü kişiye alt işveren denir. Sigortalılar, üçüncü bir kişinin aracılığı ile işe girmiş ve bunlarla sözleşme yapmış olsalar dahi, asıl işveren, bu Kanunun işverene yüklediği yükümlülüklerden dolayı alt işveren ile birlikte sorumludur.*

hükmüne yer verilmiştir.

Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemi ile inşaat yapan müteahhit, inşaatın bir bölümünü veya bazı kısımlarını bir alt işverene-taşarona yaptırtması durumunda, taşaronun çalıştırdığı işçilerden dolayı bu hüküm doğrultusunda sorumluluk taşımaktadır.

Bu nedenle, inşaatın bir kısmının veya bazı işlerin taşaron-alt işveren vasıtasıyla yaptırtılması durumunda, taşaronun-alt işverenin 5510 sayılı Kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirip, getirmediğinin yakinen takip edilmesi ve hatta bu yükümlülüklerini yerine getirdiğine dair belgelerin birer fotokopisinin alınıp, saklanması ileride Kurum ile sorun doğmaması veya doğabilecek sorunların çözümünde faydası olması açısından önem taşımaktadır.

EK-1 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ (ORNEK)

DÜZENLEME ŞEKLİNDE GAYRİMENKUL SATIŞ VAADİ VE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

MADDE 1 – TANIMLAR :

İşbu Sözleşmede kullanılacak olan tanımlar aşağıda yazılıdır.

A – GAYRİMENKUL :

İstanbul İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Ada Parsel sayısında kayıtlı,m2 büyüklüğünde , “.....” vasfındaki gayrimenkulün tamamı olup, ARSA MALİKLERİ’nin hisseleri aşağıda yazılıdır.

1-.....hisse,

2-..... hisse,

B –BİNA:

İstanbul İli, İlçesi, Köyü , . Pafta, Ada , Parsel sayısında kayıtlı,-m2 büyüklüğünde , “arsa” vasfındaki gayrimenkulün yetkili makamlarca tasdik edilecek projelere ve inşaat ruhsatlarına ve işbu Sözleşmeye ve Teknik Şartnameye uygun olarak konut tarzında yapılacak bağımsız bölümler ve sosyal tesislerin tamamıdır.

C – ARSA MALİKLERİ :

Gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımı için satış vaadi sözleşmesi yapmayı vaad ve taahhüt edenler ; Bundan böyle aşağıda kısaca “ARSA MALİKLERİ” olarak anılacaktır.

Tebliğat	Adresleri	1-
----------	-----------	----

.....
.....

D – MÜTEAHHİT

Gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımını satış vaadi sözleşmesi yapmayı vaad ve taahhüt eden..... olup, bundan böyle aşağıda kısaca “MÜTEAHHİT” olarak anılacaktır.

Tebliğat	Adresi	:
----------	--------	---

.....
.....

E – ANAHTAR TESLİMİ :

MÜTEAHHİT tarafından yapılacak ve ilgili kurumlarda tasdik ettirilecek mimari projelere göre yapımı yüklenilen konut tarzındaki bağımsız bölümler ile sosyal tesislerin tasdikli mimari, statik, tesisat projelerine, inşaat ruhsatına, teknik yapı şartnamesine ve işbu Sözleşme hükümlerine uygun olarak eksiksiz ve kusursuz bitirilmesi, Yapı Kullanma İzin Belgesi’nin ve kat mülkiyetinin her türlü vergilerinin ve harçlarının (II no”lu harc beyanamesine göre taahhük edecek harçlar) yüklenici tarafından ödenerek alınmasıdır.Bağımsız bölümlerin her türlü maddi ve hukuki ayıplardan azade bir şekilde iskanlı, önce kat irtifaklı ve sonra kat mülkiyetli tapuları ile anahtarlarının arsa sahiplerine teslim edilmesidir.

MADDE 2 – SÖZLEŞMENİN KONUSU VE HİSSE MİKTARLARI :

A – MÜTEAHHİT, işbu Sözleşme'nin konusunu teşkil eden İstanbul İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Ada, Parsel sayısında kayıtlı,m2 büyüklüğünde, “arsa” vasfındaki gayrimenkulün üzerinde mevcut imar mevzuatına, tasdikli projesine ve inşaat ruhsatına göre yapacağı konut tarzındaki bağımsız bölümlerden ARSA MALİKLERİ'nin toplam %hisselerine tahsis ve tefrik edilecek bağımsız bölümlerin yapımı ve teslimi, ARSA MALİKLERİ'nin de malik buldukları Sözleşme konusu Parseldeki %hisselerinin inşaat karşılığı olarak MÜTEAHHİT'e bu sözleşmeninMaddesine göre devredilmesi (satmayı vaad ve taahhüt etmeleri) işbu Sözleşmenin konusunu teşkil etmektedir.

B – ARSA MALİKLERİ, malik buldukları ; İstanbul İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Ada, Parsel sayısında kayıtlı, –m2 büyüklüğünde, “arsa” vasfındaki gayrimenkulün %.....hisselerini uhdelere ipka ederek , bırakarak %..... hisselerini emlak bedeli olan..... TL karşılığında, MÜTEAHHİT'e, MÜTEAHHİT'in işbu Sözleşme ile yapımını yüklediği inşaat bedeli karşılığı olarak bu sözleşmenin maddesine göre satmayı, devretmeyi vaad, kabul ve taahhüt etmişlerdir.

MÜTEAHHİT de, İstanbul İli,..... İlçesi, Köyü, Pafta, Ada , Parsel sayılı gayrimenkullerin..... hissesini işbu Sözleşmede yazılı şartlar dairesinde yapacağı inşaat karşılığı olarak toplam emlak bedeli olan.....TL karşılığında ARSA MALİKLERİ'nden bu sözleşmenin..... maddesine göre devir almayı vaad, kabul ve taahhüt etmiştir. MÜTEAHHİT'egöre ise %.....arsa payı devri karşılığında inşaat yapılması amacıyla devir almayı vaad, kabul ve taahhüt etmiştir.

Taraflar yukarıda yazılı hisselerin devrinin MÜTEAHHİT'in bu Sözleşme ile yapımını üstlendiği inşaatın karşılığında ödemesi gereken inşaat bedeli olduğunu, bu hisselerin hiçbir şekilde nakit karşılığında devir edilmesinin söz konusu olmadığını beyan ve kabul etmişlerdir.

Başka bir ifade ile ; MÜTEAHHİT, ARSA MALİKLERİ'nden işbu Sözleşme Maddesine göre devir alacağı hisselerin bedelini hiçbir şekilde ve surette nakit para ödemedi ve mutlak olarak bu Sözleşmede yazılı hükümler dairesinde inşa edeceği yukarıda nitelikleri yazılı inşaat ARSA MALİKLERİ'nin uhdesinde kalacak konut tarzındaki bağımsız bölümlerin yapımı ve teslimi ile ödeyecektir.

ARSA MALİKLERİ'nin bu Sözleşme ile yükümlülükleri sadece ve sadece MÜTEAHHİT tarafından yapımı yüklenilen inşaatın Sözleşme'ye göre tamamlanarak kendilerine tahsis ve tefrik edilecek bağımsız bölümlerin vergi ve iskan müsaadesi, kat irtifakı ve kat mülkiyetine ait bilumum ödenmesi gereken her türlü harçlar ve vergilerin MÜTEAHHİT tarafından ödenerek ,bütün bu işlemlerin yapılmış olarak teslim alınmasına karşılık devir etmeyi vaad ve kabul ettiği hisselerin bu sözleşmenin maddesine göre MÜTEAHHİT'e vermesidir.

Yukarıda miktarı yazılı inşaat bedeli noter harcına esas teşkil etmek üzere konulan bir değer olup taraflar arasında ileride çıkabilecek bir uyuşmazlıkta bu bedelin her iki taraf yönünden hesabında anlaşmazlık tarihindeki güncel değeri esas alınacaktır.

MADDE – 3 ARSA MALİKLERİNİN GAYRİMENKUL HİSSESİ KARŞILIĞINDA İNŞAAT YAPIMI NEDENİYLE SATMAYI VAAD ETTİĞİ HİSSENİN MÜTEAHHİT'E DEVİR ZAMANI:

ARSA MALİKLERİ,Sözleşme konusu İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Parsel sayısında kayıtlıyüzölçümlü arsaya MÜTEAHHİT 'in anahtar teslimi kat karşılığı yapacağı inşaat için..... hissesinin tapu ferağ taktirini proje tasdik edildikten sonra pürüzsüz olarak inşaat teminat ipoteği tesis etmek suretiyle MÜTEAHHİT'e verecektir.(MÜTEAHHİT bizzat kendi üzerine alacaktır.)

Ancak devir bedeli nakden alınmayacağı için müteahhide ferağ edilen kısım üzerine arsa sahipleri lehine satış bedeli karşılığı inşaat teminat ipoteği tesis edilecektir.Kat irtifakı tesis edildiğinde inşaat teminat ipotekleri müteahhide ait bağımsız bölümler üzerine devam edecektir.

Her türlü masraf, alım-satım,tapu harçları ve rücum ile ipotek tesis harçları müteahhide ait olacaktır.Bu ipotekler yapılacak inşaatlarda arsa sahiplerinin alacağı bağımsız bölümlerin teminatıdır.Ve müteahhit sözleşme mucibi inşaatları tamamladıkça aşağıdaki plan dahilinde arsa sahipleri ipotekleri kaldıracaktır.

MADDE 4- UYGULAMA ŞU ŞEKİLDE YAPILACAKTIR. HER BİR BLOK İÇİN,

a-Temel izni alınarak ikinci kat tavan betonları döküldüğünde bağımsız bölümlerin % 20'sine isabet eden bağımsız bölümler

b-Sekizinci kat tavan betonları döküldüğünde bağımsız bölümlerin % 10'una isabet eden bölümler

c-İnşaatın karkası yapıp çatı ve kiremitler örtüldüğünde bağımsız bölümlerin % 10'una isabet eden bağımsız bölümler

d-İnşaatın doğramaları takılıp iç ve dış sıvaları yapıp sıhhi tesisatları ikmal edildiğinde bağımsız bölümlerin % 20'sine isabet eden bağımsız bölümler

e-Yer döşemeleri,duvar kaplamaları ve boyaların yapılması ,kalorifer,hidrofor,asansör tesisatlarının tamamlanması ile bağımsız bölümlerin % 20'sine isabet eden bağımsız bölümler

f-Tüm inşaatın sözleşme hükümlerine göre ve kat irtifakı tapuları,anahtarlar arsa sahiplerine teslim edilmiş olduğunda bağımsız bölümlerin üzerindeki bakiye kalan %30 'una isabet eden bağımsız bölümler üzerindeki inşaat teminat ipotekleri kaldırılacaktır. Müteahhidin talebi üzerine (b) ve (c) fıkralarındaki oranlar (d) ve (e) fıkralarındaki imalat göz önüne alınarak arsa sahipleri tarafından arttırılabilir.Bu husustaki değerlendirme arsa sahiplerine aittir.Bu oranlar her blok için ayrı ayrı geçerlidir.

Her bağımsız bölümün üzerindeki ipoteğin kaldırılmasında ipotek bedelinde bir değişme olmayacak sadece o bağımsız bölüm üzerindeki ipotek kaldırılarak diğer bölümlerin üzerine kaydırılacaktır.Müteahhidin bu maddeye göre ipotek kaldırılması hususundaki davetlerine mal sahipleri azami on gün içinde icabet eder.

MADDE 5 – PROJELERİN TASDİK EDİLMESİ :

Yapılacak inşaatın biçimle projeleri MÜTEAHHİT tarafından hazırlanacak ve mal sahibinin yazılı onayı alındıktan sonra tasdik ettirilerek inşaat ruhsatı alınacaktır. MAL SAHİBİ'nin projelerin yapımı, tasdik ettirilmesi ve inşaat ruhsatının alınması ile ilgili olarak hiçbir sorumluluğu yoktur.

İşbu sözleşmenin imzasından sonra inşaat ile ilgili temel ruhsatı MÜTEAHHİT tarafından en geç içinde alınacaktır. Binanın ruhsatı alındıktan sonra en geç içinde inşaatın yapımına başlanacaktır.

Projelerin uygulanması sırasında muhtemel proje tadilatları da yine ARSA MALİKLERİ'NE danışılarak ve yazılı onayları alınarak yapılacaktır.

MADDE 6 – BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN PAYLAŞIMI:

Müteahhit yapılacak olan binaların projesini hazırlayarak arsa sahibinin onayına sunacaktır. Arsa sahiplerinin onayını aldıktan sonra müteahhit inşaaata başlayacaktır. Mimari,statik,tesisat,elektrik projeleri belediyece tasdikli ve tarafların imzalarını taşıyan birer nüshaları belediyeden tasdikten çıkardıktan sonra arsa sahiplerine verilecektir.İşbu projeler sözleşmenin eki olacaktır.

Müteahhit tarafından inşa edilmesi kabul ve taahhüt edilen A blokta bir bodrum,bir zemin ve normal kattan ibaret olup toplam kat olarak her katta yüzölçümleri birbirine eşit dörder daireden daire olmak üzere toplam adet bağımsız bölüm inşa edilecektir.Anılan bağımsız bölümlerin müteahhit ve arsa sahibi arasındaki bölüşümü işbu sözleşmenin ekinde yer alan paylaşım krokisinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir.Buna göre,inşaa edilecek olan A bloktaki bağımsız bölümlerden

Arsa sahibine ait olacak geriye kalan diğer katlardaki daireler toplam daire ise müteahhide ait olacaktır.Ekli kroki işbu sözleşmenin ayrılmaz bir parçası mahiyetindedir.

Müteahhit tarafından inşa edilmesi kabul ve taahhüt edilen B blokta bir bodrum,bir zemin ve normal kattan ibaret olup toplam kat olarak her katta yüzölçümleri birbirine eşit dörder daireden daire olmak üzere toplam adet bağımsız bölüm inşa edilecektir.Anılan bağımsız bölümlerin müteahhit ve arsa sahibi arasındaki bölüşümü işbu sözleşmenin ekinde yer alan paylaşım krokisinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre,inşaa edilecek olan B bloktaki bağımsız bölümlerden

Arsa sahibine ait olacak geriye kalan diğer katlardaki daireler toplam daire ise müteahhide ait olacaktır. Ekli kroki işbu sözleşmenin ayrılmaz bir parçası mahiyetindedir.

Müteahhit tarafından inşa edilmesi kabul ve taahhüt edilen C blokta bir bodrum,bir zemin ve normal kattan ibaret olup toplam kat olarak her katta yüzölçümleri birbirine eşit dörder daireden daire olmak üzere toplam adet bağımsız bölüm inşa edilecektir.Anılan bağımsız bölümlerin müteahhit ve arsa sahibi arasındaki bölüşümü işbu sözleşmenin ekinde yer alan paylaşım krokisinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir.Buna göre,inşaa edilecek olan C bloktaki bağımsız bölümlerden

Arsa sahibine ait olacak geriye kalan diğer katlardaki daireler toplam daire ise müteahhide ait olacaktır.Ekli kroki işbu sözleşmenin ayrılmaz bir parçası mahiyetindedir.

MADDE 7 – MÜTEAHHİT 'İN İNŞAAT İŞİNİN YÜRÜTÜLMESİNDE UYMAK ZORUNDA BULUNDUĞU ESASLAR :

a- MÜTEAHHİT,işbu Sözleşme ile yapımın yüklendiği inşaatı,tasdikli inşaat projelerine, inşaat ruhsatına ve işbu Sözleşmeye ve teknik şartnameye daireleri ve ortak mahalleri “anahtar teslimi” inşa edecek ve ARSA MALİKLERİ'NE teslim edecektir. II no”lu harç beyanına göre ödenecek bütün iskan harçları ve vergileri MÜTEAHHİT tarafından ödenerek iskan müsaadesi de MÜTEAHHİT tarafından alınacaktır.

b- MÜTEAHHİT yukarıda yazılı olduğu üzere, inşaatı “anahtar teslimi” olarak yapmayı yüklediğinden, mali, sosyal sigortalar, iş ve her türlü mevzuattan doğan bilcümle kanuni vecibeleri yerine getirmeyi üzerine almış olduğu gibi, bunlardan doğacak her türlü mali, hukuki, idari ve cezai sorumluluğu da üzerine almıştır.

c- ARSA MALİKLERİ'nin inşaatın yapımı ile hiçbir sorumlulukları bulunmadığından, inşaat işini fenni usul ve kurallara göre yürütmek, bunun için gerekli her türlü tedbirleri almak MÜTEAHHİT'in vecibesi ve sorumluluğu altındadır.

d- İnşaat işinin bütün sorumluluğunu MÜTEAHHİT yüklediğinden, iş yerinin güvenliğinden ve iş yerinde olabilecek iş kazalarından ve üçüncü veya komşu gayrimenkullere verilebilecek zararlardan münhasıran MÜTEAHHİT sorumludur. Yüklenici işveren, üçüncü şahıs mali mesuliyet sigortasını yapmak ve poliçenin bir nüshası ile tahsilat makbuzunun bir nüshasını da arsa sahiplerine vermek zorundadır. İnşaat sırasında doğabilecek her türlü kazalardan MÜTEAHHİT tek başına sorumludur. İşçilerin işyerlerinde uğrayacakları iş kazalarından talep edecekleri her türlü tazminattan MÜTEAHHİT tek başına sorumlu olacaktır.

e- Sosyal Sigortalar Kurumuna iş yerini bildirmek, mükellefiyeti tesis ettirmek ve sigorta primlerini Kanuna uygun şekilde tediye etmek yükümü MÜTEAHHİT'e aittir. ARSA MALİKLERİ'nin bu konularla hiçbir ilgi ve sorumluluğu yoktur. İnşaatın işyeri tescili MÜTEAHHİT adına yaptırılacaktır.

f- İşin fenni mesuliyeti ve bütün işlerin plan ve projelerine uygun şekilde yapılmasını sağlamak, takip etmek, denetlemek ve sonuçlandırmak MÜTEAHHİT'e ait olup, O'nun sorumluluğu altındadır. Yapı denetim şirketiyle ilgili her türlü ödeme ve sorumluluk MÜTEAHHİT'e aittir.

g- MÜTEAHHİT, işin başından yapı kullanma izin belgesini alıncaya kadar inşaat mahalinde mevzuatın gerektirdiği tüm güvenlik önlemlerini almaya gerek işyerinde çalışan işçilere gerek sair üçüncü şahıslara veya gerekse üçüncü şahıslara ait mallara verilecek her türlü zararlardan veya kazalardan dolayı münferiden ve müstekilen sorumlu olmayı ve bunların bedellerini ve tazminatlarını arsa sahibine rücu etmeksizin ödemeyi kabul ve taahhüt etmiştir. Bütün bunlara rağmen arsa sahipleri, üçüncü kişilere veya resmi mercilere inşaatın (iş kazası vs.) bir tazminat veya ceza ödemek zorunda kalırsa bunu müteahhitten rücu yoluyla tahsis edeceklerdir. Bu tazminat ve cezaların müteahhit tarafından ödenmemesi halinde bütün bloklardaki bu sözleşmenin dördüncü maddesi f bendindeki işlemlerin eksiksiz yapımı sonrası çözülmesi gereken %30 oranındaki inşaat teminat ipoteklerinin çözümü yapılmayacaktır. MÜTEAHHİT tarafından mal sahiplerine verilen.....liralık ve..... vadeli teminat mektubu nakde çevrilecektir ve arsa sahiplerinin zararları ödenecektir.

h- İnşaat nedeniyle İş Kanunu, SSK Kanunu vs.. her türlü mevzuattan doğacak her türlü mali, hukuki, idari ve cezai sorumluluk MÜTEAHHİT'e aittir.

MADDE 8 – KAT İRTİFAKININ KURULMASI :

MÜTEAHHİT , kat irtifakına esas teşkil edecek projelerin ilgili belediye tarafından tasdik edilmesini ve temel üstü ruhsatının alınmasını müteakip gün içerisinde kat irtifakını kuracaktır. Yönetim Planı da MÜTEAHHİT tarafından hazırlanarak, tapuda tescil edilecektir. Ancak kanuni bir zorunluluk temel üstü ruhsatları alındıktan sonra kat irtifakı kurulabilir.

MADDE 9 – YAPI KULLANMA İZİN BELGESİ (İSKAN)’NİN ALINMASI KAT MÜLKİYETİNİN KURULMASI :

MÜTEAHHİT, yapılacak inşaatın yapı kullanma izin belgesini (iskanı), ARSA MALİKLERİ’ne tahsis ve tefrik edilecek bağımsız bölümlerin “anahtar teslimi” olarak yapımını müteakip alacaktır.

ARSA MALİKLERİ’ne ait bağımsız bölümlere ilişkin II No.lu Harç Beyannamesi MÜTEAHHİT tarafından ilgili Harçlar Vergi Dairesine verilerek, bu beyanname uyarınca ilgili Harçlar Vergi Dairesine verilerek, bu beyanname uyarınca tahakkuk edecek olan harç ve vergiler MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. Yine müteahhit tarafından kat mülkiyetinin de kurulması esnasında ödenecek her türlü vergi ve harçlar müteahhide ait olacaktır.

MADDE 10 – İNŞAATIN TESLİM SÜRESİ :

Sözleşme konusu inşaatın, temelüstü ruhsatının alınmasından itibaren inşaatın eksiksiz bitirilip teslim süresi aydır. Peyzaj ve çevre düzenleme işleri bu sürenin içindedir. Bu müddet sonunda binalar eksiksiz olarak bitirilip cins tashihi yapılmış kat mülkiyeti tapuları ve iskan raporu alınmış olarak anahtar teslimi halinde arsa sahiplerine teslim edilecektir.

MADDE 11 – İNŞAATIN TESLİMİNİN GECİKMESİ HALİNDE YÜKLENİCİ TARAFINDAN ÖDENECEK GECİKME CEZASI VE GECİKME TAZMİNATI ÖBÜR TAZMİNATLAR

A) GECİKME CEZASI (CEZAI ŞART):

İnşaatın iş bu sözleşme hükümlerine uygun olarak en geç ruhsat alındıktan sonra..... ay içerisinde eksiksiz olarak bitirilip cins tahsisi yapılmış, kat mülkiyeti tapuları ve iskan raporu alınmış olarak anahtar teslimi halinde arsa sahibine teslim edilecektir. (İskanla ilgili her türlü vergi ve harçlar MÜTEAHHİT ‘e aittir.)

İnşaatın mezkur süre sonunda gerek işbu sözleşme koşullarına gerekse işbu sözleşmenin ekinde yeralan teknik şartname şartlarına uygun olarak arsa sahibine teslim edilmemesi, eksik ve bozuk yapılması halinde MÜTEAHHİT, geciken her ay için daire başına 1000 USD (Amerikan Doları) cezai şart ödeyecektir.

B) GECİKME TAZMİNATI (KİRA MAHRUMİYETİ):

Yüklenici, teslim tarihinde, sözleşmeye ve imar durumuna uygun olarak ve yapı kullanma izni alınmış olarak inşa edip teslim etmediği takdirde, arsa sahiplerine, her bir daire ve her ay için emsal ve rayiç düzeyinde kira parası ödeyecektir.

Kira parası hesaplanırken, cezai şart ile irtibatlandırılmayacak ve müstakil olarak hesaplanacaktır.

C) MÜTEAHHİT ’in her bir bağımsız bölüm için işbu maddede öngörülen aylık cezai şartı ödeme yükümlülüğü ikinci MÜTEAHHİT inşaatı yapıp işbu sözleşme hükümlerine uygun olarak teslim edinceye kadar devam eder. MÜTEAHHİT inşaatı hiç başlamazsa ve yapmaktan vazgeçerse veya inşaatın herhangi bir safhasında müteahhit inşaat taahhüdünü yerine getirmekten vazgeçerse o güne kadar yapmış olduğu işler, malzemeler ve yaptığı harcamaları arsa sahiplerinden isteyemez, alıp veya söküp götürmez.

D) OLUMLU VE OLUMSUZ ZARARLAR İÇİN TAZMİNAT

Yüklenici sözleşme ve imar mevzuatı gereklerine uygun olarak ve teslim tarihinde inşaatı teslim etmediği takdirde, arsa sahipleri, YASANIN KENDİLERİNE TANIDIĞI YASAL SÜRELER İÇİNDE, sözleşmeden dönerek, hem olumlu ve hem de olumsuz zararlarını birlikte talep edebilir.

E) Yüklenici ayrıca, gecikilen her ay ve her daire için rayiç ve emsal düzeyinde gecikme tazminatı (kira mahrumiyeti) ödeyecektir. Kira tazminatı hesaplanırken, ceza koşulu ile irtibat kurulmayacak, ayrı ayrı ve tam olarak hesaplanacaktır.

F) Yüklenici, yapı kullanma izni tarihinden başlayarak, inşaatın iş, işçilik ve malzemenin ve bu suretle meydana getirilen inşaatın sağlamlığından dolayı 5 yıl süreyle garanti vermiştir.

G) Yüklenici, arsa sahiplerinin önerdiği yapı denetim kuruluşu ile sözleşme yapacak, bu kuruluşun ücretini ödeyecektir. Yüklenici yapı denetim kuruluşunun görevini yapmasına engel olmayacaktır.

H) Proje çizimi, onaylatılması, harçların ödenmesi, ruhsatların alınması, kısaca ilk işten son iş olan yapı kullanma izninin alınmasına (dahil) kadar tüm iş ve işlemler yüklenici tarafından yapılacaktır. Arsa sahipleri yükleniciye bu konuda yeterli yetkileri bulunan vekaletname verecektir.

MADDE 12 – TESLİM :

MÜTEAHHİT inşa edeceği daireleri ve sosyal tesislerin tasdikli mimari projelerine, inşaat ruhsatına, teknik şartnamesine uygun olarak tamamlandıktan sonra “Anahtar Teslimi” olarak ARSA MALİKLERİ’ne teslim etmek üzere yazılı bildirimde bulunacaktır.

MÜTEAHHİT ’in bildirim tarihinden itibaren en geç gün içerisinde ARSA MALİKLERİ’nin tayin edeceği yetkili fen adamları, MÜTEAHHİT ’in yetkili adamları ile birlikte binanın kabul işlemlerine geçecek ve en geç gün içerisinde bu işlemleri tamamlayacaklardır.

Taraflar neticeyi belirten bir teslim tutanağı hazırlayarak, imzalayacaklardır. Eksiklikler var ise bu eksiklikler yapının kullanım amacına uygun olarak kullanılmasına engel değilse blok teslim alınıp, teslim belgesi düzenlenecektir. Ancak mevcut eksikliklerin giderilmesi tarafından süre belirtilerek taahhüt edilecektir. Bütün eksikleri tamamlanınca iskan müsaadesi alınan bu dairelere kat mülkiyeti tapuları da müteahhit tarafından alınacaktır. Ancak bu işler tamamlanınca anahtar teslimi yapılacaktır.

MADDE 13 – YÜKLENİCİYE AİT GİDERLER :

ARSA MALİKLERİ ile MÜTEAHHİT arasında “gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımı” esasında ve “anahtar teslimi” şeklinde sözleşme yapıldığından, inşaatın yapımı ve gayrimenkulle ilgili bircümle masraflar, vergi ve harçlar MÜTEAHHİT tarafından karşılanacaktır.

MÜTEAHHİT tarafından yapılacak masraflar, vergi, resim, harç ve sair giderler aşağıda gösterilmiştir.

- 1** – İnşaatın temel üstü ruhsatlarının alınması ile ilgili olarak Belediye Gelirler Kanunu gereğince ödenmesi gereken vergi, resim ve harçların tamamı, ruhsat alımı sırasında ödenmesi gereken yapı denetim harcı, ruhsatla ilgili tüm harçlar MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 2** – Sözleşme konusu inşaatın yapımında, temelden çatıya ve “anahtar teslimi” olarak kullanılacak bilyümle malzemenin temini, bedelleri, nakliyesi, yerinde imalı ve montaj bedellerinin tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 3** – İnşaatta çalışacak işçilerin, teknik personelin, taşeronların, sair eleman ve personelin bilyümle ücretleri, hak edişleri, sosyal sigorta primleri, vergi stopajları, ikramiyeleri, her çeşit tazminatları ve haklarının tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 4** – Bu sözleşmedeki gerek arsa sahiplerinin ve gerekse müteahhidin olmak üzere binaların tamamının bağımsız bölümlerinin yapı kullanma izin (iskan) belgelerinin alınması ile ilgili bilyümle vergi, harç ve masraflarının tamamı MÜTEAHHİT tarafından, II No’lu Beyannameye göre ödenecek iskan harç ve vergileri de MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 5** – Bu sözleşmedeki binaların tamamının kat irtifakının kurulması ve kat mülkiyeti ile ilgili bilyümle masraflar, harçlar ve vergilerin tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 6** – İşbu Sözleşmenin damga vergisi, noter masrafları MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 7** – Tapuya şerh harcı, tapuya şerh veren(MÜTEAHHİT) tarafından ödenecektir.
- 8** – İnşaatın devamı süresince işgaliye harçlarının tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 9** – Bu gayrimenkulle ilgili sözleşmenin yapıldığı tarihten itibaren emlak vergisinin % 100’ü MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 10** – Bağımsız bölümlerin arsa malikleri tarafından sözleşmenin maddesine göre tapuda MÜTEAHHİT ’e devri (ferağı) sırasında ödenmesi gereken alım ve satım harçlarının % 100’ü MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. İnşaat teminat ipoteklerinin tesisi ve kaldırılması ile ilgili ödenmesi gereken bilumum vergi ve harçlar da yine MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.
- 11** – Binaların sözleşme konusu ikmal ve iskan raporunun alınmasından sonra binaların elektrik, doğalgaz ve su bağlantıları MÜTEAHHİT tarafından yapılacak ve tüm tesisatlar denenip uygunluğu MÜTEAHHİT tarafından onaylandıktan sonra arsa sahiplerine teslim edilecektir. İskan raporundan sonra MÜTEAHHİT şantiye elektriği ve su paralarını da ödeyerek ilişkisini kesecektir.
- 12** – MÜTEAHHİT inşaat safhasında Sular İdaresi, Elektrik İdaresi ve sair kurumlar ile yapacağı sözleşmeleri ARSA MALİKLERİ’ne vekaleten değil kendi adına yapacaktır. Bu konudaki tüm masraflar MÜTEAHHİT ’e ait olacaktır.
- 13** – İşbu sözleşmenin imzalanmasından itibaren işbu sözleşmenin hükümlerine uygun olarak KAT İRTİFAKI, KAT MÜLKİYETİ (iskan müsaadesi alınmış olarak) Tapuları ve anahtarları ile birlikte bağımsız bölümlerin arsa sahiplerine teslim edilinceye kadar arsa sahipleri adına tahakkuk edenlerde dahil olmak üzere

gerek gayrimenkul ve gerekse inşaat harcamalarıyla ilgili bütün masraflar bu sözleşmenin masrafları da dahil olmak üzere yapılacak olan keşif proje yaptırılması proje ve ruhsat harcamaları vs. masraflarla bunlara ilişkin K.D.V. tümüyle Emlak alım Vergileri, İskan Harçları Vergileri, Çevre Temizlik Vergileri, KAT İTTİFAKI TESCİL Masrafları Harcı , Belediye ve bilumum resmi ve özel dairelere ödenecek resim ve harçlar tapunun bağımsız bölüm devir masrafları tüm inşaat işçilik ve malzeme masrafları hafriyat ve nakliye bedelleri sosyal sigortalar primleri, stopaj vergileri, şantiye elektrik su masrafları, trafo bedeli, otopark harcı, kanalizasyon elektik su bağlama masrafları, noter harçları masrafları, iş kazaları dolayısıyla doğacak maddi ve manevi tazminatlar, cezai ve hukuki sorumluluklar, bina inşaat vergisi MÜTEAHHİT, kazanç vergileri, temizleme ve velhasıl işbu sözleşmenin imzalanmasından binaların sözleşmedeki hukuki ve teknik şartlar dahilinde yapıлып teslim edildiği tarihe kadar yapılacak her türlü masraflar cezalar, cezai hukuki ve mali sorumluluklar münhasıran MÜTEAHHİT ' e ait olup bunlarla ilgili bilcümle ödemelerde MÜTEAHHİT 'e aittir. Keza tadilat ruhsatı, harç ve giderleri ve burada hasren sayılmayan her türlü masraflar ile şantiye binası inşası ve yıkım masrafları, bahçe ve otopark tanzimi vb. masrafların tamamı MÜTEAHHİT tarafından karşılanacak ve arsa sahibinden talep edilmeyecektir. İnşaatın devamı sırasında yasalarda yapılacak değişikliklere göre tahakkuk edecek her türlü harç ve vergilerde MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. İskan alınırken emlak alım vergileri, iskan vergileri II. No'lu Harç Beyannamesi'ne göre ödenecek harç ve vergilerde yine MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. Ve burada sayılmayan tüm inşaat giderleri de yine müteahhit tarafından ödenecektir.

MADDE 14- ARSA SAHİPLERİNE AİT GİDERLER

ARSA MALİKLERİ tarafından yapılacak masraflar, aşağıda gösterilmiştir:

İşbu Sözleşme'nin imzası tarihinden önceki döneme ilişkin olarak ARSA MALİKLERİ adına tahakkuk etmiş ve/veya edecek olan her türlü vergi, ceza, emlak vergisi ve cezası , gecikme faizleri ve benzeri yükümlülüklerin tamamı ARSA MALİKLERİ tarafından ödenecektir.

MADDE 15 - TAPUYA ŞERH :

Taraflardan her biri tek başına müracaatla işbu Sözleşmeyi İstanbul İli, İlçesi,.....Köyü,..... Pafta,..... Parsel de satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi olarak tapuya şerh ettirebilir. ARSA MALİKLERİ iş bu sözleşmenin MÜTEAHHİT tarafından münferiden tapuya şerh ettirilmesini kabul ettiklerini beyan ve ikrar ederler.

Tapuya şerh masrafları YÜKLENİCİ'ye ait olacaktır.

MADDE 16 – ÖZEL ŞARTLAR :

Taraflar arasında uygulanacak özel şartlar aşağıda yazılıdır.

a – MÜTEAHHİT , hiçbir sebep ve şart altında ve hiçbir şekilde ARSA MALİKLERİ'nden fiyat ve maliyet farkı ya da bağımsız bölümlerin paylaşım yüzdesinde herhangi bir değişiklik, bedel ve fark isteyemez.

b – ARSA MALİKLERİ de MÜTEAHHİT 'den bağımsız bölümlerin paylaşım oranında hiçbir şekil ve surette değişiklik talep edemez.

c - İnşaatın devamı sırasında gerek arsa sahibi gerekse MÜTEAHHİT firma işbu sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmez veya sözleşmeye aykırı davranışlarda bulunursa bu takdirde sözleşmeyi ihlal eden tarafa ihtar gönderilerek ihlalin giderilmesi için münasip bir süre verilebilir. Bu süre içerisinde de ihlal giderilmezse sözleşme feshedilebilir.

d – MÜTEAHHİT projeye aykırı hiçbir değişiklik yapamaz, iskanı engelleyici bir durum olursa vaki zararları ödemekle mükelleftir. Keza arsa sahibine ait bölümler ile ortak bölümleri tadil eder nitelikte bir durum mevcut olursa MÜTEAHHİT arsa sahiplerinin yazılı onayını almak zorundadır.

e – İnşaat yapımı denetim firmasını seçme hakkı arsa sahibine aittir. Arsa sahibinin seçeceği yapı denetim firmasının ücret ve masraflar MÜTEAHHİT tarafından karşılanacaktır.

f – Arsa sahibinin işin başlangıcından bitimine kadar bütün işleri kontrol ettirme hakkı vardır. Aykırı bir durum olduğu takdirde ilgili mercilere yapılacak müracaat ile durum tespitini müteakip işin durdurulması yetkisine sahiptir.

g – MÜTEAHHİT işbu sözleşmenin imzalanmasından önce inşaat yapılacak arsayı hem hukuki olarak hem de fiilen incelemiştir. Bu nedenle sözleşmenin imzasını takiben arsa hakkında fikir beyanıyla sözleşmeden vazgeçemez ve bağımsız bölüm artırımı talep edemez.

h – Yetkili ve uzman bir kurum ve kuruluşa zemin etüdü yaptırılacaktır.

ı – MÜTEAHHİT sözleşmede üstlendiği yükümlülükleri bizzat yerine getirmeye mecburdur. Hiçbir suretle inşaatı başkasına devredemez. Aksi takdirde bu bir fesih nedenidir.

i – İmar durumu ile ilgili olarak inşaata ilişkin hakların artması taraflarca bu sözleşmedeki oranlar dahilinde paylaşılır. Bu durumda tarafların birbirinden ek bir ivaz talebi mevzubahis olamaz.

j – İnşaatın işbu sözleşme hükümlerine uygun olarak süresi içerisinde eksiksiz şekilde bitirilip binanın iskan raporu ve Kat Mülkiyeti Tapularını alarak anahtar teslimi halinde arsa sahibine teslim edilmesi esastır. Her ne sebep ve suretle olursa olsun bina sözleşme ve teknik şartname hükümlerine uygun olarak, kat irtifaklı ve kat mülkiyetli olarak anahtar teslimi halinde arsa sahiplerine teslim edilmedikçe MÜTEAHHİT 'in işbu sözleşmeden doğan yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılmayacaktır.

k – MÜTEAHHİT arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin inşaatında kendi kusurundan dolayı gecikmeye meydan vermeyecek arsa sahiplerinin payına düşen daireleri kendi payına düşenleri ile aynı sürede tamamlayacaktır

l – MÜTEAHHİT Kast kusur ve ihmali neticesinde arsa sahiplerine gelebilecek her türlü harç masraf ceza ve tazminat ile bu zararlardan dolayı yine arsa sahiplerine gelebilecek mali hukuki ve cezai her türlü sorumluluklar müteahhide ait olacaktır ve bunların tüm sonuçları arsa sahiplerine rücu edilmeksizin münferiden ve mustakilen MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

m – İşbu sözleşme karşılıklı anlayış ve iyi niyet kuralları içinde hazırlanıp imza altına alınmıştır. Yine taraflar işbu sözleşme hükümlerine iyi niyetle riayeti peşinen kabul ederler.

n – Tarafların vefatı halinde varisleri de sözleşmeyi hukuki ve teknik şartları ile beraber bütünüyle şimdiden kabul ve taahhüt ederler.

o – ARSA MALİKLERİ, MÜTEAHHİT 'den teknik şartnameden farklı bir talepte bulunması halinde, iş programının bozulmaması kaydı ile MÜTEAHHİT imkanlar ölçüsünde bu istekleri yerine getirecektir.

Farklı malzemenin kullanılması süre kaybına neden olması halinde kaybedilen süre inşaat süresine ilave edilecektir.

MADDE 17 – MÜCBİR NEDENLER

Mücbir neden, akdi sorumlulukların tamamen veya kısmen ifasını engelleyen veya geciktiren, kendisinden kaçınılamayan ve önceden kestirilemeyen olayları ifade etmek olup, deprem, doğal afetler, savaş, iç savaş gibi olaylar ile MÜTEAHHİT 'in kusurundan kaynaklanmayan gecikmelerdir.

İşbu sözleşmeden doğacak anlaşmazlıklar Kartal Mahkemeleri ve İcra Müdürlükleri yetkilidir.

MADDE 18 – TEBLİGAT ADRESLERİ

Tarafların tebligat adresleri işbu Sözleşmede yazılıdır. Taraflar adres değişikliklerini bir hafta içerisinde noter kanalı ile diğer tarafa bildirmedikçe bu adreslere yapılacak tebligatlar geçerli olacaktır.

Binalar, ilgili Belediyesince tasdik edilen elektrik, tesisat, ısı yalıtım, statik ve mimari projeler ile yukarıda yazılı Maddelik teknik şartnameye uygun olarak inşa edilecektir.

MADDE 19-İNŞAATIN TEKNİK ŞARTLARI

Binalar, ilgili Belediyesince tasdik edilen elektrik, tesisat, ısı yalıtım, statik ve mimari projeler ile yukarıda yazılı 29 maddelik teknik şartnameye uygun olarak inşa edilecektir.

.....maddeden ibaret işbu teknik şartname sözleşmenin ayrılmaz bir parçasıdır.

...../.../201....

ARSA MALİKLERİ

MÜTEAHHİT

EK-2 GELİR PAYLAŞIMI ESASLI DÜZENLEME ŞEKLİNDE GAYRİMENKUL SATIŞ VAADİ VE ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

1- TARAFLAR

Bir tarafta adresinde faaliyet gösteren **ARSA Ticaret A.Ş.** ("ARSA SAHİBİ") ile diğer tarafta adresinde faaliyet gösteren **MÜTEAHHİT İnşaat ve Ticaret A.Ş.** ("MÜTEAHHİT") arasında aşağıdaki hüküm ve şartlar dahilinde işbu Gelir Paylaşımı Esaslı Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ("Sözleşme") akdedilmiştir.

MÜTEAHHİT ve ARSA SAHİBİ, işbu Sözleşme içerisinde kısaca ayrı ayrı "Taraflar" olarak anılacaklardır.

2- TANIMLAR

İşbu Sözleşme'de bundan böyle;

ARSA SAHİBİ : Arsa'nın (aşağıda tanımlandığı üzere) maliki olan **ARSA Ticaret A.Ş.**

MÜTEAHHİT: Arsa üzerinde yapılacak İnşaat İşlerinin müteahhitliğini üstlenen **MÜTEAHHİT İnşaat ve Ticaret A.Ş.**

Arsa: İli, ilçe, pafta, parselde yer alan net 7.000 m2 büyüklüğünde arsa,

İnşaat İşleri: Arsa üzerinde MÜTEAHHİT tarafından işbu Sözleşme ve ekleri, ilgili mevzuat ve alınan izinlere uygun şekilde yapılacak olan yapılaşma faaliyetlerini ve bunların sonucunda oluşan yapıyı,

Bağımsız Bölüm(ler) : Yetkili merciler tarafından onaylı plan ve projelerine göre inşa olunacak müstakil birimleri,

İskan: imar Kanunu, Kat Mülkiyeti Kanunu ve sair ilgili mevzuat hükümlerine göre alınacak Yapı Kullanma İzin Belgesini,

Toplam Satış Hasılatı : Her bir Bağımsız Bölümün satışı karşılığında tahsil edilen tutarı,

Net Satış Hasılatı : Toplam Satış Hasılatı'ndan satışa ilişkin harç, vergi ve benzeri yükümlülükler düşüldükten sonra kalan tutarı,

Proje Müdürü: MÜTEAHHİT tarafından belirlenen ve İnşaat İşlerinin işbu sözleşme ve ekleri, ilgili mevzuat ile alınan izinlere uygun şekilde yürütülmesinin takibinden sorumlu gerçek kişiyi, (Proje Müdürü, MÜTEAHHİT tarafından Arsa sahibine yazılı olarak bildirilecektir.)

İfade edecektir.

3- SÖZLEŞMENİN KONUSU VE NİTELİĞİ

Arsa üzerine, MÜTEAHHİT tarafından işbu Sözleşme ve ekleri, ilgili mevzuat ile alınan izinlere uygun İnşaat İşlerinin yapılması, söz konusu İnşaat İşlerinin tamamlanmasını müteakip kat irtifak listesine göre Bağımsız Bölümlerin nihai alıcılara satışının gerçekleştirilmesi ve bu satıştan elde edilecek gelirin Taraflar arasında paylaşımı ile bu süre zarfında Taraflar'ın hak ve yükümlülüklerinin kapsamı işbu Sözleşme'nin konusunu teşkil etmektedir.

İnşaat İşleri; işbu Sözleşmenin eki olan Teknik Şartname'ye (EK-1) uygun şekilde A segmente hitap edecek şekilde yerine getirilecektir.

4- HİSSELER VE ORANLAR

Yatırımcı tarafından nihai alıcılara satılan Bağımsız Bölümlerin Toplam Satış Hasılatının MÜTEAHHİT ve ARSA SAHİBİ arasında işbu Sözleşme hükümlerine göre % 43 ARSA SAHİBİ % 57 MÜTEAHHİT ödenecek şekilde paylaşılacaktır ____

İSİM	ESAS %	VERİLEN %	ALINAN %	SONUÇ %
ARSA SAHİBİ	100	45	0	45
MÜTEAHHİT	0	0	45	55

5- ARSA DURUMU VE İMAR ŞARTLARI

İşbu Sözleşme hüküm ve şartları, Arsa'nın mevcut imar durumunun korunacağı varsayımıyla oluşturulmuştur. Herhangi bir sebeple Arsa'ya ilişkin imar durumunun inşaat ruhsatının alınmasından önce değişmesi durumunda, ARSA SAHİBİ'nin işbu Sözleşme'yi tek taraflı olarak derhal feshetme hakkı bulunmaktadır. ARSA SAHİBİ'nin Sözleşme'yi işbu madde kapsamında feshetmesi halinde, söz konusu feshin MÜTEAHHİT'in herhangi bir kusurundan kaynaklanmıyor olması kaydıyla, ARSA SAHİBİ, MÜTEAHHİT'in işbu Sözleşme'ye uygun olarak yapmış olduğu ve belgelendireceği masraflarını fesih tarihini izleyen on (10) gün içerisinde ödeyecektir. İnşaat kat irtifakı/kat mülkiyetine konu Bağımsız Bölümlerin Toplam Satış Hasılatı'nın belirtilen oranlarda bölüşülmesi şekliyle hak sahibi olacaklardır.

6- MÜTEAHHİT'İN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

6.1- Bağımsız Bölümlere İlişkin Hak

Bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek Toplam Satış Hasılatı'nın %45'ü (yüzdekırkbeş) ARSA SAHİBİ'ne %55 'si (ellibeş) MÜTEAHHİT'e ait olacaktır. MÜTEAHHİT ve ARSA SAHİBİ, yapılan inşaat kat irtifakı/kat mülkiyeti konu Bağımsız Bölümlerin Toplam Satış Hasılatı'nın belirtilen oranlarda bölüşülmesi şekliyle hak sahibi olacaklardır.

Tapu Devirleri, giderleri MÜTEAHHİT'e ait olmak üzere ARSA SAHİBİ'nce yapılacaktır. Ancak tapu devri dışında, Tapu İdaresinde ve diğer kurum ve kuruluşlarda yapılacak her türlü işlemleri giderleri yine MÜTEAHHİT tarafından karşılanarak ARSA SAHİBİ vekaleti ile MÜTEAHHİT tarafından yapılacaktır.

ARSA SAHİBİ, tapu işlemlerinin MÜTEAHHİT tarafından yürütülmesi için MÜTEAHHİT'in veya bildireceği kişilerin adına vekaletname verebilir. Buna bağlı olarak alınacak müstakil tapular ile ilgili tüm masraflar MÜTEAHHİT tarafından karşılanacaktır. İşlemin tamamlanmasını takiben bağımsız bölümlerin kat mülkiyeti işlemleri tamamlanarak tapuları alıcılar adına tescil edilecektir.

6.2- Kat İrtifakı Kurma Yükümlülüğü

MÜTEAHHİT, kat irtifakını yasal imkânları oluştuğunda ve en geç temel üstü ruhsatının alınması aşamasında kuracak ve tapuda tescilini yaptıracaktır. Kat irtifakının kurulmasında ruhsata esas projeye göre Bağımsız Bölümler numaralandırılarak, metrekare, mevkii ve diğer özellikleri göz önünde bulundurularak tahmini değerleri ile orantılı olarak arsa paylan tespit edilerek kat irtifakları kurulacaktır. ARSA SAHİBİ kat irtifakı kurulması aşamasında MÜTEAHHİT'e makul düzeyde gerekli olan yardımda bulunacaktır.

6.3-Yapı Ruhsatının Alınması Yükümlülüğü

Yapı ruhsatı, ilgili belediyeden ARSA SAHİBİ tarafından alınacaktır. MÜTEAHHİT; İskanı almakla yükümlüdür. Bu sebeple MÜTEAHHİT ilgili resmi kurum ve kuruluşlara müracaatta bulunarak gerekli tüm işlemleri yerine getirecektir. Bu aşamalarda ortaya çıkması muhtemel her türlü olumsuzluk MÜTEAHHİT tarafından giderilmeye çalışılacaktır.

6.4-İnşaat Yapma Yükümlülüğü ve Süresi

İnşaat İşlerinin; işbu Sözleşme ve ekleri, ilgili mevzuat ile alınan izinlere uygun şekilde, tam, zamanında ve gereği gibi yerine getirilmesi ve buna ilişkin maliyet MÜTEAHHİT'e aittir.

MÜTEAHHİT, ARSA SAHİBİ'nin yapı ruhsatını alım tarihinden itibaren 18 (onsekiz) ay içerisinde İnşaa İşlerini tam ve gereği gibi tamamlayacak, ARSA SAHİBİ'ne aşağıda Madde 8'de düzenlenen Geçici Kabul işlemleri için yazılı bildirimde bulunacaktır. İnşaat İşlerinin tam ve gereği gibi tamamlanmasından maksat Bağımsız Bölümlerin işbu Sözleşme ve eklerine, ilgili mevzuat ile alınan izinlere uygun olarak yapılmasıdır. ARSA SAHİBİ ekli Teknik Şartname'ye uygun olarak kat irtifakı tapuları alınmış ve İskan başvurusu yapılmış olan inşaatı İskanı alınmadı gerekçesiyle Geçici Kabulden imtina edemez. MÜTEAHHİT'in İnşaat İşlerini teslim borcu aşağıda Madde 9'da düzenlendiği şekilde Kesin Kabul ile tamamlanmış olacaktır. MÜTEAHHİT, Geçici Kabulü müteakip sekiz (8) ay içinde İskanı alacaktır. MÜTEAHHİT, inşaat temel ruhsatının alınmasından itibaren 26 (yirmialtı) ay içerisinde iskanı alınmış olarak İnşaat İşlerini tamamlamış ve ARSA SAHİBİ'ne teslim etmiş olacaktır.

İnşaat İşleri ile ilgili mevzuattan doğan tüm hukuki, mali ve cezai sorumluluk MÜTEAHHİT'e aittir. Bu kapsamda ilgili mevzuata aykırı hareketlerden doğabilecek ceza ve ödemelerden MÜTEAHHİT sorumludur. ARSA SAHİBİ'nin İnşaat İşlerinin yapımı ile hiçbir ilgisi olmaması sebebiyle, inşaatla ilgili hiçbir sorumluluğu da yoktur. İşbu Sözleşmede ayrıca belirtilmedikçe İnşaat İşleri ile ilgili tüm masraflar ile kanunen MÜTEAHHİT'e ait olan tüm vergi, resim ve harçlar MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

6.5 – İnşaat İşlerinin Teslim Süresinin Gecikmesi

Yukarıda yazılı inşaat işlerinin tamamlanarak teslim süresi İskan'ın alınması hariç oniki (12) aydan fazla gecikirse ve bu gecikme MÜTEAHHİT'in herhangi bir kusurundan kaynaklarsa MÜTEAHHİT işbu sözleşmedeki paylaşım oranlarına göre ARSA SAHİBİ'nin payına düşen bağımsız bölümlerin herbiri için

kusuru oranında aylık piyasa rayicine denk gelen (Bağımsız bölümler hisseli ise hissesi oranında) kaybı tazminatı ödeyecektir. MÜTEAHHİT tarafından söz konusu tazminatın ödenmesi ARSA SAHİBİ'nin fesih hakkı da dahil olmak üzere, işbu sözleşmede düzenlenen diğer haklarına helal getirmez.

6.6-Sigorta Yükümlülüğü

MÜTEAHHİT, Arsa'yı teslim alınmasından İnşaat İşlerinin tamamlanarak ARSA SAHİBİ tarafından Kesin Kabulüne kadar geçecek süre için, İnşaat İşlerine ilişkin all-risk, işveren mali mesuliyet ve üçüncü şahıs mali mesuliyet sigortalarını tüm masrafları kendisine ait olmak üzere inşaat ruhsatının alınmasını müteakip yaptırmakla yükümlüdür.

Bu sigortaların yaptırılmaması hâlinde MÜTEAHHİT'e verilecek on (10) günlük mehlin sonunda, ARSA SAHİBİ'nin tüm masrafı MÜTEAHHİT'e ait olmak üzere söz konusu sigortaları kendisi yaptırmaya hakkı bulunmaktadır.

7- ARSA SAHİBİ'NİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

7.1- Arsanın Zilyetliğinin Devri ve Tasarrufi İşlemler Yapmama Yükümlülüğü

ARSA SAHİBİ, Arsa'yı her türlü hukukî, mali ve fiilî takyidattan arınmış (işbu Sözleşme ile tapuya konulacak şerh hariç olmak üzere), boş ve inşaat yapılmasına uygun şekilde işbu Sözleşme'nin imzalanmasını müteakip en geç 15 (onbeş) gün içinde MÜTEAHHİT'e teslim etmekle yükümlüdür. Arsa'nın teslimi MÜTEAHHİT ile ARSA SAHİBİ arasında imzalanacak bir teslim tutanağı ile yapılır. ARSA SAHİBİ teslim anında Arsa'ya ait çap, röperli kroki imar durumu, tasdikli projeler ve sair gerekli evrakları MÜTEAHHİT'e verecektir.

Arsa'nın, ARSA SAHİBİ tarafından zamanında ve gereği gibi teslim edilmemesi halinde uğranılacak zarardan MÜTEAHHİT'in herhangi bir sorumluluğu bulunmayacak ve geç teslim durumunda MÜTEAHHİT bu gecikme süresini İnşaat İşlerinin tamamlanarak teslimi süresine ekleme hakkına sahip olacaktır.

ARSA SAHİBİ, işbu Sözleşme hükümleri saklı kalmak üzere ve işbu Sözleşme süresince, Arsa üzerinde her türlü haciz, ipotek, kredi sözleşmesinden kaynaklanan kısıtlama, her türlü takyidat ve sınırlamadan kaçınacağını taahhüt eder. Arsa üzerine herhangi bir haciz, ipotek, kredi sözleşmesinden kaynaklanan kısıtlama, her ne nam altında olursa olsun herhangi bir takyidat veya sınırlama geldiği takdirde ARSA SAHİBİ, bu takyidat ve sınırlamaları derhal kaldırmakla yükümlüdür. Arsa, MÜTEAHHİT tarafından işbu Sözleşme konusu İnşaat İşleri dışında herhangi bir maksatla kullanılamaz.

7.2- Vekaletnameleri Tanzim Yükümlülüğü

ARSA SAHİBİ, işbu Sözleşmenin icrasının teminini sağlamak üzere gerekli hukuki ve idari işlemleri yapabilmesi için MÜTEAHHİT'i ihtiyaç doğdukça vereceği vekaletname(ler) ile gereği gibi yetkilendirecek, gerektiğinde asaleten hazır bulunacaktır. Söz konusu vekaletnamelerin hazırlanmasına yönelik tüm işlemleri MÜTEAHHİT yerine getirecektir. ARSA SAHİBİ söz konusu vekaletnameleri, ilgili hazırlık işlemlerinin MÜTEAHHİT tarafından zamanında yerine getirilmiş olması ve içeriğinin ARSA SAHİBİ tarafından uygun bulunması kaydıyla, MÜTEAHHİT tarafından yapılan yazılı talepten itibaren on (10) gün içinde MÜTEAHHİT'e verecektir. MÜTEAHHİT'e verilecek olan bu vekaletname(ler), işbu Sözleşme konusu işlerin takibini ve ifasını kolaylaştırmaya yönelik olup, söz konusu vekaletnamelere istinaden yapılacak her türlü proje ve proje tadilatları önceden ARSA SAHİBİ'nin onayına sunulacak yazılı muvafakati alınacaktır.

7.3- İşin Denetlenmesi

ARSA SAHİBİ, işbu Sözleşme hüküm ve şartlarına göre MÜTEAHHİT'in yükümlülükleri bitinceye kadar İnşaat İşlerinin her safhasında, bizzat veya görevlendireceği kontrol yetkilisi ("Kontrolör") aracılığı ile İnşaat İşlerinin gereği gibi yapılıp yapılmadığını ve inşaat tekniği ile yapı denetim ilkelerine uygun olup olmadığını her zaman denetleme yetkisine sahiptir.

ARSA SAHİBİ'nin işbu Maddede düzenlenen denetleme hakkı kapsamında MÜTEAHHİT'e uyanda bulunmamış olması MÜTEAHHİT'in işbu Sözleşme dahilindeki sorumluluklarını etkilemez ve iş akışını engelleyecek biçimde kullanılamaz. ARSA SAHİBİ'nin bu hakkını hiç veya gereği gibi kullanmamış olması, MÜTEAHHİT'in yapılacak olan inşaatla göstermesi gereken özen mükellefiyetini ortadan kaldıran bir unsur ve davranış olarak kabul edilemez.

7.4- ARSA SAHİBİ'ne Ait Masraflar

İşbu Sözleşme'de ayrıca belirtilenler saklı kalmak kaydıyla aşağıda yer alan masraflar ARSA SAHİBİ tarafından karşılanacaktır;

- a. İşbu Sözleşme'nin akdedilmesinden önceki tarihte Arsa'ya ilişkin olarak tahakkuk etmiş olan emlak vergisi ile sair vergi ve cezalar ile işbu Sözleşme'nin akdedilmesinden önce doğmuş diğer her türlü giderler, tazminatlar vs.,
- b. Plan, proje, etüd, danışmanlık, mimarlık ve mühendislik masrafları (yapı ruhsatının alınmasından sonraki masraflar hariç olmak üzere),
- c. Proje tasdiki sırasında gerekli evrakın tanzimi masrafları, proje tasdik harcı, teknik eleman tasdik harcı, proje vize harçları ve inşaatla ilişkin ruhsatların alınması ile ilgili masraflar.
- d. Tahakkuk tarihi sonradan olsa dahi işbu Sözleşme'nin imzasından önce doğan tüm borçlar,
- e. Yapı Ruhsatının alınması aşamasında yapı denetim şirketi ile yapılacak anlaşma masrafları ile inşaat süresince yapı denetim şirketine yapılacak ödemeler

İşbu Sözleşme kapsamında MÜTEAHHİT'e ait olduğu tanımlanmış olan masraf ve giderlerin herhangi bir bölümü, yasal olarak veya gecikmenin getireceği zararlardan kaçınmak üzere ARSA SAHİBİ tarafından ödenmek durumunda kalırsa, MÜTEAHHİT söz konusu bedeli ARSA SAHİBİ'ne üç (3) işgünü içerisinde aynen ve defaten ödemekle yükümlüdür.

8- İNŞAATIN GEÇİCİ KABULÜ

İnşaat İşleri'nin tam, gereği gibi ve zamanında tamamlanması üzerine MÜTEAHHİT tarafından ARSA SAHİBİ'ne yazılı bildirimde bulunulur. Söz konusu bildirim almasını müteakip ARSA SAHİBİ, 15 (onbeş) gün içerisinde, yapı ruhsatı ekini oluşturan proje, teknik şartname ve iş programına göre inşaatın tüm Bağımsız Bölümlerinde, ortak alanlarında ve tüm eklentilerinde, alt ve üst yapı mimari-inşaat, mekanik, elektrik, teçhizat - tesisat, sabit dekorasyon ve diğer tüm unsurları bakımından incelemek üzere MÜTEAHHİT varsa Kontrolör ve Proje Müdürü ile biraraya gelerek, yerinde müştereken inceleme ve değerlendirme yapan söz konusu inceleme ve değerlendirme neticesinde herhangi bir eksiklik veya ayıbın tespit edilmemesi halinde ARSA SAHİBİ İnşaat İşlerinin geçici kabulünü yazılı şekilde yapar ("Geçici Kabul").

Yapılan inceleme ve değerlendirme neticesinde herhangi bir eksiklik veya ayıbın tespit edilmesi halinde, söz konusu eksiklik ve ayıplar ARSA SAHİBİ, varsa Kontrolör, MÜTEAHHİT ve Proje Müdürü tarafından

imzalanacak bir geçici kabul tutanağı ile belirtilir ve birlikte imzalanır. MÜTEAHHİT, bu şekilde tanzim olunan geçici kabul tutanağında belirlenen ayıp ve eksiklikleri, tüm gider ve masrafları tamamen kendisine ait olmak üzere, söz konusu tutanağın tanziminden itibaren en geç 60 (altmış) gün içinde giderecektir. Bahsi geçen ayıp ve eksikliklerin giderilmesi üzerine, MÜTEAHHİT tarafından ARSA SAHİBİ'ne İnşaat İşlerinin tamamlandığına ve teslim alınması gereğine dair yazılı bildirimde bulunulur. ARSA SAHİBİ'nin, söz konusu bildirim müteakip 15 (onbeş) gün içinde, İnşaat İşlerinin tam, gereği gibi ve zamanında tamamlanmış olması kaydıyla, Geçici Kabulünü yazılı şekilde yapması gerekmektedir. MÜTEAHHİT tarafından yapılan bildirimden itibaren 15 (onbeş) gün içinde ARSA SAHİBİ tarafından Geçici Kabulün haklı bir sebep olmaksızın yapılmaması halinde, işlerin Geçici Kabulü ARSA SAHİBİ tarafından yapılmış sayılır.

9- İNŞAATIN KESİN KABULÜ

Geçici Kabul işleminden sonra MÜTEAHHİT tarafından İskan'ın alınması için gerekli müracaatlarda bulunulacaktır. MÜTEAHHİT, İskan'ın alınması ve kat mülkiyetinin kurulması üzerine ARSA SAHİBİ'ne İnşaat İşlerinin kesin kabulü için yazılı bildirimde bulunacaktır. ARSA SAHİBİ, İskan'ın gereği gibi alınmış olması ve kat mülkiyetinin gereği gibi kurulmuş olması üzerine İnşaat İşlerinin kesin kabulünü bildirimden itibaren üç (3) gün içinde yazılı şekilde yapacaktır ("Kesin Kabul").

MÜTEAHHİT, İskan alınması için üzerine düşen tüm şart ve yükümlülükleri gereği gibi ve zamanında yerine getirerek ilgili mercilere gerekli müracaatları yaptığı halde yetkili mercilerce İskan verilmez ya da geciktirilir ise bu durum MÜTEAHHİT açısından kusur olarak kabul edilmeyecek ve teslimde gecikme olarak değerlendirilmeyecektir.

10- MÜCBİR SEBEPLER

Aşağıda sayılan haller ile sınırlı olmamak üzere; Taraflardan herhangi birinin kontrolü dışında meydana gelen, ilgili Tarafın herhangi bir ihmali veya kusurunun olmadığı ve işbu Sözleşme ile düzenlenen yükümlülüklerinin ifasını geçici veya sürekli olarak engelleyen, engellenemez ve öngörülemez nitelikteki durumlar mücbir sebep hali olarak kabul edilecektir;

- a) Savaş, iç savaş, seferberlik, ayaklanma, olağanüstü haller
- b) Doğal afetler (yangın, sel vb.)
- c) Olağanüstü iklim şartları
- d) Emredici nitelikteki mevzuat değişiklikleri ve müeyyideleri
- e) Yetkili resmi makamların idari işlemleri veya idari işlemde imtina etmeleri
- f) Yapımı veya tahsisi resmi mercilere, kamu kurum veya kuruluşlarına ait iş ve hizmetlerdeki aksamlar,
- g) Resmi makamlarca imar planlarının ve/veya inşaat ruhsatlarının iptali
- h) İnşaat İşlerinin resmi daireler tarafından durdurulması, yapı ruhsatı veya İskan'ın verilmesinin geciktirilmesi,
- i) Arsa'da eski eser çıkması ve ilgili mevzuat veya idari kararlar gereği İnşaat İşlerine engel teşkil etmesi,
- j) Çimento ve demir gibi İnşaat İşlerinin ifasında kullanılan temel nitelikteki malzemelerin temininde ülke genelinde yaşanan ciddi güçlükler.

MÜTEAHHİT'in ekonomik şartları ve zorlukları işbu Madde kapsamında mücbir sebep hali olarak değerlendirilmeyecektir. Mücbir sebep hali sebebiyle MÜTEAHHİT tarafından çalışılmayan süre, İnşaat İşlerinin teslimi süresine eklenecektir.

Mücbir sebep halinden etkilenen Taraf, yukarıda anılan hâllerin vukuunu derhal ve en geç yedi (7) gün içerisinde diğer Tarafa yazılı olarak bildirecektir.

Taraflar, mücbir sebep halinin etkilediği edimi ifadan, mücbir sebep halinin mani olduğu nisbette ve süre için mazur olacaklardır. Söz konusu edim, anılan mücbir sebep halinin ortadan kalkmasını müteakip derhal ifa edilecektir. Mücbir sebep hali devam ettiği müddetçe her bir Taraf, mücbir sebep dolayısıyla ortaya çıkabilecek zararları en aza indirmek için her türlü tedbiri alacaktır.

11- YÖNETİM PLANI, İŞLETME PRENSİPLERİ VE NİHAİ ALICILARLA İLŞKİLER

Yönetim Planı, MÜTEAHHİT tarafından hazırlanarak ARSA SAHİBİ'nin onayına sunulacak, ARSA SAHİBİ'nin yazılı onayını aldıktan sonra kat irtifakı tesis edilirken tapuya tescili MÜTEAHHİT tarafından yapılacaktır. ARSA SAHİBİ, hazırlanan yönetim planının onaylanıp onaylanmadığını, onaylamaz ise hangi hususları onaylamadığını, onayına sunulmasına müteakip en geç 15 gün içinde MÜTEAHHİT'e yazılı olarak bildirecektir. Bu süre içerisinde yazılı cevap vermez ise ARSA SAHİBİ söz konusu yönetim planını onaylamış sayılacaktır. Yönetim planının ARSA SAHİBİ tarafından onaylanmaması halinde MÜTEAHHİT talep edilen düzeltmeleri yaparak ARSA SAHİBİ'nin yeniden onayına sunacaktır.

Ayrıca, yapılacak satışlar sırasında, satış mukavelelerine üçüncü şahıs alıcılara imar mevzuatına uygun revizyonlara muvafakat etme şartı konulacak ve bununla ilgili noterden yazılı taahhütnameleri alınacaktır. Söz konusu taahhütnamelerin alınması ve takibi tamamen MÜTEAHHİT'in sorumluluğundadır.

Taraflar kat mülkiyeti kuruluncaya kadar, yaptıkları satışların ve satış vaadinde buldukları üçüncü şahıs alıcılar ile yapacakları her türlü sözleşmenin işbu Sözleşme hükümlerine uygun olacağını kabul ve taahhüt ederler.

MÜTEAHHİT, Arsa üzerinde inşa edilecek Bağımsız Bölümler ile ilgili olarak üçüncü şahıslara satış vaadi, satış, devir ve temlik yaparken, söz konusu üçüncü şahıslardan İnşaat İşlerinin kat mülkiyeti tapusu çıkartılıncaya kadar yürütülecek her türlü resmi işlemler için yeterli kapsamda vekaletname, ikinci el satışlarına sınırlama getirmek için de noterden düzenleme şeklinde tanzim ve imzalı bir taahhütname almak üzere gerekli ve makul ölçüde işbirliğinde bulunacaklardır. Bu vekaletname ve taahhütnameleri almadan Taraflar'ın üçüncü şahıslara yapacakları satışları sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü hukuki sorumluluk MÜTEAHHİT'e ait olacaktır.

İlgili idareleri tarafından altyapıları tamamlanmış olan elektrik-su-telefon-kablolu/dijital/uydu tv-doğalgaz ve bu gibi tesislerin, inşa edilecek Bağımsız Bölümlere bağlantılarının yapılabilmesi için ilgili idarelerine MÜTEAHHİT tarafından müracaat edilecek; bunlarla ilgili yatırılması gereken güvence bedeli, abonman ücreti ve sair masraflar ilgili Bağımsız Bölüm sahipleri tarafından karşılanacaktır. Bu işler için gerekli tüm vekaletnameler, Bağımsız Bölüm sahipleri tarafından MÜTEAHHİT'e verilecektir.

12- BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN SATIŞI VE HASILATIN PAYLAŞIMI

12.1- Hasılatın Paylaşım Oranı

Bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek Toplam Satış Hasılatı'nın %45'ü (yüzdekırkbeş) ARSA SAHİBİ'ne %55 'si (ellibeş) MÜTEAHHİT'e ait olacaktır. MÜTEAHHİT ve ARSA SAHİBİ, yapılan inşattaki kat irtifakı/kat mülkiyeti konu Bağımsız Bölümlerin Toplam Satış Hasılatı'nın belirtilen oranlarda bölüşülmesi şekliyle hak sahibi olacaklardır.

12.2- Satış İşlemleri

Tüm Bağımsız Bölümlerin nihai alıcılara satış yetkisi, Arsa Sahibinin görüşünü alarak müteahhite verilmiştir. Müteahhit bu amaçla nihai alıcılara gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri veya doğrudan satış sözleşmeleri imzalayacaktır.

Projedeki tüm Bağımsız Bölümlerin satış fiyatlarını ve satış koşullarını belirleme yetkisi, Arsa Sahibinin görüşünü almak kaydı ile Yatırımcıdadır.

12.3- Faturalama

İşbu Sözleşme dahilinde yapılacak satışlar bakımından faturalama işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır;

3. şahıslara yapılan satışlara ilişkin fatura MÜTEAHHİT tarafından düzenlenecek olup, ARSA SAHİBİ arsa satış bedeli karşılığı olarak toplam satış hasılatının kendi hissesine düşen tutara %18 oranında KDV dahil MÜTEAHHİT'e arsa satış faturası düzenleyecektir. ARSA SAHİBİ'nin 3. şahıslara herhangi bir şekilde fatura düzenleme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

13- SÖZLEŞMENİN TAPUYA ŞERHİ

Taraflar, tek başına müracaatla işbu Sözleşmeyi tapuya şerh ettirme yetkisine sahiptir. MÜTEAHHİT'in şerhi kaldırma konusunda tek taraflı başvuru ve beyanı yeterli olacaktır. İşbu Sözleşme'nin herhangi bir sebeple sona ermesi halinde ARSA SAHİBİ söz konusu şerhi derhal tek taraflı olarak kaldırma hakkına sahip olacaktır.

14- İZALEYİ ŞUYU VE ŞUF'A HAKKI

Taraflar, birbirlerine karşı şuyu'un izalesini talep edemeyecekleri gibi, şufa hakkını kullanmaktan kesinlikle feragat ettiklerini beyan ve taahhüt ederler.

15- PROJENİN İSMİ

İşbu Sözleşme konusu Arsa üzerinde gerçekleştirilecek olan projenin ismi ve marka yönetimi MÜTEAHHİT tarafından birlikte belirlenecek ve yönetilecektir.

16- FESİH

16.1- Aşağıda belirtilen durumlarda ARSA SAHİBİ'nin işbu Sözleşmeyi derhal, her türlü talep ve dava hakkı saklı kalmak üzere ve herhangi bir tazminat ödeme yükümlülüğü olmaksızın feshetme hakkı bulunmaktadır;

a) MÜTEAHHİT'in müflis olarak hüküm giymesi veya borçlarını ödeyememesi dolayısıyla bir yed-i emin tayin edilmesi,

- b) MÜTEAHHİT'in gerekli miktarda kaliteli işçi, malzeme ve teçhizat temin edememesi ve İnşaat İşlerini ifa edememesinin 60 (altmış) günden fazla sürmesi,
- c) MÜTEAHHİT'in Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, ilgili mevzuata, işbu Sözleşme hükümlerinden herhangi birine veya ARSA SAHİBİ'nin işbu Sözleşme gereklerinin yerine getirilmesine ilişkin taleplerine aykırı olarak hareket etmesi,
- d) MÜTEAHHİT'in acze düşmesi veya tasfiyeye girmesi, aleyhine iflas takibi yapılması veya konkordato talep edilmesi,
- e) MÜTEAHHİT'in sorumluluğunda olan işleri işbu Sözleşme hükümlerine uygun olarak zamanında, tam ve gereği gibi ifa etmemesi,
- f) MÜTEAHHİT'in ARSA SAHİBİ'nin ticari itibarını kullanarak kendi adına fayda elde etmeye çalışması veya ARSA SAHİBİ'nin ticari itibarını zedeleyecek davranış veya faaliyetlerde bulunması.

16.2- İşbu Sözleşmenin Madde 16.1'e uygun şekilde feshedilmesi halinde, ARSA SAHİBİ, İnşaat İşlerinin tamamlanması için MÜTEAHHİT'in malzeme, makine, teçhizat, teşkilat, geçici tesisat ve benzeri mallarını hiçbir tazminat ve bedel ödemededen kullanarak MÜTEAHHİT'in nam ve hesabına tamamlattırmaya yetkilidir.

ARSA SAHİBİ'nin İşbu Sözleşme dahilinde sorumluluğunda olan işleri işbu Sözleşme hükümlerine uygun olarak zamanında, tam ve gereği gibi ifa etmemesi halinde MÜTEAHHİT, ARSA SAHİBİ'ne bildirimde bulunarak söz konusu aykırılığın giderilmesini talep edebilecektir. Aykırılığın MÜTEAHHİT tarafından yapılan yazılı bildirim müteakip 4 (dört) aydan fazla sürmesi halinde MÜTEAHHİT, kendisinin herhangi bir kusurunun bulunmuyor olması kaydıyla, Sözleşme'yi tek taraflı olarak feshedebilecektir. Sözleşmenin bu şekilde feshi halinde, fesih tarihine kadar MÜTEAHHİT tarafından yapılan tüm belgeli masraflar ve MÜTEAHHİT tarafından işbu Sözleşme hüküm ve şartlarına uygun şekilde yapılan işlerin Heyet tarafından belirlenen değeri ARSA SAHİBİ tarafından MÜTEAHHİT'e nakden ve defaten ödenecektir.

17- TEBLİGAT ADRESLERİ ve BİLDİRİMLERİN GEÇERLİLİĞİ

Taraflar işbu Sözleşmede gösterilen adreslerini kanuni tebligat adresleri olarak gösterilmiş olup; bu adreslerde vuku bulacak her türlü değişiklik diğer Tarafa üç (3) gün içerisinde noter aracılığı ile bildirilmek zorundadır. Aksi halde söz konusu adreslere yapılacak tebligatlar kanunen geçerli tebligatın her türlü sonucunu doğuracaktır.

18- SÖZLEŞMENİN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ VE DEĞİŞİKLİK

İşbu Sözleşme, aşağıda belirtilen tarihte Taraflarca imzalanmak suretiyle yürürlüğe girecek ve işbu Sözleşme konusu işlerin MÜTEAHHİT tarafından tam, gereği gibi ve zamanında yerine getirildiğinin Heyet tarafından yazılı teyidi üzerine sona erecektir, işbu Sözleşmede ve eklerinde yapılacak her türlü değişiklik Taraflarca yazılı şekilde yapılmadıkça geçerli olmayacaktır.

İşbu Sözleşme, başkaca bir işleme gerek kalmaksızın Tarafların kanuni haleflerini ve mirasçılarını da bağlar.

19- SÖZLEŞMENİN DEVRİ

MÜTEAHHİT, ARSA SAHİBİ'nin yazılı ön izni olmadan, işbu Sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerini, ARSA SAHİBİ'nden olan alacakları da dahil olmak üzere, üçüncü şahıslara, kısmen veya tamamen, devir ve temlik edemez.

MÜTEAHHİT, her türlü sorumluluk kendisinde olmak ve ARSA SAHİBİ'nin bu sebeple veya sonucunda uğrayabileceği her türlü zarar ve ziyanını karşılamak kaydıyla, İnşaat İşlerinin yapımına yönelik olarak alt yükleniciler çalıştırabilir, Bağlı Şirketleri ile işbirliği ve ortaklık yapabilir.

İşbu Sözleşme kapsamında "Bağlı Şirket(ler)"; MÜTEAHHİT'in, çoğunluk hisselerine sahip olduğu ve/veya ticari faaliyetlerinin yönetiminde doğrudan ya da dolaylı bir biçimde söz sahibi olduğu şirketler ve işletmeler anlamına gelmektedir.

20- UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ

İşbu Sözleşmenin uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların çözümünde İstanbul (Merkez) Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkili olacaktır.

21- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

Sözleşmenin imzasından doğan noter harcı, damga vergisi vb. masraflar MÜTEAHHİT tarafından karşılanacaktır.

22- SÖZLEŞME EKLERİ

İşbu Sözleşmenin ekleri, Sözleşmenin ayrılmaz ve bütünüleyici birer parçasını teşkil etmekte olup Sözleşme hükümlerinin eklerde yer alan hükümler ile çelişmesi halinde işbu Sözleşme hükümleri uygulanacaktır.

23- YÜRÜRLÜK MADDESİ

İşbu Madde ile birlikte 23 madde ve ekten ibaret işbu Sözleşme tarihinde Taraflarca bir asıl nüsha imzalanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu asıl nüsha ARSA SAHİBİ'nde kalacak, bir fotokopisi MÜTEAHHİT ile paylaşılacaktır.

ARSA Ticaret A.Ş.

MÜTEAHHİT İnşaat ve Ticaret A.Ş.

EK-3

30 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Resmi Gazete Sayısı 20021
Resmi Gazete Tarihi 16/12/1988

Kapsam

Katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

A _ HİZMET İHRACI :

Bilindiği üzere, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde hizmet ihracı ile ilgili şartlar belirlenmiş ve gerekli açıklamalar yapılmıştı. Ancak, Bakanlığımıza intikal eden olayların yeniden değerlendirilmesi sonucu, konuyla ilgili olarak bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

Yurt dışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin, söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden, hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir. Bu istisnanın uygulanmasında, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümünde yer alan diğer şartların da aranılacağı tabiidir.

ÖRNEK 1 :

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

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

İhraç edilen mal yurt dışında tüketildiğinden, (A) firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon, hizmet ihracatı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir.

ÖRNEK 2 :

Irak'da yerleşik bir firma sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından, bu firma ile ilgili olarak yeterlilik araştırmasının yapılmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığında döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir.

(A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından, (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

B _ İHRACAT İSTİSNASI NEDENİYLE ARANILAN BELGELER:

28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, ihracat istisnasından doğan katma değer vergisi iade ve mahsup taleplerinin yerine getirilebilmesi için;

1. Gümrük çıkış beyannamesinin aslı ve noterce onaylı örneğinin,
2. Döviz alım belgesinin aslı veya ilgili banka şubesinde onaylı ve şerhli örneğinin,

3. Alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopilerinin, vergi dairelerine ibrazı gerekmektedir.

Ancak uygulamada ortaya çıkan bazı güçlükler gözönüne alınarak, bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren dileyen mükelleflerin alış ve satış faturalarının fotokopileri yerine, bu faturalara ait listeleri ibraz etmeleri yeterli görülmüştür.

Bu listelerde; faturanın tarihi, numarası, alıcı veya satıcının adı ve soyadı veya ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi hususları yer alacaktır.

Bu listeler üç örnek olarak düzenlenecek ve listelerin her sayfasının alt kısmına "Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim" şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve ünvan kaşeleri kullanılmak, düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanacaktır.

C _ İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE İHTİYARİLİK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK :

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1. maddesine 3297 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi ile, ihraç edilmek kaydıyla imalatçılar tarafından teslim edilen mallara ilişkin katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmemesi esası getirilmiştir.

Ayrıca, 3065 sayılı Kanunun 11. maddesinin 2. fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümünde, imalatçı olmayan mükelleflerin Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler de tecil-terkin uygulaması kapsamına alınmıştır.

Bununla birlikte, tecil-terkin uygulaması kapsamına giren mükelleflerin, bu esasa başvurmadan ve katma değer vergisi ödemek suretiyle genel hükümler çerçevesinde işlem yapmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak bu şekilde ödenen verginin, malı teslim eden mükellef tarafından ilgili vergi dairesine genel esaslara göre beyan edilip ödenmesinden Vergi Usul Kanununun 11. maddesi gereğince malı satan ve alan mükellefler birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

D _ ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI :

Arsa karşılığı inşaat işinde katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

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

1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2. Mütahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi :

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenen vergilerden, işyeri veya 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır.

E _ KONUT İSTİSNASI :

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesinde, net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların tesliminin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmış, konu ile ilgili olarak; 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1. bölümünde, net alan deyiminin "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade ettiği, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisnanın sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanacağı açıklanmıştır.

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu gibi yerlerin istisna karşısındaki durumu konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşıldığından bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

1. Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak istisna kapsamı içinde mütalaa edilecektir.

2. Bu yerlerin 150 m²'lik sınırın hesabında ne ölçüde dikkate alınacağı ise 3 Seri No.lu "Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası" Genel Tebliğinin 4. bölümündeki açıklamalara göre belirlenecektir.

"Halk konutu standartları"nın değişik 3 ve 4. maddelerine atıfta bulunan bu açıklamalara göre;

a) Faydalı alan konut içerisinde, duvarlar arasında kalan temiz alandır.

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları; karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dişleri; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar; çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler; iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan

dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m2'yi, garajların 18 m2'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

F _ KİRALAMA VE REKLAM VERME İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI :

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde; Maliye ve Gümrük Bakanlığının, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak bazı kiralama ve reklam hizmetlerinde, bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

1. Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması :

Katma Değer Vergisi Kanununun; 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

Şartlarının birlikte varolması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisinin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

2. Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması :

Uygulamada gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olan bazı işletmelerin, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklam verdikleri bilinmektedir.

Bu şekilde reklam verme işlemleri ile ilgili katma değer vergisi, reklamı alanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde, reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Tebliğ olunur.

EK-4

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/60

Konusu

Tarihi : 8/8/2011

Sayı : KDVK-60/2011-1

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun uygulamasına ilişkin mevcut sirkülerlerin birleştirilmesi ile uygulamada tereddüt edilen hususlara yönelik açıklamalar bu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

1. KDV'İN KONUSU

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre Türkiye'de yapılan;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Söz konusu maddede belirtilen "diğer" faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler

KDV'ye tabidir.

•1.1. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması

KDV Kanununun 6 ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hükmü yer almaktadır.

1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler

KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

- Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,
- Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,
- Yurt dışındaki bir firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,
- Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,
- Yurt dışındaki bir firmanın mallarının, yine yurt dışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurt dışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti

Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurt dışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir.

1.1.2. Türkiye'deki İşlemler

KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, Türkiye'de gerçekleşen mal teslimleri ile Türkiye'de ifa edilen veya yurt dışında ifa edilmekle birlikte Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir. Bu teslim ve hizmetlerin yabancı firmalara yapılması bu durumu değiştirmez.

Türkiye'de yapılan, ancak yurt dışında faydalanılan hizmetler ise KDV'nin konusuna girmekle birlikte Kanunun 12/2 nci maddesindeki şartları taşımak kaydıyla KDV'den istisna bulunmaktadır.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

- Yurt dışındaki otellere turist, okullara öğrenci, fuarlara ziyaretçi veya katılımcı bulunmasına yönelik yurt dışındaki firmaya Türkiye'de verdiği aracılık hizmetleri,

- Yurt dışındaki firmalara ait ürünlerin Türkiye'de satışı için bu firmalara verdiği pazarlama, aracılık, danışmanlık vb. hizmetleri

genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu işlemlerin, KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddelerine göre ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi de söz konusu değildir.

Öte yandan, Türkiye'deki bir firmanın yurt dışından ithal edeceği mallara ilişkin olarak yurt dışındaki firmadan yurtdışında aldığı kalite kontrol, barkodlama, elleçleme vb. hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

1.2. Tazminatlar

1.2.1. Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Buna göre;

(1) Belediye tarafından ihale edilip sözleşmeye bağlanan inşaat, onarım, malzeme ve hizmet alımı işlerinde yükleniciden kaynaklanan gecikmelerden dolayı yükleniciye gecikme cezası tahakkuk ettirilmesi durumunda sözleşme gereği yükleniciden gecikme cezası adı altında tahsil edilen bedel KDV'ye tabi olmayacaktır. Öte yandan, gecikme cezasının hakedişten kesilerek tahsil edilmesinin, belediyenin yükleniciye ödemesi gereken KDV tutarına etkisi bulunmamaktadır.

(2) İşverenler tarafından çalışanlara ödenen kıdem tazminatları ücret mahiyetinde olduğundan KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle;

- İşçilerin iş akitleri feshedilmeden bir başka işverene nakledilmesi nedeniyle, işçilerin tazminat tutarlarının devir tarihine kadar hesaplanarak yeni işverene aktarılması,

- İşçilerin yeni işverence iş akitlerinin feshedilmesi veya emeklilik hakkı kazanmaları nedeniyle, tazminat tutarlarının eski işverenin sorumlu olduğu kısmının yeni işverene aktarılması

KDV'ye tabi olmayacaktır.

(3) Bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan sigorta tazminatları KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda, sigortalının hasar gören eşya için sigorta şirketinden aldığı tazminat için KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, sigortalı mükellefin hasar gören eşyayı tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden tahsil ettiği durumda, sigortalının, sigorta şirketi adına yaptığı ve KDV'ye tabi olan masrafların aynen sigorta şirketine yansıtılması için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

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

Buna göre, KDV'ye tabi bir teslim veya hizmetin karşılığında alınan bedelle ilgili olarak, tazminat adı altında olsa bile, yapılan ödemeler matraha dahil olduğundan, bunlar üzerinden teslim veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Örneğin, elektrik faturasının vadesinden sonra ödenmesi nedeniyle aboneden alınan %5 geç ödeme tazminatı KDV matrahına dahil edilerek, toplam tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

1.3. Aidatlar

Üyelerden veya katılımcılardan alınan aidatlar, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV'nin konusuna girmemektedir. Örneğin dernek tüzüğünde belirtilen gelirlerden olan üye aidatları KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

Ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir kooperatifin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin karşılığında yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi tutulacaktır. Örneğin tüketim ve taşımacılık kooperatifleri gibi kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin üyeleri tarafından yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatifin ortak giderleri karşılamak (üyelerin güvenlik, bahçivanlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi) amacıyla tahsil ettiği aidatlar ise ticari mahiyet arz etmediğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

1.4. Kiralama İşlemleri

1.4.1. KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır.

Buna göre, iktisadi işletmelerin her türlü kiralama işlemleri KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabidir.

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olmakla birlikte iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır.

Bu çerçevede, gelir vergisi açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlansa dahi bir işletme veya müessesenin belirli bir bedel ve süre dahilinde başkasının kullanımına bırakılması şeklindeki işletme hakkının kiralanması işlemleri Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

Buna göre;

- Belediye veya bir devlet üniversitesine ait arsanın kiraya verilmesi KDV Kanununun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır. Ancak arsanın, bu kurumların iktisadi işletmesine dahil olması veya bu kiralama işlemi nedeniyle bir iktisadi işletme oluşması halinde, söz konusu kiralama işlemi Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.
- Belediye veya bir devlet üniversitesi tarafından bir yerin çay bahçesi olarak işletilmek üzere kiraya verilmesi durumunda işletme hakkının kiralanması söz konusu olacağından, çay bahçesinin, kiraya veren kurumun bir iktisadi işletmesine dahil olup olmadığına bakılmaksızın, bu kiralama işlemi Kanunun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabi tutulacaktır.
- Belediye veya devlet üniversitesinin iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulü, bankalara ATM cihazı konulmak ya da banka şubesi olarak kullanılmak üzere kiraya vermesi Kanunun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır. Ancak, söz konusu gayrimenkul belediye veya üniversitenin iktisadi işletmesine dahil ise bu kiralama işlemi Kanunun 1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.
- Şehiriçi özel toplu taşıma hattının kiralanması, işletme hakkının kiralanması niteliğinde olduğundan Kanunun 1/3-f maddesi kapsamında KDV'ye tabidir.
- Bir kişinin sahibi olduğu otomobili il özel idaresine kiraya vermesi işlemi Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.
- Bir vakfın, iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulünü kiraya vermesi, Kanunun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır.
- KDV mükellefiyeti olmayan işhanı yönetimine ait otoparkın kiraya verilmesi, Kanunun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabidir.

1.4.2. KDV Kanununun 17/4-p maddesinde, Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Hazine kavramı içerisine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli 1 sayılı cetvelde sayılan "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri" girmektedir.

Buna göre, taşınmazların genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den müstesnadır.

1.5. Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Kurulan, Belirli Bir Süre İşletilen Tesislerin İşletme Süresi Sonunda İlgili Kuruma Devrinde KDV

KDV Kanununun 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/2 nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük

olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap-işlet-devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır.

Bu çerçevede, yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır.

1.6. Trafo Devirleri

KDV Kanununun 1 inci maddesi uyarınca ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Bu çerçevede, ortakların belirli ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan ve herhangi bir kar amacı gütmeyen; konut yapı kooperatiflerinin, işyeri yapı kooperatiflerinin, küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin, site yönetimleri ile site işletme kooperatiflerinin ve organize sanayi bölgesi yönetimlerinin mülkiyetlerinde bulunan trafoların mevzuat gereği iz bedeli karşılığında elektrik dağıtım şirketlerine devri KDV Kanununun 1 inci maddesi uyarınca da KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

1.7. KOSGEB'in Geri Dönüşümsüz Olarak Sağladığı Destekler

KOSGEB tarafından nitelikli eleman istihdamı ve yurtiçi fuarları finansal programı gibi geri dönüşümsüz olarak firmalara yapılan ödemeler **bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından** KDV'nin konusuna girmemektedir.

1.8. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

1.8.1. Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak gerekli açıklamalar 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde yapılmıştır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulunmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

1.8.2. Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede;

- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.
- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.

2. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

KDV Kanununun 9/1 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV'yi %90 oranında tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri uygun görülmüş, bu uygulama 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5/1/2006 tarihinden itibaren 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin satın alacağı işgücü temin hizmetlerine de teşmil edilmiştir.

Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi % 90 oranında tevkifata tabi tutacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamına giren işgücü temin hizmetleri, mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duyulan işgücünün, hizmet akdi ile işletmeye bağlı hizmet erbabı çalıştırılmak yerine, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş ve organizasyonlardan satın alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

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

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

İşgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü

altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

Örnekler:

Örnek 1: (A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (kendi bünyesinde bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda sözleşme düzenlenmiştir.

Sözleşmede, işin (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (A) hastanesinin sevk ve idaresinde bulunan elemanlar tarafından yapılacağı ifade edilmesi halinde, (B) tarafından (A)'ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncularını bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyuncularından seçmiş ve (C)'ye göndermiştir.

(D)'ye hizmet akdiyle bağlı oyuncuların yapımcı (C)'nin sevk ve idaresinde çalıştırılması suretiyle verilen bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve (D)'nin verdiği söz konusu hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (C) tarafından (%90) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

(D)'nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya armış olmaları halinde, (D) sadece aracılık hizmeti vermekte olup bu işlem nedeniyle düzenlediği faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla, (D)'nin dışarıdan temin ettiği (aralarında hizmet akdi bulunmayan) oyuncular, yapımcı (C)'nin sevk ve idaresinde bulunsun bile söz konusu oyuncular (D)'nin bünyesinde bulunmadığından, bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 3: (A) Kamu İdaresi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere şoförü ile birlikte (B) firmasından araç kiralamaktadır. Araçlardan bir kısmı (B) firmasının üzerine kayıtlı olup şirkette sigortalı olarak çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Araçlardan bir kısmı ise (B) firması tarafından kiralama yöntemi ile temin edilmekte ve araç sahipleri tarafından kullanılmaktadır.

Bu işlemde işgücü temin hizmetinin varlığı (A) Kamu İdaresi ile (B) firması arasında düzenlenen hizmet alım sözleşmesi ile idari şartnamenin incelenmesi sonucunda tespit edilecektir.

(A) Kamu İdaresinin şoförü ile birlikte temin ettiği araç kiralama hizmetinde, İdare ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince İdare yetkililerinin emir ve talimatları altında çalışması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, toplam hizmet bedeli (araç kirası+şoför ücreti) üzerinden hesaplanan KDV, İdare tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak söz konusu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. belge, kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden % 90 oranında tevkifat yapılacaktır.

(B) firmasının söz konusu hizmetin bir kısmını kendisine ait olmayan ve bizzat sahipleri tarafından kullanılan araçlarla ifa etmesi durumunda, hizmetin ifasında kullanılan elemanlar (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı olmadığı için bu kısım üzerinden KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örnek 4: (F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketinden operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.

Taraflar arasında düzenlenen sözleşmede, (O) firması tarafından operatörüyle birlikte verilen iş makinesi kiralama hizmetinde temin edilen operatörün sevk ve idaresinin (F)'de olacağı belirtildiğinden, bu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (F) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 5: (M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, sözleşme kapsamında (N) firması taşıma işini 6 personel ile gerekli ekipmanı kullanarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil, bir taşıma hizmeti söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (N) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları bir alt firma olan (P) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak ve (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar (N) firması tarafından sevk ve idare edileceğinden, söz konusu elemanların (P) firmasından teminine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (N) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 6: Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvar da doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işe ilişkin sözleşmede, laboratuvar hizmetinin (L) laboratuvar firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar tarafından (H) hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında ve (H) hastanesine ait araç ve gereçlerle verileceği ifade edildiğinden, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, bir işgücü temin hizmetinden söz edilemeyeceğinden işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 7: Sağlık Bakanlığına bağlı (S) hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki bir laboratuvara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, (Y)'nin kendisine hizmet akdiyle bağlı şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti vereceği, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (S) hastanesinde olacağı anlaşılması halinde, söz konusu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 8: (B) Belediyesi kendisine ait hayvan barınağındaki sokak hayvanlarının bakımı ve rehabilitasyonu için (R) firması ile anlaşmıştır.

Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, hizmetin (R) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (B) Belediyesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verileceğinin anlaşılması halinde, söz konusu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (B) Belediyesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin sokak hayvanlarının toplanması, aşılması vb. hizmetleri de kapsamı halinde, bu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacağından ayrıca işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 9: (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır.

Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, ücret niteliğinde olmadığından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecektir.

Örnek 10: Yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.

(U) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (L) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında bulunan yöneticinin bu hizmeti "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (L) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu eleman temininin yurt dışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örnek 11: (O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.

Bu işlemde, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında işlem yapılmayacak, (Z) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmet "işgücü temin

hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 12: İmalatçı (İ) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere de (C) firmasından eleman temin etmiştir. Sözleşmeden, (B) ve (C) firmalarına hizmet akdiyle bağlı ve (İ) firmasının sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmetin "işgücü temin hizmeti" kapsamında olduğunun anlaşılması halinde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (İ) firması tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 13: Büyükşehir belediyesine ait su işletmesi, el terminali ile su sayaçlarındaki endekslerin okunması, tahakkuklarının yapılması ve su tüketim ihbarnamelerinin abonelere dağıtılması işini (O) firmasına ihale etmiştir. (O) firmasının elemanları büyükşehir belediyesi tarafından verilen araç ve gereçleri kullanarak belirli dönemlerde su sayaçlarını okumakta ve tahakkukları yaparak ihbarnameleri abonelere dağıtmaktadır.

Sözleşmeden bu hizmetin, (O) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve büyükşehir belediyesinin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından büyükşehir belediyesine ait araç ve gereçlerle verildiğinin anlaşılması halinde, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, % 90 oranında tevkifata tabi tutularak su işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 14: *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları yüklenici firmalarla yaptıkları sözleşmeler ve teknik şartnameler çerçevesinde çeşitli hizmetler temin etmektedir. Sözleşme hükümlerine göre söz konusu hizmetlere tevkifat uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.*

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Elektrik Abonelik ve Tüketimi ile İlgili Fatura Tahsilatı Hizmet Alım Sözleşmesinde";* işin, elektrik aboneliğinden ve elektrik tüketiminden doğan tahakkuka bağlanmış tüm alacakların, elektrik fatura tahsilatının idarece nitelikleri şartnamede belirtilen personel aracılığıyla idarenin uygun göreceği yerlerde yüklenici tarafından yapılacağı belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Hizmet Alım Sözleşmesinde";* işin, elektrik abonelerine ait sayaçların endeks tespiti, tespit edilen endekslerin el bilgisayarına kaydedilmesi, bildirim tanzimi ve aboneye bırakılması, tespit edilmiş bilgilerin idare bilgisayarlarına aktarılması, abone sayaçlarının ve mühürlerinin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "2. İhbarname Dağıtımı ve Enerji Kesme-Açma Hizmet Alım Sözleşmesinde";* işin, elektrik abonelerine ait 2. ihbarname dağıtımı, enerji kesme, açma, sayaçların ve mühürlerin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması durumunda söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Sürücülü Binek Araç Kiralanması Hizmet Alım Sözleşmesinde";* işin, sürücüsü ile birlikte araç kiralanması hizmeti olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firması tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, sürücü teminine ilişkin bedelin toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca sürücü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Elektrik Dağıtım Şebekelerinin Arıza Onarım ve Bakım İşleri Hizmet Alım Sözleşmesinde";* işin, Alçak Gerilim (AG), Orta Gerilim (OG) ve Yüksek Gerilim (YG) elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzargah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerinin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin “yapım işi” kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik *üretim, iletim ve dağıtım* firmasının 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlardan olması halinde bunlar tarafından 1/6 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Hizmet Alım Sözleşmesinde";* işin, merkez binaları ile bağlı ilçe işletme binalarının ve misafirhanelerin (temizlik malzemeleri yükleniciye ait olmak üzere) temizlik işleri olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin “temizlik hizmeti” kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik *üretim, iletim ve dağıtım* firmasının 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlardan olması halinde bunlar tarafından 2/3 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Koruma ve Güvenlik Hizmet Alım Sözleşmesinde";* işin, ambar sahası ile merkez ilçe şube müdürlüklerinin koruma ve güvenliği hizmetleri olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin “özel güvenlik hizmeti” kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik *üretim, iletim ve dağıtım* firmaları tarafından 4/5 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 15: (Y) firması ile bir ilçe belediyesi, ilçedeki park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.

Söz konusu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek 16: (H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniği, hareketli protez bitim işçiliği hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediği yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.

Bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye göre, hizmetin (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (H) özel hastanesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verilmesi halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) özel hastanesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ancak, (P) firmasının, hastanede alınan ölçülere göre kendi işyerinde kendisine ait araç, gereç ve malzemelerle yaptığı protez dişleri hastaneye tesliminde (hizmet mahiyetinde bir işlem söz konusu olmadığından), KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

Örnek 17: (K) firması, (M) maden işletmesine ait çeşitli açık ocaklarda üretilen ve belli ebatlarda kırılıp sınıflandırılan cevherler içerisindeki bazı mineraller ile diğer cins cevher parçalarının elle ayıklanması işini yüklenmiştir.

Bu işe ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye göre, hizmetin (K) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (M) işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, % 90 oranında tevkifata tabi tutularak (M) maden işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 18: Otobüs işletmeciliği işinden dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi (X), (Y) idaresi ile düzenlenen sözleşme kapsamında kendisinin kullandığı otobüs ile servis taşımacılığı hizmeti sunmaktadır.

Bay (X)'in vermiş olduğu bu hizmetin işgücü temini kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmayacaktır.

•3. İSTİSNALAR

3.1. İhracat İstisnası

İhracat istisnasına ilişkin hükümlere KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddelerinde yer verilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan Kanunun;

- 30/a maddesinde, mükelleflerin, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'yi indiremeyecekleri,

- 32 nci maddesinde, Kanunun 11 inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Bakanlığımızca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edileceği

hükme bağlanmıştır.

3.1.1. Hizmet İhracı

KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerinden ayrı olarak yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler de KDV den istisna edilmiştir. Kanunun 12/2 nci maddesi ile 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümü uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- 1- Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- 2- Fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
- 3- Hizmet bedelinin, döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi ve
- 4- Hizmetten yurt dışında faydalanılması

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde ise yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edileceği, ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesinin hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellef tarafından,

- Yurt dışında faaliyet gösteren bir firmaya yurt dışındaki inşaatlara ilişkin olarak Türkiye'den verilen mühendislik, proje-taahhüt ve danışmanlık hizmeti,

- Yurt dışındaki bir firmanın Türkiye'den ithal edeceği mallara ilişkin olarak Türkiye'de verilen kalite kontrol, barkodlama, elleçleme, aracılık, imalatçı seçimi, sipariş takibi vb. hizmetler

KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddeleri ile konuyla ilgili genel tebliğlerdeki açıklamalar kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

3.1.2. Yabancı Bayraklı Gemilere Türk Liman ve Tersanelerinde Verilen Tadil, Bakım, Onarım Hizmetleri

KDV Kanununun 13/a maddesi uyarınca faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde yapılan hizmetler, KDV'den müstesnadır. Ancak bu hizmeti ifa eden işletmelerin yabancı bayraklı gemilere yaptıkları tamir, bakım ve onarım işlerine Kanunun 13/a maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kabotaj hakkının düzenlendiği 20/4/1926 tarih ve 815 sayılı Kanunun 1 inci maddesi gereğince, yabancı bayraklı gemilerin Türkiye içinde taşıma yapma hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle, yabancı bayraklı gemilere yapılan tamir, bakım ve onarım hizmetlerinin "yurt dışındaki bir müşteriye" "yurt dışında faydalanılmak üzere yapılan" bir hizmet olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, yabancı bayraklı gemilere Türkiye'de ifa edilecek tadil, bakım, onarım hizmeti, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen şartlar mevcut olmak kaydıyla, KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddelerine göre hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

3.1.3. İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılmak Üzere Yurt Dışındaki Müşteriler Tarafından İmal Ettirilen Model Kalıplar

Mükellefler tarafından ihraç edilen ürünlerin üretimi için gerekli olan ve yurt dışındaki firma tarafından imal ettirilen, faturası yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen, bedeli de yurt dışındaki firma tarafından ödenen model kalıpların, ihraç edilen mallar için verilen hizmet kapsamında değerlendirilmesi ve gerekli belgelerin ibraz edilmesi şartıyla, ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, yabancı firmaların Türkiye'den ithal edeceği (Türkiye'den ihraç edilecek) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, bu hizmetlerden yurt dışında faydalanılacağından, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

Söz konusu kalıpların yurt içinde satışa konu edilmesi halinde ise KDV uygulanacağı tabiidir.

3.1.4. Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Yapılan Fason Hizmetler

KDV Kanununun 11/1-a maddesinde, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV den müstesnadır.

Aynı Kanunun 12/3 üncü maddesinde, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için;

- Fason hizmetlerin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması

- Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılması

gerektiği hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A/1 inci bölümünde, bu istisna uygulamasındaki fason hizmetin, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, serbest bölgedeki bir müşteriye ait madde ve malzemelerin, yurt içindeki işletmeler tarafından çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgedeki müşteriye gönderilmesi suretiyle ortaya çıkan hizmetler Kanununun 11/1-a ve 12/3 üncü maddelerinde hükme bağlanan istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, Türkiye'den serbest bölgeye verilen ve fason hizmet niteliği taşımayan hizmetler ise Kanununun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

3.1.5. Yabancı Taşımacılar ve Fuar Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV Kanununun 11/1-b maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iadesi imkanı sağlanmış ve iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak bahse konu uygulamanın usul ve esasları 90 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımı ise, mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekmektedir.

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Müdürlüğü; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilmektedir.

Bu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin iadesine karşılıklı olmak kaydıyla imkan tanınmaktadır. Bu kapsamda karşılıklılık sağlanan ülkeler aşağıda yer almaktadır.

- - Bosna-Hersek,
- - Bulgaristan,
- - Danimarka,
- - Finlandiya,
- - Fransa,
- - Hollanda,
- - İrlanda,
- - İsviçre,
- - İtalya,
- - Malta,
- - Norveç,

- - Portekiz,
- - Romanya,
- - Slovakya,
- - Slovenya

3.1.6. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Eşyanın İhracatçı Firma Tarafından Bedelsiz Olarak İhraç Edilmesi Durumunda Tecil-Terkin Uygulaması

İhracatçı tarafından imalatçıdan ihraç kaydıyla temin edilen malların bedelsiz olarak ihraç edilmesi, bu işleme ilişkin olarak tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

Buna göre, ihracatçı firma tarafından bedelsiz olarak ihraç edilen malların;

- İmalatçıları tarafından ihraç kaydıyla teslim edilmiş olması,
- Teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay (ek süre verilmiş olması halinde ise bu süre) içinde bedelsiz olarak ihracının gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi halinde imalatçının ilgili dönem beyannamesi ile beyan ettiği vergiden tecil edilen verginin terkinin, tecil edilemeyen kısmın ise iadesi mümkün bulunmaktadır.

•3.2. Araçlara İlişkin İstisna

3.2.1. Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Yüzer Tesis ve Araçlarının Teslimi

KDV Kanununun 13/a maddesi uyarınca, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri KDV'den müstesnadır. Konu hakkında 48 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca, anılan Kanunun 13 üncü maddesinin gerekçesinde araçlara ilişkin bu düzenlemenin amacı "ülkenin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabete tahammül edebilecek duruma getirilmesi" olarak ifade edilmiştir.

Söz konusu Tebliğ ve Kanun maddesinin gerekçesinde yer alan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda; KDV Kanununun 13/a maddesinin uygulanmasında deniz ve hava ticaret filomuz ile deniz ve hava ulaştırma sistemimizin geliştirilmesini teşvik eden araçların teslimleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, sportif eğlence amacına yönelik hizmet veren deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraşütler, balonlar ile benzeri araçlar deniz ve hava taşıma aracı niteliğinde olmadığından, bunların teslimleri istisnadan faydalanamayacaktır.

3.2.2. Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler

KDV Kanununun 13/b maddesi ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV'den müstesnadır.

İstisna kapsamına liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçlarına verilen hizmetler girmektedir. Bu kapsamda, hava ve deniz taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen pilotaj, römorkaj, palamar, uçak ve gemilerin parkı gibi hizmetler KDV'den istisna olacaktır.

Liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçlarının seyrüseferine ilişkin olarak araçların yük ve yolcusuna verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de istisna kapsamına girmektedir.

Bu hizmetlerin gemi ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması, liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılması istisna uygulamasını etkilememektedir.

Ancak, Kanununun 13/b maddesindeki istisna uygulaması tek safhalı olduğundan, gemiye veya acentesine doğrudan verilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Alt yükleniciler tarafından verilen hizmetler istisna kapsamında mütalaa edilmeyecektir.

Konuyla ilgili olarak KDV'den istisna edilecek veya vergiye tabi olacak bazı işlemler aşağıda belirtilmiştir.

3.2.2.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.2.2.2. İstisna Kapsamına Girmeyip Vergiye Tabi Olan Hizmetler

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ISPS Hizmeti: Uluslararası gemi ve liman tesisi güvenlik hizmeti

3.2.2.3. KDV Kanununun 17/4-o maddesi ile gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre;

- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve Sirkülerin **3.2.2.1** bölümünde sayılan hizmetler KDV Kanununun 13/b maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

- KDV Kanununun 13/b maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise KDV Kanununun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Bu Sirkülerin 3.2.2.2 bölümünde yer alan ve Kanunun 13/b maddesi kapsamına girmeyen ardiye ve terminal hizmetleri Kanunun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

- Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; KDV Kanununun hem 13/b maddesi hem de 17/4-o maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun 13/b maddesine göre işlem yapılacaktır.

- Liman ve hava meydanlarında verilen ve KDV Kanununda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

3.3. Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

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

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

87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümünde, istisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcıların, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine - teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı olarak, noter veya YMM onaylı örneklerini gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz etmeleri gerektiği belirtilmiştir.

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

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

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

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

"

İLGI :tarihli dilekçeniz.

Dairemizde vergi kimlik numarası ile katma değer vergisi mükellefiyetiniz bulunmaktadır.

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

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

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

Bilgi edinilmesini rica ederim."

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

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

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

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

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

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

"Ayrıca, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin finansal kiralama şirketlerinin teşvik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve

teçhizat için teşvik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile KDV Kanununun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir."

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

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

3.4. Taşımacılık İstisnası

25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "E.Taşımacılık İstisnası" bölümünde, uluslararası kara taşımacılığı yapan mükelleflere istisna kapsamına giren faaliyetlerini TIR Karnesi ile tevsik edebilme olanağı getirilmiş, bu uygulamada TIR Karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş ve çıkışlarda gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanın noter tasdikli birer fotokopisinin ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

81 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde, noterler, ilgili gümrük idareleri ve yeminli mali müşavirlerin yanı sıra Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin görevlendirdiği ticaret ve sanayi odalarınca tasdik edilmiş TIR Karnesi suretlerinin de kabul edilmesi uygun görülmüştür.

Ancak, bu uygulamada bazı vergi dairelerince karne üzerinde işlem gören tüm dipkoçan fotokopilerinin tek sayfa üzerinde istenmesinin sorunlara yol açtığı anlaşıldığından konu hakkında Gümrük Müsteşarlığının mütalaasına başvurulmuş, alınan görüş gereğince; KDV Kanununun 14 üncü maddesine göre taşımacılık istisnası kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopilerinin tevsik işlemi için yeterli sayılması ve tüm dipkoçan fotokopilerinin tek sayfa olarak istenmemesi uygun görülmüştür.

3.5. Diplomatik İstisna

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümü gereğince diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarına KDV iadesi yapmaya;

Adana'da Yüreğir Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Ankara'da Kavaklıdere Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Antalya'da Üçkapılar Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Çanakkale'de Çanakkale (Merkez) Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Edirne'de Arda Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Erzurum'da Aziziye Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Gaziantep'de Şehitkamil Vergi Dairesi Müdürlüğü,

İstanbul'da Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü,

İzmir'de Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Kars'da Kars (Merkez) Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Kayseri'de Mimar Sinan Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Mersin'de Uray Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Trabzon'da Hızırbey Vergi Dairesi Müdürlüğü

yetkili olup, iadeye ilişkin başvuruların bu vergi dairelerine yapılması gerekmektedir.

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümü uyarınca Dışişleri Bakanlığının karşılıklılık ilkesini gözeterek, ülkeler itibariyle belirlediği yıllık harcama limitlerini gösteren bilgiler ile ilgililerin elektronik ortamda düzenledikleri vergi iade formları, diplomatik istisnadan doğan KDV iadelerini yapmaya yetkili vergi dairelerine, Başkanlığımız Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından her üç aylık dönemin sonunda intikal ettirilecektir.

İade yapmaya yetkili vergi daireleri, elektronik ortamda kendilerine gelen bilgi ve formlarla kağıt ortamında alınan form ve diğer belgeleri karşılaştırmak suretiyle gerekli kontrolleri yapacaklardır. İade yapmaya yetkili vergi daireleri, hak sahiplerinden, yabancı misyon personel kimlik kartı numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası dışında ayrıca vergi kimlik numarası istemeyeceklerdir.

İadeye esas olmak üzere vergi dairelerine ibraz edilecek elektrik, su, haberleşme, uçak bileti, eğitim vb. harcamalara ait fatura asıllarını ülkelerine de vermek/göndermek zorunda olan diplomatik misyon mensupları, söz konusu belgelerin aslı ile birlikte fotokopilerini de ibraz edebilecek, ilgili vergi dairesi, belgeler üzerinde gerekli kontrolü yaptıktan sonra fotokopi nüshasına "aslı gibidir" kaşesini tatbik etmek suretiyle asıl belgeleri ilgililere geri verecektir.

Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensuplarına mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, işlem bedeline bakılmaksızın 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki açıklamalara uygun olarak ilgilinin adı soyadı ve kimlik numarasını da yazmak suretiyle fatura düzenleyeceklerdir. Bu zorunluluğa uymadığı tespit edilen mükellefler için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerekli cezai işlemin yapılacağı tabiidir.

Öte yandan, iade hakkı sahibi yabancı misyon mensuplarının fatura yerine ödeme kaydedici cihaz fişi ibraz etmek suretiyle iade talebinde bulunması mümkün bulunmamaktadır.

İlgililer tarafından harcamalara ilişkin bildirim formları doldurulurken, birden fazla sayfadan oluşan faturaların birinci sayfadaki numarası tam olarak yazılacak, diğer sayfalara ait numaraların son üç hanesinin arasına "-" işareti konularak kaydedilebilecektir.

Sağlık harcamaları ve uçak bilet bedellerine ilişkin faturaların, iade hakkı sahibi yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarının eşleri adına düzenlenmesi halinde de iade taleplerinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla, misyon mensuplarının eşleri adına düzenlenen faturalar, karşılıklılık sağlanan teslim ve hizmet alımları itibariyle, herhangi bir sınırlama olmaksızın, 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde iade işlemlerine konu olabilecektir.

Yabancı misyonlar, konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları tarafından iadesi talep edilen KDV tutarı, herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen iade edilmediği takdirde, vergi dairesi bu durumu ivedilikle ilgiliye resmi yazı ile bildirecektir.

Görev sürelerini tamamlayarak iade talep dönemleri içinde ülkemizden ayrılacak yabancı misyon, iade formlarını, ayrıldığı tarih itibarıyla 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen dönem ve sürelerle ilgili olmak üzere vergi dairesine verebilecek, ancak vergi dairesi bu talepleri ait olduğu döneme ilişkin diğer işlemlerle birlikte değerlendirecek, sonuçlandıracaktır.

•3.6. Diğer İstisnalar

3.6.1. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Teslim ve Hizmetleri

4842 sayılı Kanunla KDV Kanununun 17/4-a maddesi değiştirilerek, 1/7/2003 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur.

Anılan Kanunun 8/2 nci maddesinde de vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenlerin, bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükellefler mal teslimleri ve hizmet ifalarında KDV hesaplamayacaklar, yapacakları işlemler için KDV beyannamesi vermeyecek ve KDV mükellefiyeti tesis ettirmeyeceklerdir.

Ancak düzenledikleri belgelerde KDV gösteren veya "KDV dahildir" mealinde bir şerh (belgenin KDV satırını çizerek "KDV dahildir" yazılması veya KDV satırı yerine belgenin herhangi bir yerine "KDV dahildir" yazılması durumu değiştirmeyecektir) yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler bu vergiyi Kanunun 8/2 nci maddesi gereğince beyan ederek ödeyeceklerdir. Bu şekilde düzenlenen belgelerde gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanan KDV'yi mal ve hizmet alan mükellefler indirim konusu yapabileceklerdir.

88 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A/5 bölümünde, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 1/7/2003 tarihinden önce satın aldıkları malları bu tarihten sonra iade etmeleri halinde; iade edilen mal için bir fatura düzenleyecekleri, bu faturaya tutar olarak iade edilecek malın alış faturasındaki bedel ve KDV olarak gösterilen tutarların toplamının yazılacağı ve faturaya bu hususu belirten bir şerh konulacağı, ayrıca alış faturasının tarih ve numarasına atıfta bulunulacağı, basit usule tabi mükellefin bu fatura nedeniyle vergi dairesine KDV ödemeceği, faturadaki tutarın tamamını hasılat olarak hesaplarına alacağı, satıcının ise bu bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplayacağı vergiyi indirim konusu yapacağı belirtilmiş olup, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 1/7/2003 tarihinden sonra satın aldıkları malları iade etmeleri halinde de bu açıklamalara göre işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.6.2. Serbest Bölgelerde İfa Edilen Hizmetler

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

Öte yandan, Serbest Bölgeler Kanununun, 5810 sayılı Kanunla değişik, 6 ncı maddesinde, serbest bölgeler; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçası olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan

yararlandığı yerler olarak tanımlanmış ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 8 inci maddesinde de serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifaları KDV'den müstesnadır. Hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Buna göre,

- Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır.
- Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.
- Serbest bölgeden yurtdışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'den müstesnadır.
- Serbest bölgeden Türkiye'ye, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin Türkiye'deki firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'ye tabidir.
- Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV'ye tabidir. Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler ise KDV'den müstesnadır.
- Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme v.b. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

3.6.3. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerde KDV Uygulaması

3.6.3.1. Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan her türlü teslim ve hizmetler KDV Kanununun 17/2-b maddesi; bu kooperatiflerin gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayan çiftçilerden yapmış olduğu mal ve hizmet alımları ise KDV Kanununun 17/4-b maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır.

3.6.3.2. 4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında hayvan ıslahı, yetiştirme ve pazarlama amacı ile tüzel kişiliğe sahip özel hukuk hükümlerine tabi kooperatif nitelikli olarak kurulan birlikler Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanununun 17/1-a ve 17/4-h maddeleri hükümlerinin uygulanması bakımından kooperatif olarak değerlendirilmektedir.

KDV Kanununun 17/1-a maddesinde ifade edilen tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacı, toprak analizleri; tarla denemeleri; zirai araştırmaların yapılması; hububat sebze ve meyve üzerine yapılan araştırma, inceleme ve ıslah çalışması; zirai mahsullerin muayene edilmesi, fumigasyona tabi tutulması; damızlık tohum ve hayvan yetiştirilmesi; orman yollarının yapılması; damızlık hayvan, damızlık fide, fidan, bağ çubuğu, tohum ve faydalı böcekler gibi teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

Dolayısıyla, 4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesine göre kurulan birliklerin tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları ve yukarıda belirtilen teslim ve hizmetleri KDV Kanununun 17/1-a maddesi, arazi ıslahına ait yapmış oldukları hizmetler ise aynı Kanunun 17/4-h maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

3.6.3.3. "Kırsal Alanda Sosyal Riski Azaltma Projesi" kapsamında tarımsal amaçlı kooperatiflerce üyelerine yapılan damızlık inek, koyun, keçi teslimi, KDV Kanununun 17/1-a maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır. Bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmayan yem, gübre, veterinerlik ve zirai mücadele ilaçları, temizlik malzemeleri, petrol ürünleri, zirai alet ve makineler ile bu makinelere ait aksam ve yedek parça gibi malların tesliminin ise KDV Kanununun 1/1 inci maddesi hükmü uyarınca KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

3.6.4 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Yönelik İstisna

KDV Kanununun geçici 20/1 inci maddesine göre, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den müstesnadır.

Söz konusu istisna teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri kapsamaktadır. Teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, bunlar dışındaki teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar istisna kapsamında bulunmamaktadır.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için alınan her türlü mal ve hizmet, söz konusu yazılım satışlarının vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulacaktır. Benzer şekilde, bölgede faaliyette bulunan bir firmaya bu bölgede verilen danışmanlık hizmeti de KDV'ye tabi olacaktır.

KDV Kanununun 30/a maddesinde ise vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, KDV Kanununun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim ve iadesi mümkün olmayıp söz konusu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilecektir.

Buna göre, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın;

- Bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Güncelleme dışında bu yazılımla ilgili verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri istisna kapsamında yer almamaktadır.
- Bölgede ürettiği eğitim yazılımları Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Ancak, bu yazılımı teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan firmadan alan firmaların satışları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.
- Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamındaki teslim veya hizmetleri KDV'den istisna olacak, web sitesi aracılığıyla verdiği reklam hizmeti ise bu kapsamda yer almadığından KDV'ye tabi tutulacaktır.
- İşlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler istisna kapsamına girmemektedir.
- Bölgede ürettiği yazılımı farklı kişilere satması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir. Ancak, bu yazılımın bayilerce satışında istisna uygulanmayacaktır.

- Bölgede üretilen yazılımın Kanununun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin Kanununun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.6.5. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV Uygulaması

KDV Kanununun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den müstesnadır.

29/7/1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak "konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" ise 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırası uyarınca % 1 oranında KDV'ye tabi tutulmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara 49, 66 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,

Şartlarının yanısıra inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği veya kooperatifin bağlı olduğu üstbirlük adına tescil edilmiş ve inşaat yapı ruhsatının konut yapı kooperatifine verilmiş olması da gerekmektedir.

Buna göre, yukarıda açıklanan şartlar çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatının 29/7/1998 tarihinden önce alınmış olması halinde KDV'den istisna tutulacak, bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Ancak inşaat yapı ruhsatının konut yapı kooperatifine verilmediği durumlarda, söz konusu kooperatiflere verilecek inşaat taahhüt işlerinde istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanması mümkün bulunmadığından bu kooperatiflere yapılacak teslim ve hizmetler, söz konusu teslim ve hizmetler için belirlenen oranlarda KDV'ye tabi tutulacaktır.

3.6.5.1. İstisna veya İndirimli Oran Uygulaması Kapsamına Giren İşlemler

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda yukarıdaki genel tebliğlerde sayılmayan ve Bakanlığımızca Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işler aşağıda belirtilmiştir;

- Ahşap taban rabatası
- Alüminyum doğrama, alçıpan tavan (alüminyum, polikarbon levha vb.) çatı kaplama, çatı trapez, alüminyum cephe giydirme, aydınlatma armatür ve spotları
- Kapı, mutfak dolabı ve PVC pencere yapımı
- Artezyen kuyusu ve elektrik trafosu

- Bahçe içi doğalgaz servis hattı
- Bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montajı
- Bahçe yollarına kilitli parke taşı döşenmesi
- Balkon veranda ve korkuluklarının imalat ve yerine montajı
- Barbekü yapım işi
- Bekçi ve şantiye evi inşaatı
- Box yapımı
- Cam mozaik kaplama işi
- Çatı katı yan duvar üstü, pencere ve balkon üstlerine mermer, baca dibi güvercinlik dereleri, su olukları
- Çelik kapı imalatı, montajı ve pres kapı yapım işi
- Çevre düzeni işleri
- Çocuk parkı, plastik dış cephe kaplama malzeme montaj işi
- Duşakabin montaj yapım işi
- Eco therm tipi garaj kapıları ve motorlarının teslimi ve montaj işi
- Elektrik temini ve direk tipi trafo
- Fayans ve karo yerine ikame edilen duvardan duvara rafting makine halısı döşenmesi
- Ferforje demir işleri
- Gazbeton elemanları
- Hasır çelik yapım
- Hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi (çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması)
- Hazır demir imalatı (betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye, çiroz, pilye, gönye ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işlemi)
- Hoparlör tesisatı
- İnce sıva, kör kasa
- Isı merkezi pompa grupları, ısıtma eşanjörü, ısıtma şebekesi, boru tesisatlarının izolasyon malzeme ve montajı
- Isı ve su ve sıgımak izolasyon işi

- Isıcam teslimi ve montajının ayrı ayrı taahhüt edilmemesi şartıyla ısıcamın konutlara monte edilmesi
- İstinat duvarlarının yapımı, ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi
- Kamelya yapım işi
- Kartonpiyer alçı ve montaj işleri
- Kapı kolu teslimi ve montajı işi
- Kapı zilleri, kapı görüşmeli kat telefonları
- Klima tesisatı yapımı (split klima tesisatı)
- Kombi ve tesisatı işi
- Kombi makinesi alımı-montaj işleri
- Konutlara bilgisayar sistemli elektronik elektrik sayacı takılması
- Konutların mermer, doğrama ve pencerelerin pen cinsinden yapımı
- Kooperatifin arsasına getirilecek yüksek gerilim hattı ile yüksek gerilim trafolarının satın alınması ve satıcı tarafından monte edilmesi
- Kooperatiflerin kalorifer bacalarının yapım ve yapılmış bacaların tadil edilmesi
- Kooperatiflerin konut inşaatlarına başlamak üzere arazilerinde yaya ve trafik yollarının açılarak, maki ve bitkilerin temizlenmesi, buna bağlı olarak kayaların kırılarak yaya ve trafik yollarının açılması
- Kum çıkarma ve nakli
- Makine alçı sıva, alçı dekorasyon
- Manyetik tip su arıtma cihazının, içinden geçirilen sert suyun yumuşatılmasından sonra kullanıcılara verilmesini sağlayan cihaz
- Merkezi ısıtma sistemlerinin doğalgaza dönüştürülmesi ve doğalgaz hattı döşenmesi
- Merkezi kilit, zil sistemi ve diyafon sistemi (görüntülü diyafon cihazı ve tesisatı yapım işi dahil)
- Mermer merdiven, sahanlık, limonluk, süpürgelik ve eşik yapımı
- Mermer yapımı ve taş şömine işi
- Mermer merdiven dış cephe taş kaplama işi
- Mutfak aspiratörü ve montajı işi
- Paratöner yapım işi
- Park ve sokak elektrik işleri
- (PDK) Prefabrik döşeme kirişleri yapım işi

- Pencere ve balkon denizliklerinin yaptırılması işi
- Ponzablock hafif yalıtım sistemleri
- Prefabrik trafo istasyon inşaatı ve bina içindeki hücre inşaatları
- PTT telefon şebekesi hafriyat, menol ve büz imalatı işi
- Saçak beton atılması ve blokların dış kapı girişlerinin mermer kaplanması işi
- Sığınak inşası işi
- Su yalıtım işlemi
- Subasmanı ve binanın kaba inşaatı
- Telefon şebekeleri ankastraları yaptırılması, çöp toplama kapları (konteynır) yapımı
- Temel duvarların beton ile desteklenmesi işi
- Temel kazma, düzeltme, yol açıp çakıl serme işi
- Tesfiye tabakası (şap yapım işi)
- Toprakaltı betonarme perde duvarlarının su yalıtımı işi
- Trafo binası yapımı işi
- Tranşe-tesisat bağlama yapım işi
- Yağmur suyu olukları ile indirme boruları montajı işi
- Yangın merdiveni
- Yol ve sanat yapıları inşaatı işi
- Mantolama
- Dış cephe ısı yalıtımı
- Elektronik kapı sistemi kurulması
- Garaj kapısı imalatı-montajı
- Münhasıran yönetim amaçlı yaptırılan binalar
- Kooperatif arazisi üzerine güvenlik sistemleri, kamera ve kayıt cihazları montajı
- Kooperatif üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işleri

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde ve yukarıda belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamına girip girmediği hususunda Başkanlığımızdan görüş alınması gerekmektedir.

Bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırılmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet genel esaslara göre KDV'ye tabi olacaktır. Müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise kooperatifin inşaat ruhsatının 29/7/1998 tarihinden önce alınmış olması halinde KDV'den müstesna olacak, ruhsatın bu tarih veya daha sonra alınmış olması halinde % 1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

3.6.5.2. Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim (birincisi arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhidin arsa sahibine konut teslimi) söz konusudur. Dolayısıyla, bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Örneğin, yapı ruhsatında adı "yapı sahibi" bölümünde yer alan bir konut yapı kooperatifinin, adı "yapı müteahhidi" bölümünde yer alan bir konut yapı kooperatifi ile kat karşılığı anlaşması durumunda yapı sahibi kooperatife konut teslimi söz konusu olduğundan istisna ya da indirimli oran uygulamasından söz edilemeyecektir. Bina inşaat ruhsatının "yapı müteahhidi" bölümünde adı yer alan konut yapı kooperatifine bu kapsamda ifa edilen inşaat taahhüt işleri ise, işin sahibi söz konusu konut yapı kooperatifi olmadığından ve dolayısıyla "işin konut yapı kooperatifine yapılması"na yönelik şart gerçekleşmediğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

3.6.5.3. Tasfiyeye giren konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine istisna veya indirimli oran uygulanmayacaktır. Bu uygulama tasfiyenin hukuken ve fiilen başlaması ile geçerli olacaktır. Tasfiye kararı alan ancak tasfiye uygulamasına hukuken ve fiilen başlamayan, diğer bir deyişle tasfiye kararını ticaret siciline tescil ettirmeyen kooperatifler istisna veya indirimli oran uygulamasından faydalanmaya devam edecektir.

3.6.5.4. KDV Kanununa göre konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulaması, konutların kullanılmaya başlanılmasına (yapı kullanım izin belgesi alınmasına) kadar yaptırılacak inşaat taahhüt işlerini kapsamaktadır.

3.6.6. Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler ile Bu Mağazaların Teslimleri

3.6.6.1. Yurtiçinden Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılacak Mal Teslimleri

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 11/1-a maddesinde ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiş, 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise bir teslimin ihracat teslimi sayılması;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması,

- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması

koşullarının gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Gümrük mevzuatına göre, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının T.C. gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu çerçevede, söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, T.C. gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, hukuken ihracat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler KDV Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince KDV'ye tabidir.

3.6.6.2. İthalat İşlemleri ve Gümrüksüz Satış Mağazalarının Teslimleri

KDV Kanununun 1/2 nci maddesine göre, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmuştur.

KDV Kanununun ithalat istisnasını düzenleyen 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının;

(b) bendi ile, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) alt bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna malların ithali,

(c) bendi ile, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi,

KDV'den müstesnadır.

Diğer taraftan, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi ile değeri 150 Euro'yu geçmeyen eşyanın ithali, 6 numaralı bendinin (a) alt bendiyle de değeri 430 Euro'yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyelik eşya gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

Buna göre, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri KDV Kanununun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Ayrıca, gerçek kişiler tarafından gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan bu malların, Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a numaralı bentleri kapsamında ithali de KDV Kanununun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca KDV'ye tabi değildir.

4. MATRAH

KDV Kanununun 20 nci maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği; 24/b maddesinde ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların, 24/c maddesinde de vade farkı, fiyat farkı, faiz vb. unsurların matraha dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

4.1. Atık Su Bedeli ve Çevre Temizlik Vergisi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinde yer alan çevre temizlik vergisine ilişkin hükümler, 1/1/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5035 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle yeniden düzenlenmiş ve sözü edilen tarihten itibaren atık suya ilişkin çevre temizlik vergisi uygulamasına son verilmiştir.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 13/a maddesinde, Genel Müdürlüğün (İSKİ) su satışı veya kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık, tarifesine göre abonelerden alınacak ücretler gelirleri arasında sayılmış, ek 5 inci maddesinde de bu Kanunun diğer büyükşehir belediyelerince de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir Kanunla düzenlenmiş bulunan büyükşehir belediyelerinde atık su bedelleri 2560 sayılı Kanun hükmüne göre tahsil edilmekte olup büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde atık suya ilişkin herhangi bir ücret alınmamaktadır.

Bu itibarla, büyükşehir belediyelerince kullanılmış suyun uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden tahsil edilen bedelin KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

4.2. Belediyelere Ödenen Hal Rüsümü

Hal rüsümü, 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 2/d maddesinde "Malları satın alanlarca toptan satış bedeli üzerinden ödenen meblağ" olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun hal rüsümü kenar başlıklı 8/4 üncü maddesinde ise "Hal rüsümü, yeterli hizmet altyapısına sahip bankalar nezdinde malın üretildiği yerdeki toptancı halinin bağlı olduğu belediye veya işletmecisi adına açılacak hesaba beş iş günü içinde yatırılır. Bu hesapta toplanan tutarın yüzde yetmiş beşi, malın tüketime sunulduğu yerdeki toptancı halinin bağlı olduğu belediye veya işletmecisi adına açılacak hesaba aylık olarak izleyen ayın beşinci gününe kadar aktarılır." denilmiştir.

Buna göre, Yaş Sebze ve Meyve Halinde yapılan toptan satışlardan alınan hal rüsümü, KDV Kanununun 24/b maddesine göre KDV matrahına dahil olacaktır. Bu tutarların ilgili belediyeye aktarılması ise KDV'nin konusuna girmemektedir.

4.3. Hazinece Karşılanan Prim Tutarlarının İdarece Yüklenicinin Hakedişinden Kesilmesinde KDV Matrahı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81 inci maddesinin (1) bendinde, "Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır." hükmüne yer verilmiştir.

İşveren sigorta priminin belli bir tutarının Hazine tarafından karşılanması suretiyle yapılacak hakediş ödemelerinde, (söz konusu primler indirilse dahi) işveren sigorta priminin Hazinece indirilmeden önceki hakediş bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu itibarla; 5510 sayılı Kanunun 81/1 maddesi kapsamında işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutarın Hazine tarafından karşılanması nedeniyle işçilik maliyetleri içerisinde yer alan sigorta primlerinde, dolayısıyla da toplam maliyetlerde bu tutar kadar bir azalma meydana gelmekle birlikte, söz konusu tutar Hazine tarafından işveren adına ilgili Kuruma aktarıldığından, bu tutar indirilmeksizin belirlenen toplam işlem bedelinin KDV matrahı olarak dikkate alınması ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ayrıca; fazladan yararlanıldığı tespit edilen sigorta primi teşvik tutarının mükellefin hakediş bedeli üzerinden kesilmek suretiyle geri alınmasına yönelik uygulama, fazla yararlandırılan Hazine yardımının tahsiline yönelik bir uygulama olup, bu durumun KDV matrahı ile ilişkilendirilmesine imkân bulunmamaktadır.

4.4. 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanununun 4 üncü Maddesi Uyarınca Bandrol Ücreti Alınan Cihazlarda KDV Matrahı

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11/2 nci maddesine göre verginin matrahı, (IV) sayılı listedeki malların teslimi ve ithalinde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelmektedir.

KDV Kanununun 24/b maddesi hükmü uyarınca vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların matraha dahil olması zorunludur.

3093 sayılı TRT Gelirleri Kanununun 4 üncü maddesinde sayılan cihazları imal ve ithal edenlerden fabrika çıkış fiyatı veya ithal maliyeti üzerinden bir defaya mahsus olarak alınan bandrol ücreti özel tüketim vergisi matrahına dahil edilerek özel tüketim vergisi hesaplanacaktır. KDV ise bandrol ücreti ve özel tüketim vergisi dahil bedel üzerinden hesaplanacaktır.

4.5. Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Oluşan Kur Farkları

KDV Kanununun 26 ncı maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin E bölümünde açıklama yapılmıştır.

4.5.1. Yurt içinde KDV uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ilişkin olarak,

- KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak,

- Döviz endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden

lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

4.5.2. KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ihracatçı lehine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçı tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu KDV imalatçı tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir. İmalatçı lehine kur farkı ortaya çıkması halinde 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümüne göre işlem yapılması gerekmektedir.

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 yurtlarda 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, kalemtraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,*" yer almaktadır. Buna göre, yazı, resim, müsvedde, müzik defteri, not ve bloknot şeklindeki defterlerin tesliminde %8 oranında KDV uygulanacaktır. Bunların kağıt ve kartondan, çizgili, 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 organlarınca 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 Cetvelinin 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 telimi 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, suni 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 suni filament iplikleri; sentetik ve suni monofilamentler,
- Sentetik ve suni filament demetleri; sentetik ve suni 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 kırpıntı, 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, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun 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 suni filament ipliklerinden dokunmuş mensucat,
- Sentetik ve suni devamsız liflerden dokunmuş mensucat,
- Vatka; keçe; dokunmamış mensucat,
- Dokunmuş kadife, tırtıl ve pelüş mensucat; havlu cinsi bukledi ve tuftede edilmiş mensucat; gaz mensucat, tüller ve diğere ađ mensucat; el ve makine işi dantelalar; kordelalar; dokumaya elverişli maddelerden işlenmemiş etiketler, armalar ve benzeri eşya; parçade halinde kordonlar, işleme yapılmamış şeritçi eşyası ve benzeri süs eşyası, ponponlar ve benzeri eşya; işlemler,
- Kapitoneli mensucat,
- 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 (taşıklarda 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, sığır, dana, at, domuz, sürüngen ve benzerlerinin işlenmiş post, deri ve köseleleri (ham olanlar hariç), güderi, rugan ve ruganla kaplanmış deri ve köseleler, metalize deri ve köseleler, kromlu deri ve benzerleri, bunların taklitleri, post, deri, kösele ve taklitlerinin kırpıntı, 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 Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin "4302.19.95.00.19 Diğerleri" pozisyonunda yer alan eşyalardan yalnız sığırların (bufalo dâhil) dabaklanmış ve aprelenmiş kürkleri yer almaktadır.

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, kasaralama, 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.

Ancak, boyama, apre, baskı, kasaralama 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, kasaralama 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 yaptıranlar 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, çözgü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri işlerden bir veya bir kaçının, boyama, apre, kasaralama, 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 itibariyle 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 itibariyle 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 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 itibarıyla insan taşımaya 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.

Ambulanslar, 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 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 dahili 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 birden fazla koltuk sırasına 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 yüklenen 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 yüklenen 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 teslimi 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 müzayede yoluyla satışı KDV'ye tabi tutulacaktır. KDV'ye tabi olacak şekilde satışı yapılan aracın durumunun, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilmesinden sonra;

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

6. İADE UYGULAMASI

6.1. İmalatçılardan İhraç Kayıtlı Olarak Temin Ettiği Malları İhraç Eden İhracatçılara KDV İadesi

KDV Kanununun 11 inci maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den müstesnadır.

Aynı Kanununun 32 nci maddesine göre, 11 inci madde ile vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilecek, vergiye tabi işlemlerin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade edilecektir.

24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında, genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergilerin de dahil olduğu, ancak bir vergilendirme döneminde iade edilecek

verginin, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait genel vergi oranı (%18) ile çarpılması sonucu bulunacak miktardan fazla olamayacağı belirtilmiştir.

İhraç kaydıyla teslim, sonuçları tamamen ihraç kayıtlı teslim edilen malın ihraç edilmesine dayalı bir sistemdir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edilmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan aranmaktadır.

İhraç kayıtlı teslimde; gerek ihracatçının ihraç kayıtlı olarak temin ettiği malı ihraç ettiği, gerekse imalatçının ihraç kayıtlı teslim ettiği malın ihracatçı tarafından ihraç edildiği, ihracatçı adına düzenlenen gümrük beyannamesi ile tevsik edilmektedir. İmalatçının terkin ve/veya iade işlemleri gümrük beyannamesinin ibrazı üzerine sonuçlandırılmaktadır.

Malın temini dolayısıyla KDV yüklenimi olmayan ihracatçının ise genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (ATİK) bu işleme düşen payın iadesini talep etmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması sonucu hesaplanan tutar ile ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV arasındaki farkı aşamayacaktır.

Buna göre, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması suretiyle bu ihracat nedeniyle iade edilebilecek azami vergi miktarı bulunacaktır. Bu tutardan ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden imalatçı tarafından hesaplanan KDV tutarı düşülecektir. Bulunan tutar, ihracatçı tarafından genel giderler veya ATİK nedeniyle iade konusu yapılabilecek KDV'nin üst sınırını oluşturacaktır.

6.2 KDV İade Taleplerinde Bazı Belgelerin Elektronik Ortamda Alınması ve Değerlendirilmesi

KDV mükelleflerinin, Ocak/2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinin elektronik ortamda alınması uygulamasına başlanılmış olup, KDV mükellefleri tarafından söz konusu iade taleplerinde indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesi ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesi internet vergi dairesi üzerinden gönderilmektedir.

Bu uygulama neticesinde, KDV iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerince daha önce VEDOP üzerinden manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontroller, Başkanlığımızca hazırlanan KDV İadesi Risk Analizi Projesi ile elektronik ortamda yapılmakta, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri belgeler esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairelerinin kullanımına sunulmaktadır.

Bu kapsamda KDV mükelleflerinin tamamının, KDV Kanununun;

- (9/1) maddesi ile Bakanlığımıza tanınan yetki kapsamında getirilen sorumluluk uygulamalarından,
- (19/2) maddesine göre uluslararası anlaşmalarla getirilen istisna uygulamalarından,
- (29/2) maddesi uyarınca indirimli orana tabi işlemlerden,
- 32 nci maddesinde sayılan istisna kapsamındaki işlemlerden

kaynaklanan KDV iade taleplerinde (Kanunun (8/2) maddesi uyarınca fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesine yönelik talepler hariç), "indirilecek KDV listesi", "yüklenilen KDV listesi" ve "satış faturaları listesi" ile iade için ibrazı istenilen durumlarda "gümrük (çıkış) beyannameleri listesi"ni elektronik ortamda göndermesi gerekmektedir.

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken "İndirilecek KDV Listesi" ile "Yüklenilen KDV Listesi"nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınacaktır.

(1) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, "indirilecek" ve "yüklenilen" KDV listelerine dâhil edilecek, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listelere de alınmayacaktır.

(2) Bu listelere, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir.

Kayıtlarını muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; yazar kasa ve perakende satış fişlerinin adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her bir yazar kasa veya perakende satış fişinin ayrı ayrı listelere girilmesi yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişi (mahsup fişi), primanota ve bordro bilgilerinin girilmesi yeterlidir.

(3) Aynı mükelleften yapılan alımlar ile aynı mükellefe yapılan satışlar da bu listelere belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

(4) İmalat girdisi fazla olan mükellefler, stoklarını farklı yöntemlere göre takip etmeleri nedeniyle "Yüklenilen KDV Listesi" nin doldurulmasında sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Yüklenilen KDV listesi, işlemin bünyesine doğrudan giren KDV tutarları ile işlemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) nedeniyle yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespiti amacıyla alınmaktadır.

Yüklenilen KDV listesinin "Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si" sütunu ile istenen bilgi, iade talebine konu işlemin bünyesinde yer alan hammadde, yardımcı madde, mal ve malzeme gibi girdilerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespitine yöneliktir. Aynı zamanda tek belge ile temin edilen girdilerin birden çok iade hakkı doğuran işlemde kullanılması ve aynı belgenin farklı işlemler için verilen "yüklenilen KDV listeleri"ne dahil edilmesi durumunda, bu belgeye istinaden iadesi istenilen KDV tutarının belgede yer alan tutarı aşp aşmadığı da kontrol edilmektedir.

Dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükelleflerin farklı stok takip yöntemleri izlemesinin bu sütunun doldurulmasında bir önemi bulunmamakta olup, bu durumda da "Yüklenilen KDV Listesi" elektronik ortamda gönderilecektir.

Ayrıca, yukarıda belirtilen imalatçılar da dâhil olmak üzere iade talep eden mükellefler, iade için istenen durumlarda, "Yüklenilen KDV Tablosu"nu önceden olduğu gibi doğrudan vergi dairelerine vermeye devam edeceklerdir.

(5) İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve bu listelerin dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine doğrudan intikal ettirilmesi gerekmektedir.

(6) Elektronik ortamda alınan indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesinin ve iade için ibrazı istenen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesinin, ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek yoktur. Elektronik ortamda verilen söz konusu belgelerin, e-beyanname uygulamasında KDV beyannamesi ekinde verilmesine de gerek bulunmamaktadır.

(7) Mükelleflerce e-beyanname ile talep edilen iadelerde, beyanname ekinde aranan ekler için sistemin otomatik olarak sunduğu basılı olarak alınan "KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" mükellefin KDV iade talep dilekçesine eklenmek suretiyle vergi dairesine elden verilmektedir.

Vergi dairelerinin muhasebe birimleri tarafından iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğunu gösteren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" nın eklenmesi yeterlidir.

(8) KDV iade taleplerinin, elektronik ortamda gönderilenler de dahil, iade için aranan tüm belgelerin vergi dairesine ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacağı tabiidir. Belge eksikliği ya da belgelerin muhteviyatındaki eksiklikler nedeniyle yapılamayan mahsuben iade taleplerinde, 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2.) numaralı bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

(9) Vergi daireleri, mükelleflerin iade taleplerini, iade için gerekli belgelerin tümü ve sistem tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu" çerçevesinde değerlendirerek, ilgili KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara göre sonuçlandıracaktır.

(10) Bu listelerin doldurulmasında uyulacak kurallara, "internet vergi dairesi"nden ulaşılması mümkündür.

7. BEYAN

7.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerin Beyanı

İhraç kaydıyla teslimlere ilişkin beyan, teslimin yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" ile "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablolarına dahil edilmek suretiyle yapılmaktadır.

"Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosuna yapılan kayıt ile bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV nin beyanı sağlanmakta, "İndirimler ve İhraç Kaydıyla Teslimler" kulakçığının "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunda yapılan kayıt neticesinde de "Tecil Edilebilir KDV", "Tecil Edilecek KDV" ve "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarları belirlenmektedir.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil edilemeyen KDV nin iadesi, ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılabilmekte, ihracatın kısmen gerçekleşmesi halinde, gerçekleşen kısma isabet eden tutar iade edilmektedir.

95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (4.1.) bölümünde, ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin herhangi bir satırına, bu şekilde hesaplanacak iade tutarının yazılmayacağı açıklanmıştır.

Bu durumda, iade işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

- Mükellefler, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların kısmen veya tamamen ihraç edilmesi halinde, iade talep dilekçesi ve gerekli belgelerle vergi dairesine başvurarak ihracatı gerçekleşen kısma isabet eden tutarın nakden veya mahsuben iadesini talep edeceklerdir.

- Vergi dairesi beyanname verilmesini beklemeden talebi değerlendirerek genel hükümler çerçevesinde talebi sonuçlandıracaktır. Red ve iade, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesine dayandırılacaktır.

- Mükellef, bu iade tutarını hiçbir beyanname göstermeyecektir. İhraç kaydıyla teslimin gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında bir tutar yer alması ve iade başvurusunun gerekli belgelerle birlikte usulüne uygun olarak yapılması, iade talebinin yerine getirilmesi için yeterlidir.

İade, beyanname dışında gerçekleştirileceğinden, ihracatın gerçekleştiği tarihten sonra ortaya çıkacak bu iade talebine ait tutarın herhangi bir beyannameye dahil edilmesinin, mükerrer iadeye ve dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabileceği hususuna dikkat edilmelidir.

7.2. Kredi Kartı ile Yapılan Tahsilatların Beyanı

Kredi kartı, satışa konu mal veya hizmetin bedelinin tahsilinde kullanılmakta olup, kredi kartıyla yapılan tahsilatın, işletme tarafından yapılan bir mal satışı veya sunulan hizmete ilişkin olduğu kabul edilir. Buna göre fatura, mükellefler tarafından yapılan tahsilata değil, KDV uygulamasında tahsilatın ait olduğu teslim veya hizmetin Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde belgelendirilmesine yönelik olarak düzenlenmektedir.

KDV Kanununun 42 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlığımızca şekil ve muhtevası belirlenen 1 No.lu KDV Beyannamesinde, bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin kredi kartı ile tahsil edilen kısmı, beyannamenin (Sonuç Hesapları - Diğer Bilgiler - Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin Katma Değer Vergisi Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel) satırına yazılacaktır.

KDV beyannamesinde istenilen bu bilgi, verginin tarh ve tahakkuku ile ilgili olmayan denetim amaçlı bir bilgidir. Bu satırda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın bir vergilendirme döneminde kredi kartı ile yapılan tahsilatlar gösterilecektir. Bu satırda yer alan tutarların Beyannamenin "Sonuç Hesapları" kulakçığındaki "Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel" ile uyum göstermemesi ve bu hususun vergi dairesince mükellefe sorulması durumunda, farklılığın;

- Farklı vergi oranına tabi teslim ve hizmet bedelleri ile vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemler,
- İlgili firma veya kurumlar adına pos cihazı ile yapılan (elektrik, su, telefon, faturaları vb.) tahsilatlar,
- Avans ödemeleri,
- Vergisi önceden beyan edilmiş işlemlerin sonraki taksitlerinin kredi kartı yoluyla tahsilatı,
- Dağıtım ve kurye hizmetleri verilen müşterilerle yapılan sözleşmeler kapsamında dağıtımı yapılan ürünlerin satış bedellerinin tahsilatı,
- özel matrah uygulaması kapsamında önceki aşamada vergilendirilen işlemler,
- Eczanelerce SGK adına tahsilatı yapılan hasta katılım payları,
- Firma adına kayıtlı pos cihazları kullanılarak bayi veya üye işyerlerince yapılan satışlara ait tahsilatların bayi veya üye işyeri alacağına kaydedilmeksizin doğrudan firma hesaplarına aktarılması

gibi sebeplerden kaynaklandığının izah gerekçesi olarak gösterilmesi mümkündür.

Başka kurum ve firmalar adına tahsilat işlemleri yapmak suretiyle verilen bu tür hizmetler karşılığı alınan komisyon, prim gibi bedeller üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

Öte yandan, uyumsuzluğun makul sebeplerle izah edilememesi halinde ilgili mükellefler hakkında gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.

7.3. Düzeltme Beyanı

KDV mükellefleri tarafından geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bir düzeltme beyannamesi verilmesi halinde, en son KDV beyannamesi de dahil olmak üzere aradaki tüm KDV beyanlarının buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Ancak, düzeltme beyannamesinin verildiği dönemden en son vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine kadar, bu düzeltme neticesinde aradaki vergilendirme dönemlerinde ödenecek bir vergi çıkmaması kaydıyla, her bir dönem için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu tür durumlarda düzeltmenin yapıldığı vergilendirme dönemi ile en son vergilendirme dönemine ilişkin, düzeltme beyannamesi verilmesi yeterli olacaktır.

8. DİĞER HUSUSLAR

8.1. İndirilemeyecek KDV

KDV Kanununun 30 uncu maddesine göre;

- a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV,
- b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV,
- c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV,
- d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV

mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez.

8.1.1. Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlemlerle İlgili KDV

KDV Kanununun 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

8.1.1.1. Vergiye Tabi Olmayan İşlemlere İlişkin Yüklenilen KDV

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; 6 ncı maddesinde de işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsama girmeyen, yani vergiye tabi olmayan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır. Örneğin;

- Yurt dışındaki malların Türkiye'ye getirilmeksizin yine yurt dışına satışı yoluyla yapılan transit (doğrudan) ihracat işlemi,
- Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmanın yabancı bir ülkede yer alan fabrikasında üretilen malların yurt dışında satışı,
- Yurt dışındaki hava yolu firmalarına yurt dışında yolcu taşımak üzere yapılan uçuş hizmetleri,
- Yurt dışına çıkartılan kamyon, iş makinesi, tarım makinesi vb. araçların yine yurt dışındaki kişi ve kurumlara kiralanması,
- Türkiye'de mükellef olan avukatın yurt dışında görülen bir davada müvekkilini temsil etmesi,
- Türk inşaat firmasının yurt dışında otoyol inşaatı yapması,

- Türkiye'de mukim bir inşaat firmasının yurt dışında yaptığı inşaatlara ilişkin bakım, onarım, montaj gibi hizmetlerin Türkiye'de mukim başka bir firma tarafından yurt dışında yapılması

gibi işlemler KDV'ye tabi olmadığından, bu işlemler nedeniyle Türkiye'de KDV ödenmiş olması halinde, verginin konusuna girmeyen bu işlemlere ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Öte yandan, bu işlemler KDV'nin konusuna girmediğinden, ihracat veya transit taşımacılık istisnası gibi herhangi bir istisna kapsamında değerlendirilmek suretiyle KDV iadesi talep edilmesi de mümkün değildir.

8.1.1.2. Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlere İlişkin Yüklenilen KDV

KDV Kanununun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri ile 17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-t, geçici 12 ve geçici 23 üncü maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler dışında vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirimi mümkün bulunmamaktadır. Örneğin;

- Kanunun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır. Bu kapsamda, Sağlık Bakanlığına bağışlanacak hastanelerin veya Milli Eğitim Bakanlığına bağışlanacak okulların inşası nedeniyle yüklenilen KDV veya kamu menfaatine yararlı bir derneğe, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa yapılan aynı bağışlarla ilgili yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

- Tarım Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri veya Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri tarafından tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacıyla zirai araştırmalar, arazi ıslah çalışmaları yapılması; tohumluk, fidan, damızlık hayvan teslimleri Kanunun 17/1-a maddesi gereğince KDV'den istisna olduğundan, bu teslimlerle ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu ürünlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- Kamu menfaatine yararlı bir derneğe ait sağlık biriminin KDV'den müstesna olan sağlık hizmeti ifaları ile ilgili olarak yüklenmiş olduğu KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterenler tarafından verilen bazı yazılım hizmetleri dolayısıyla yüklenilen KDV, ürettikleri yazılımı Türkiye'de satmaları kaydıyla indirim konusu yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu yazılım hizmetinin yurt dışındaki bir müşteriye verilmesi halinde Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında KDV istisnası uygulanacak, Kanunun 32 nci maddesine göre bu işlem nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecek, indirilemeyen KDV ise iade edilebilecektir.

- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelendirmelerinden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler KDV'den istisna olup, istisna kapsamına giren işlemleri yapanların bu işlemler nedeniyle yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapması mümkün bulunmamaktadır.

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve iş yeri teslimi KDV'den istisna olduğundan, bu teslimler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır.

8.1.2. Binek Otomobillerinin Alımında Ödenen KDV

KDV Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

KDV uygulaması bakımından binek otomobili kapsamına giren araçlar, bu Sirkülerin (5.10) bölümünde yapılan açıklamalara göre belirlenecektir.

Bu çerçevede, gerçek usulde vergilendirilen taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan araç nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin;

- Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobil (örneğin; genel müdüre veya personele tahsis edilen otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş. nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtların alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilecektir.

8.1.3. Zayi Olan Mallara Ait KDV

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanununun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayi olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği sürece, yangın sonucu zayi olan mal nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde, zayi olan malların ithalinde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

8.1.3.1. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,
- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

8.1.3.2. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin

daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

8.1.3.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,

- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşmaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,

- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,

- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

8.1.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV

KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Bu hükmün uygulanmasına ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmadığından, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

- Serbest meslek faaliyetini sürdürmek amacıyla satın alınan taşınmazın bir kısmının konut, bir kısmının iş yeri olarak kullanılması durumunda, söz konusu taşınmazın envanter defterine veya amortisman listelerine kaydedilmesi şartıyla amortisman giderlerinin yarısı gider olarak yazılabileceğinden, taşınmaz nedeniyle yüklenilen KDV'nin de sadece yarısı indirim konusu yapılabilecektir.

- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

8.1.5. KDV mükelleflerinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den, ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen veya kendilerine yapılan teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV indirilebilmektedir.

Ancak, Kanunun 30 uncu maddesi kapsamındaki durumlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılmayan bu vergiler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca indirim kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen KDV ise, gider veya maliyet unsuru olarak değil, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Zayi olan mallarda olduğu gibi indirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşmuş ve yüklenilen KDV'nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

8.2. Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre taşınmazların;

- Ticari, sınai, zirai, mesleki faaliyet kapsamındaki teslimleri,
- Bu faaliyetler kapsamına girmese dahi müzayede mahallerindeki satışları

KDV'nin konusuna girmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, ticari nitelik taşımayan veya en az iki isteklinin katılımı suretiyle müzayede yoluyla yapılmayan taşınmaz satışları KDV'nin konusuna girmediğinden vergiye tabi bulunmamaktadır.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli (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 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasında "Net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri" ibaresi yer almaktadır. Bu itibarla, KDV'ye tabi taşınmaz teslimlerinde KDV oranı, net alanı 150 m² yi aşmayan konutlar için %1, 150 m² yi aşan konutlar ile m² sınırlaması olmaksızın diğer bütün taşınmazlar için %18 dir.

Öte yandan, KDV Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının;

- (p) bendinde, Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri,
- (r) bendinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler

KDV den müstesnadır. Ancak, Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hissesi teslimleri için geçerli değildir.

Ayrıca, 5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (3/7/2009) önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

8.2.1. Müzayede Yoluyla Yapılan Taşınmaz Satışları

İcra daireleri, mahkeme satış memurlukları, belediyeler ve diğer kamu veya özel hukuk tüzel kişileri tarafından müzayede yoluyla yapılan taşınmaz (konut veya daire, iş yeri, arsa, arazi) satışları ile taşınmaz niteliğini haiz diğer mal ve hakların satışı KDV Kanununun 1/3-d maddesine göre KDV'ye tabidir.

Müzayede yoluyla satılan net alanı 150 m² ye kadar konutlar %1 oranında KDV'ye tabidir. 150 m² lik alanın hesabında 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde açıklandığı gibi, genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5 er cm düşülecektir.

Ancak, konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları, karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları, bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m den

yüksek terasların toplamının 2 m² si, çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar, çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler, iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m yüksekliğinden az olan yerler, bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m² den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo, kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık, bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m² den büyük olmamak üzere yapılan garajlar net alan dışında kalacaktır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m² yi, garajların 18 m² yi aşan kısmı ait oldukları konutun net alanına dahil edilecektir.

Satılan konutun bahçeli olması halinde 150 m² lik alanın hesabında ilke olarak bahçe göz önünde bulundurulmayacak, konutun bağımsız olarak kullanılmaya esas her bir bölümü tek başına dikkate alınacaktır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi, bu konutla birlikte değerlendirilecek ve konutun tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır. Konutla birlikte değerlendirilecek arsa ve arazinin büyüklüğü ise mahalli örf ve adete göre tespit edilecektir.

Tapu sicilinde bahçeli ev, bahçeli konut gibi ibarelerle kayıtlı taşınmazların üzerinde fiilen ve kullanılabilir halde konut bulunmaması halinde, bu taşınmazların konut olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından, arsa veya arazi sayılmak suretiyle genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Öte yandan, tapu sicilinde arsa ve arazi olarak kayıtlı bulunan taşınmazların üzerinde kullanılabilir halde konut olduğu takdirde de bu satışın yukarıdaki açıklamalara göre konut sayılacağı tabiidir.

Örnek 1:

İzale-i şüyu (paydaşlığın giderilmesi) talebiyle açılan bir davada, görevli ve yetkili mahkeme tarafından 145 m² toplam alanı olan 650 m² bahçesi bulunan 2 katlı ahşap evin satılmasına karar verilmiştir. Satışa konu evin her bir katının bağımsız bölüm olarak kullanılma imkanı yoktur.

Mahkemenin kararına göre yapılacak bu satış işlemi, KDV Kanununun 1/3-d maddesi uyarınca KDV ye tabidir. Mahkeme satış memurluğunca 650 m² bahçenin mahalli örf ve adete göre evle birlikte değerlendirilmesi halinde, evin net alanı da 150 m² yi geçmediğinden satış bedeli üzerinden %1 oranında KDV hesaplanıp beyan edilecektir. Söz konusu bahçenin bu kapsamda değerlendirilmemesi ve ev ile bahçe bedelinin ayrıştırılması halinde, ev ve bahçe ayrı ayrı dikkate alınarak vergilendirilecektir. Bu ayrıştırmanın yapılmaması halinde ise satılan taşınmaza %18 oranında KDV uygulanacaktır.

Diğer taraftan, bu tür satışlarda, alıcının paydaşlardan birisi olması halinde, bu kişiye düşen pay bakımından teslimin olmadığı dikkate alınarak, söz konusu paya düşen bedelin toplam satış bedelinden düşülmesi gerekmektedir.

Örnek 2:

Bir mahkeme tarafından, tapu sicilinde 120 m² kargir ev olarak kayıtlı bulunan kullanılamaz haldeki taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağı duyurulmuştur.

Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte belirtilen taşınmaz tapuda "kargir ev" olarak görünmekle birlikte, evin teslim tarihi itibarıyla kullanılamaz halde olması nedeniyle, müzayede yoluyla yapılan bu satış konut değil, arsa teslimi olarak kabul edilecek ve genel oranda vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatı da konut olarak alınan inşaatların henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden satışları, konut sayılacak ve net alanı dikkate alınarak yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

8.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi

5904 sayılı Kanun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu çerçevede, 5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, m² büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna olacaktır. Ancak, 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri %1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yapacakları konut dahil taşınmaz satışları Kanunun istisna ve oran hükümleri de dikkate alınarak KDV'ye tabi tutulacaktır.

8.2.3. Hazine Tarafından Yapılan Taşınmaz Satışları

KDV Kanununun 17/4-p maddesine göre, Hazinece yapılan taşınmaz teslimleri ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV'den müstesnadır. Bu hükümdeki "Hazine" ibaresi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki (I) sayılı cetvelde yer alan kurum ve kuruluşları kapsamaktadır.

Buna göre, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki (I) sayılı cetvelde yer alan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralamaları ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV'den istisna olacaktır. Bu çerçevede, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından müzayede suretiyle yapılacak taşınmaz satışları da bu madde kapsamında değerlendirilecektir. Buna karşılık, aynı Kanunun eki (II) sayılı cetveldeki özel bütçeli idarelerin, (III) sayılı cetveldeki düzenleyici ve denetleyici kurumların ve (IV) sayılı cetveldeki sosyal güvenlik kurumlarının müzayede yoluyla gerçekleştirecekleri taşınmaz satışları, KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler dahilinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

Hazinenin taşınmaz satışlarının yanı sıra taşınmaz kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri de KDV'den müstesnadır.

Örnek 3:

Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü, tapu sicilinde Maliye Hazinesi adına kayıtlı beş adet taşınmazı ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.

Bu satış işlemi, KDV Kanununun 17/4-p maddesine göre vergiden müstesnadır.

Örnek 4:

Orman Genel Müdürlüğü, Çanakkale'nin Ayvıcık ilçesindeki bir taşınmazı ihale yoluyla satacaktır.

5018 sayılı Kanunun eki (II) sayılı cetveldeki özel bütçeli idareler arasında sayılan ve madde metnindeki Hazine kapsamına girmeyen Orman Genel Müdürlüğü tarafından yapılacak bu satış işlemi, Kanunun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV Kanununun oran ve diğer istisna hükümleri de dikkate alınarak işlem yapılacaktır.

8.2.4. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı

KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.

Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.

Örnek 5:

Bir Belediye yirmi beş yıl önce iktisap ettiği bir arsayı açık artırma yoluyla satışa çıkarmıştır.

Belediyenin bu satış işlemi KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den müstesnadır.

Örnek 6:

İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir işhanının sinema, düğün ve konferans salonları ile büro olarak kullanılan yirmi ayrı bölümünü ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.

İl Özel İdaresi adına kayıtlı bulunan muhtelif sayıda taşınmazın devamlılık arz edecek şekilde satışı ticari faaliyet sayılacağından, bu faaliyetler nedeniyle adı geçen il özel idaresine bağlı iktisadi işletme oluşacaktır. Bu iktisadi işletme tarafından ticareti yapılan taşınmazların satışı, müzayede yoluyla yapılsa dahi Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazların mülkiyetinin, sözleşme süresi sonunda kiracı şirket tarafından iktisap edilmesinin öngörülmüş olması halinde, bu taşınmazın kiracı şirket tarafından satışında Kanunun 17/4-r maddesindeki "kurumların aktifinde iki tam yıl süreyle bulunma" koşulunun gerçekleşmesinde taşınmazın kiracı şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır.

8.2.5. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar gereğince;

- İcra daireleri ile mahkeme satış memurlukları tarafından müzayede yoluyla yapılan taşınmaz satışları KDV'ye tabidir. Bu satışlarda KDV Kanununun istisna ve oranlara ilişkin hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla müzayede yoluyla 150 m² ye kadar konut satışları %1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır. 150 m² nin üzerindeki konutlar ile m² sınırlaması olmaksızın iş yeri, arsa ve arazi gibi diğer taşınmaz satışları ise genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.

- 5018 sayılı Kanunun eki (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralama ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında KDV'den müstesnadır.

- 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin, m² büyüklüğüne bakılmaksızın üyelerine yapacakları konut teslimleri KDV Kanununun geçici 28 inci maddesine göre KDV'den müstesnadır. 3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri %1, diğer tüm taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

- İki tam yıl süreyle kurumların aktifinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde satışı KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den müstesnadır. Ancak, bu kapsamdaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazlar için bu istisnadan faydalanamayacaklardır.

9. 1-59 No.lu KDV Sirküleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Duyurulur.

Mehmet KILCI

Gelir İdaresi Başkanı

117 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Resmi Gazete Sayısı 28264
Resmi Gazete Tarihi 14/04/2012
Kapsam

KATMA DEĞER VERGİSİ

GENEL TEBLİĞİ

(SERİ NO: 117)

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun¹ 9 uncu maddesinin birinci ve 29 uncu maddesinin dördüncü fıkraları ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun² 120 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde, KDV tevkifat uygulamasına ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

1. KDV TEVKİFAT UYGULAMASI

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

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

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

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

1.1. KDV TEVKİFATININ NİTELİĞİ

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

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

1.2. BEYAN

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

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi KDV Kanununun 10 uncu maddesine göre tespit edilecektir.

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

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

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

2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilecektir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar) tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında 1015B beyanname kodlu KDV2 beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ise söz konusu verginin beyanında 9015 beyanname kodlu KDV2 beyannamesini kullanacaklardır.

1.2.3. Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları KDV tevkifatının beyanında (1.2.2) bölümündeki açıklamalar geçerli olacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından Tebliğin (1.2.2) bölümündeki açıklamalara göre 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

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

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

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkün bulunmaktadır.

Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi

dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirimde ait yazının bir örneği genel müdürlük tarafından şubelere gönderilecek, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyanın şubeler tarafından yapılmasına başlanılacaktır.

1.3. İNDİRİM

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

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

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin;

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

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

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek:

Satıcı (B), alıcı (A)'ya 12 Mayıs'ta 1.000 lira karşılığında bakır tel teslim etmiş, genel oranda KDV'ye tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenlediği faturada hesaplanan KDV, tevkif edilecek KDV ve tahsil edilecek KDV tutarlarını, Tebliğin (3.4.2.) bölümündeki açıklamalara uygun olarak, sırayla 180 " 126 " ve 54 " olarak göstermiştir.

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

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

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonra, mesela, 16 Temmuz'da düzenleyip (A)'ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 liralık kısmı 24 Haziran'a kadar verilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 " tutarındaki kısmı ise (vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılı geçmemek şartıyla) faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.

2. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI

Bu bölüm kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya

hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

2.1. İKAMETGÂHI, İŞYERİ, KANUNİ MERKEZİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYEDE BULUNMAYANLAR TARAFINDAN YAPILAN İŞLEMLER

2.1.1. KDV Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

- Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti,
- Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

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

2.1.5. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan KDV Kanununun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilecektir.

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

2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER

2.2.1. KDV Kanununun (1/1) maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arzi serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

2.2.2. Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun³ 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

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

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

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

Örnek:

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

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar: $200 / 0,83 = 240,96 º$;
- GV Stopajı $240,96 \times 0,17 = 40,96 º$;
- KDV $240,96 \times 0,18 = 43,37 º$;
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel: $200 + 40,96 + 43,37 = 284,33 º$;

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

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

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar

dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

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

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

belirteceklerdir. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilecektir.

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

2.3. KİRALAMA İŞLEMLERİ

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

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

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),
 - Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),
- şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, kiracının;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),
- banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,
- sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (1.2) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

2.3.2. KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler bu kapsamda mütalaa edilmeyecektir.

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

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

Örnek:

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

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

2.3.4. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı konusunda, Tebliğin (1.2.3) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

2.4. REKLÂM VERME İŞLEMLERİ

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

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,

- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,

- gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak

ve benzeri şekillerde reklâm vermektedir.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması

halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (1.2) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

2.4.2. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamında reklâm hizmeti vermeleri halinde, reklâm hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu işlemlerde KDV'nin beyanı, Tebliğin (2.3.4) bölümündeki açıklamalara göre yapılacaktır.

3. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI

3.1. KISMİ TEVKİFATIN MAHİYETİ VE TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR

3.1.1. Tebliğin (3.2.) ve (3.3.) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannameye ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

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

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

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

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

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

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

3.1.3. Kalkınma ve yatırım ajansları (3.1.2/b) ayrımı kapsamındadır. Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

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

3.1.5. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine, Tebliğin (1.2.2) bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenecektir.

3.1.6. KDV mükellefiyeti bulunmayanların, Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında olmamak kaydıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Örnek:

KDV mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimlerine verilen özel güvenlik hizmetlerinde ya da KDV mükellefiyeti bulunmayan konut yapı kooperatiflerine verilen yapı denetim hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

3.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER

Bu bölümde yer verilen kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle, bu bölüm kapsamında tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal (Tebliğin "3.3." bölümü kapsamındaki mallar hariç) alımlarında tevkifat uygulanmayacaktır.

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

Örnek:

Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 ₺ + 720 ₺ KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 ₺ + 1080 ₺ KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 ₺ tutarındaki hizmete ilişkin 720 ₺ KDV üzerinden ise Tebliğin (3.2.1) bölümü gereğince tevkifat uygulanacaktır.

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

3.2.1. YAPIM İŞLERİ İLE BU İŞLERLE BİRLİKTE İFA EDİLEN MÜHENDİSLİK-MİMARLIK VE ETÜT-PROJE HİZMETLERİ

3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.1.2. Kapsam

3.2.1.2.1. Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir.

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

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

- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

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

Örnek 1:

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

Örnek 2:

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

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

3.2.1.2.4. Alıcının, Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılacaktır.

Örnek 3:

Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) limited şirketi, yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) anonim şirketine ihale etmiştir. (B), hisse senetleri İMKB' de işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.

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

3.2.1.2.5. Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde kendisi tarafından tevkifat uygulanacaktır.

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

Örnek 4:

Hisse senetleri İMKB'de işlem gören (X) A.Ş.'ye, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak KDV Kanununun 13/e maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, Tebliğin (3.1.2./b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanacaktır.

3.2.1.2.7. Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanacaktır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmeyecektir. Devredilen söz konusu işler için işi devreden durumuna göre Tebliğin (3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanacaktır.

3.2.1.2.8. Tebliğin (3.2.1.2.1) ayrımında belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar

çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

3.2.1.2.9. Tebliğin (3.2.1.2.1) ayrımı kapsamındaki işlerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır. ("ihale" ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.)

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

3.2.2. ETÜT, PLAN-PROJE, DANIŞMANLIK, DENETİM VE BENZERİ HİZMETLER

3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.2.2. Kapsam

3.2.2.2.1. Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim

ve benzeri hizmetler girmektedir.

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

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

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

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

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

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

3.2.3. MAKİNE, TEÇHİZAT, DEMİRBAŞ VE TAŞITLARA AİT TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİ

3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.3.2. Kapsam

3.2.3.2.1. Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Örnek 1:

Hisse senetleri İMKB'de işlem gören (A) A.Ş. tarafından satın alınan kamyon şasisi üzerinde kasa, depo ve benzeri ilaveler yaptırmak suretiyle tadilat uygulanması halinde tadilat bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır.

Örnek 2:

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

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

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

3.2.3.2.2. Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise Tebliğin (3.2.1.) bölümü kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

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

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

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

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve

onarımı yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, Tebliğin (3.3.) bölümünde yapılan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmayacaktır.

3.2.4. YEMEK SERVİS VE ORGANİZASYON HİZMETLERİ

3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.4.2. Kapsam

3.2.4.2.1. Yemek servis hizmetleri; Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Örnek:

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

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

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

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

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restaurant ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilecektir.

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

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

3.2.4.2.2. Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapılacağı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden alacakları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir. Bu durum, organizasyonu

yapan firmaların, hizmet verdikleri idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenledikleri faturalarda yer alan toplam tutar üzerinden tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Örnek:

(A) Organizasyon A.Ş., (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve 2 gün sürecektir. (A) bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dahil bir otelle anlaşmıştır.

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

3.2.5. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETLERİ

3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.5.2. Kapsam

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

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

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanacaktır.

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

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

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

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

3.2.5.2.2. Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

- sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,
- tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,
- arama ve kurtarma, özel eğitilmiş şoför,
- güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,
- güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,
- değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,
- ikaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (3.2.1.) bölümünde açıklanan yapı işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanacaktır.

3.2.6. YAPI DENETİM HİZMETLERİ

3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.6.2. Kapsam

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

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

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inşaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inşaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilecektir. Ruhsat sahibinin Tebliğin (3.1.2.) bölümü kapsamında olması halinde, tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

3.2.7. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ, ÇANTA VE AYAKKABI DİKİM İŞLERİ VE BU İŞLERE ARACILIK HİZMETLERİ

3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Ahcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (3.2.7.2.6) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.7.2. Kapsam

3.2.7.2.1. Tevkifat kapsamına;

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

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

- bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri

girmektedir.

Terziler tarafından, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

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

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

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

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

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

Örnek 1:

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

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

Örnek 2:

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

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

3.2.7.2.6. Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

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

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

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

3.2.8. TURİSTİK MAĞAZALARA VERİLEN MÜŞTERİ BULMA / GÖTÜRME HİZMETLERİ

3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2./a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.8.2. Kapsam

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

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

3.2.9. SPOR KULÜPLERİNİN YAYIN, REKLÂM VE İSİM HAKKI GELİRLERİNE KONU İŞLEMLERİ

3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Ahcılar ve Tevkifat Oranı

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, bu Tebliğin (3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.9.2. Kapsam

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

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

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

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

geliri elde etmektedirler.

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

Örnek 1:

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

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdiği reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklâm hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebliğin (2.4.) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2:

Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılan ihale sonucunda (Y) Medya A.Ş.'ye vermiştir.

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

Örnek 3:

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

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

Örnek 4:

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

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

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

Bu çerçevede, (A)'ya düzenlenen faturada yer alan KDV'nin $[(100.000 \times 0,18) \times 0,90 =] 16.200$ ₺'lik kısmı, (B)'ye düzenlenen faturada yer alan KDV'nin ise $[(20.000 \times 0,18) \times 0,90 =] 3.240$ ₺'lik kısmı, bunlar tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

3.2.10. TEMİZLİK, ÇEVRE VE BAHÇE BAKIM HİZMETLERİ

3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların Tebliğin (3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.10.2. Kapsam

3.2.10.2.1. Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- bina temizliği,
- sokak temizliği,
- sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,
- çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,
- haşere mücadelesi,
- demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği

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

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

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

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerinin satın

alınması sırasında tevkifat uygulanmayacaktır.

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

3.2.11. SERVİS TAŞIMACILIĞI HİZMETİ

3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların, Tebliğin (3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.11.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları girmektedir.

Söz konusu hizmetin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

Servis hizmetinin, personel veya öğrencilerin (veya velilerin) kendi aralarında anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması/anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

3.2.12. HER TÜRLÜ BASKI VE BASIM HİZMETLERİ

3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.12.2. Kapsam

Sorumlu tayin edilenlere verilen; kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

Örnek:

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

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

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

3.2.13. YUKARIDA BELİRLENENLER DIŞINDAKİ HİZMETLER

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER

3.3.1. KÜLÇE METAL TESLİMLERİ

3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin ithalatçıları ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmayacak, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacaktır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanacaktır.

İthalatçıları tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "*Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

3.3.1.2. Kapsam

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

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

3.3.2. BAKIR, ÇİNKO VE ALÜMİNYUM ÜRÜNLERİNİN TESLİMİ

3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır.

İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "*Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

3.3.2.2. Kapsam

3.3.2.2.1. Tevkifat kapsamına, bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri girmektedir.

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

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

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

Örnek:

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

3.3.3. HURDA VE ATIK TESLİMİ

3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (3.1.2.) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.3.3.2. Kapsam

Tevkifat uygulamasının kapsamına ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

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

Hurda kavramının işaret edilen genel anlamı çerçevesinde;

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

- bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,

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

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

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilecektir.

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

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

Örnek 1:

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

Örnek 2:

(A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş.'ye yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibariyle Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (9/10)'u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

3.3.3.2.4. Hurda gemilerden yapılan sökümler sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilecektir.

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

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

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

3.3.4. METAL, PLASTİK, LASTİK, KAÜÇUK, KÂĞIT VE CAM HURDA VE ATIKLARDAN ELDE EDİLEN HAMMADDE TESLİMİ

3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir.

3.3.4.2. Kapsam

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

3.3.5. PAMUK, TİFTİK, YÜN VE YAPAĞI İLE HAM POST VE DERİ TESLİMLERİ

3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁴ eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;

- kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve

yapağı,

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

tesliminde tevkifat uygulanacaktır.

3.3.6. AĞAÇ VE ORMAN ÜRÜNLERİ TESLİMİ

3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların, Tebliğin (3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "*Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.*" açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir.

3.3.6.2. Kapsam

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

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

3.4. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASIYLA İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR

3.4.1. TEVKİFAT UYGULAMASINDA SINIR

3.4.1.1. Tebliğin (3.1.2./b) ayırımında sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) Tebliğin (3.1.2./b) ayırımında sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

Ayrıca, KDV Kanununun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve KDV Kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmayacaktır.

Örnek:

Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir çiftçi tarafından yapılan yün ve yapağı teslimleri, KDV Kanununun 17/4-b maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğundan, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.

3.4.1.2. Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 ₺'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

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

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

3.4.2. BELGE DÜZENİ

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

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

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

Örnek:

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

<i>İşlem</i>	<i>3.000 ₺</i>
<i>Bedeli</i>	<i>:</i>
<i>Hesaplanan</i>	<i>540 ₺</i>
<i>KDV</i>	<i>:</i>
<i>Tevkifat</i>	<i>5/10</i>
<i>Oranı</i>	<i>:</i>

*Alıcı tarafından Tevkif Edilecek 270 ₺
KDV :*

<i>Tevkifat</i>	<i>Dahil</i>	<i>Toplam 3.540 ₺</i>
<i>Tutar</i>	<i>:</i>	

<i>Tevkifat</i>	<i>Hariç</i>	<i>Toplam 3.270 ₺</i>
<i>Tutar</i>	<i>:</i>	

Yalnız Üçbinikiyüzyetmiş Türk Lirasıdır.

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

Bu durumda, tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilecektir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının Tebliğin (3.4.1.2) bölümünde belirlenen alt sınırı aşır

aşmadığı dikkate alınacak, aşmıyorsa tevkifat uygulanmayacaktır.

3.4.3. BEYANNAMENİN DÜZENLENMESİ

3.4.3.1. Alıcıların Beyanı

3.4.3.1.1. Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç), tevkifata tabi işlemin vuku bulunduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir. Tebliğin (3.1.5) bölümünde belirtilen durumda da genel bütçeli idareler tarafından tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

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

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

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

Söz konusu kulakçığın "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda ise Maliye Bakanlığınca kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülen ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamının değil, alıcı tarafından tevkif edilen kısmının beyanı yapılacaktır. "Matrah" alanına işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına beyanı yapılan işlem için öngörülmüş alıcıların yapacağı tevkifat oranı yazılacaktır. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat oranının uygulanması suretiyle bulunan ve alıcı tarafından tevkif edilen tutarı gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

3.4.3.1.2. KDV Kanununun (9/1) maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyası cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

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

Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen KDV'nin ödenmiş olması halinde, bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; söz konusu verginin ödenmemiş olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanacaktır.

3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

3.4.3.2.1. Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak,

ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılacaktır. Birinci kayıt, "Matrah" kulakçığında "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosuna; ikinci kayıt "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosuna yapılır.

(1) Öncelikle, "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosunun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. "Matrah" alanına kısmi tevkifat uygulanan işleme ait bedel (KDV hariç) tam olarak yazılır. "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına ise tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcı için öngörülen tevkifat oranı (alıcının uygulayacağı tevkifat oranı) yazılır. *Örneğin; özel güvenlik hizmeti verenler tevkifat oranı için (9/10), bakır külçe teslimi yapanlar ise tevkifat oranı için (7/10) oranını seçmelidir.* "Vergi" alanı, tevkifat oranının tersi alınarak beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Buna göre, "Vergi" alanında, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır.

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

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

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

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

3.4.3.2.2. Beyannamenin usulüne uygun olarak doldurulmasından sonra "Sonuç Hesapları" kulakçığında yer alan "İade Edilmesi Gereken KDV" satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesi halinde Tebliğin (5.) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükellefe iade edilecektir.

4. DÜZELTME İŞLEMLERİ

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

4.1. MAL İADELERİ

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

Örnek:

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

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

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

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

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

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

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

4.2. MATRAHTA DEĞİŞİKLİK

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

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahda oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

4.2.2. Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı (4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Örnek:

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

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

2012/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre (B), (A)'ya 20.000 ₺ ile birlikte bu tutara ait (20.000 x 0,08 =) 1.600 ₺ KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan (1.600 x 0,10 =) 160 ₺'sini (toplam 20.160 ₺) iade edecek, 2012/Nisan döneminde beyan ettiği 160 ₺'yi 2012/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

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

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

4.3. FAZLA VEYA YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADESİ

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

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

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

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

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

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

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

5. TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

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

5.1. GENEL AÇIKLAMALAR

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

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

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

5.1.2. İade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olmayacaktır.

5.1.3. Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairelerince;

- iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
- tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste aranacaktır.

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

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

5.1.4. İade talepleri, Tebliğin (5.1.3.) bölümünde belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

5.1.5. Vergi inceleme raporu (VİR), Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu (YMM Raporu) ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

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

Mahsuben iade taleplerinde, Tebliğin (5.2.1) bölümünde yapılan açıklamalarında göz önünde bulundurulacaktır.

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

5.1.7. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin⁵, "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalar, kısmi tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak kısmi tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

5.1.8. Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir. Bu şekilde işlem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak özel esas uygulamasını gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV Beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilecektir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartının gerçekleşmiş sayılacaktır.

5.2. İADE UYGULAMASI

5.2.1. MAHSUBEN İADE TALEPLERİ

5.2.1.1. Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigortalar prim borçları ve ferileri için söz konusu olabilecektir.

Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

5.2.1.2. İade taleplerinde vergi daireleri; gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirecektir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin VİR, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilecek ve bunlara gecikme zammı uygulanmayacaktır. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilecek ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır.

5.2.1.3. Bu Tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

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

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 2.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

2.000 ₺ ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya VİR sonucuna göre yerine getirilir. 2.000 ₺'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.

5.2.1.4. Bu Tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili 2.000 ₺'yi aşmayan mahsuben iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

2.000 ₺ ve üzerindeki iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 2.000 ₺'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

5.2.2. NAKDEN İADE TALEPLERİ

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

5.2.2.1. Bu Tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

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

- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya VİR ile yerine getirilecektir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran VİR sonucuna göre çözülür.

5.2.2.2. Bu Tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili 2.000 ₺'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, VİR ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

2.000 ₺ ve üzerindeki iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 2.000 ₺'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

5.3. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

5.3.1. Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak bu Tebliğde açıklama bulunmayan durumlarda, KDV Kanununun (11/1-a) maddesinde düzenlenen gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara (indirimli teminat uygulaması hariç) göre işlem yapılacaktır.

5.3.2. Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

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

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

5.3.3. Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı

doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir.

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

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

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

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanacaktır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış alacağın temlik sözleşmesi ile yapılacaktır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

İade alacağının, Tebliğin (5.2.1.) bölümünde belirtilmeyen; mükellefin kendisinin vergi dairesine olan borçlarına veya üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Üçüncü kişilerin vergi dairelerine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, önceki paragrafta yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilecektir.

5.3.5. İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilecektir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemeyecektir.

Öte yandan, birden fazla döneme ilişkin iade alacağının aynı dilekçe ile istenmesi mümkündür. Ancak bu durumda, her bir döneme ait iade talep tutarının ayrı ayrı olarak dilekçede belirtilmesi ve eklerin de her bir dönem için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibariyle ayrı ayrı yer verilmek koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

5.3.6. İade alacağının YMM raporu ile alınmak istendiği hallerde, esas itibariyle, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibariyle ayrı ayrı düzenlenerek verilmesi gerekmektedir. Ancak, farklı iade hakkı doğuran işlemlerden (tam istisna kapsamındaki işlemler, indirimli orana tabi işlemler, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler gibi) kaynaklanan iade taleplerinin, aynı vergilendirme dönemine ilişkin olması kaydıyla, aynı YMM raporuna istinaden sonuçlandırılması mümkündür. Bu durumda YMM raporu, her bir işlem türüne ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilmek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanacaktır.

6. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

6.1. Bildirim Zorunluluğu

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

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

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

ve benzeri bilgilerini içeren liste (Ek 1), satıcı mükellefler tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilecektir.

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

6.2. Müteselsil Sorumluluk

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

7. KALDIRILAN TEBLİĞLER VE TEBLİĞ BÖLÜMLERİ

- 1- 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (C) bölümü,
- 2- 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,
- 3- 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (F) bölümü,
- 4- 49 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü,
- 5- 51 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (II) bölümü,
- 6- 53 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,
- 7- 58 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü (A/4 bölümü hariç),
- 8- 59 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin, bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (A) bölümü,
- 9- 68 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,
- 10- 70 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 6. ve 7. bölümleri,
- 11- 71 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin, bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 3. bölümü,

- 12- 72 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1.2) bölümünün 18 numaralı paragrafı ile 4. ve 5. bölümleri,
- 13- 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (3.5) bölümü,
- 14- 224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (5) numaralı ayrımı,
- 15- 73 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 8. bölümü, 9. bölümün son paragrafı ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 1. bölümü,
- 16- 77 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümü,
- 17- 81 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 2. bölümü,
- 18- Bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 82 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.1) bölümü,
- 19- 83 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. bölümü,
- 20- 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (II/3.1.6.) bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (IV/2) bölümü,
- 21- 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü,
- 22- 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümünün 1. ve 2. bölümleri ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 3. bölümü,
- 23- 87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümü,
- 24- 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,
- 25- 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü ve tevkifat uygulamasına ilişkin olmak üzere (F) bölümü,
- 26- Bu Tebliğ kapsamına giren tutarlarla ilgili olmak üzere 92 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1. ve 3. bölümleri,
- 27- 93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. ve 7. bölümleri ile 8. bölümün son tirsisi,
- 28- 95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1.3), 5. ve 7. bölümleri,
- 29- 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade talepleri ile ilgili olarak 6. bölümü,
- 30- 97 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1., 2., 3. ve 4. bölümleri,
- 31- 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. bölümü,
- 32- 104 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 2. bölümü,
- 33- 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/1) ve (D) bölümleri,

- 34- 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,
35- 108 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü,
36- 110 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/3), (B/2) ve (D) bölümleri,
37- 116 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (4.5) bölümü,
yürürlükten kaldırılmıştır.

8. DİĞER HUSUSLAR

8.1. Bu Tebliğin (7.) bölümüyle yürürlükten kaldırılan Tebliğler ve Tebliğ bölümleri dışındaki KDV Genel Tebliğlerinde ve diğer ilgili mevzuatta, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemlere yapılan atıflar bu Tebliğin ilgili bölümündeki açıklamalara yapılmış sayılır.

8.2. Tebliğin yürürlüğünden önce başlayan ve halen devam eden işler kapsamında, yürürlük tarihinden itibaren yapılacak işlemler bakımından da bu Tebliğde yer alan düzenlemeler geçerlidir.

8.3. Bu Tebliğde yer verilmeyen ancak daha önce kısmi tevkifat uygulaması kapsamında olan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin, söz konusu işlemlerle ilgili olarak daha önce yapılan düzenlemelere göre sonuçlandırılmasına devam edilecektir.

8.4. Tebliğin (5.) bölümü, Tebliğin yürürlüğünden itibaren yapılacak iade talepleri için geçerlidir. Tebliğin yürürlüğünden önceki iade taleplerinin, ilgili dönemde geçerli düzenlemelere göre sonuçlandırılmasına devam edilecektir.

9. YÜRÜRLÜK

Bu Tebliğ, yayımını izleyen ayın başından itibaren yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.

-
- 1 2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 2 10/1/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 3 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 4 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 5 23/11/2001 tarih ve 24592 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

EK-6

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 119) (23.06.2012 tarih ve 28332 sayılı Resmi Gazete)

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası gereğince Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak, bu Tebliğin yayımından sonraki iade taleplerine uygulanmak üzere indirimli orana tabi işlemler kapsamında yapılacak iadelere ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

1. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması

KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, bu Tebliğin (4.2.) bölümünde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilecektir.

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu Tebliğ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmeyecek,
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler için mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak,
- Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise, ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

2. İade Tutarının Hesaplanması

2.1. Yılı İçinde Mahsuben Talep Edilecek İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibariyle ve kümülatif olarak hesaplayacaklardır. İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibariyle indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.

Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

- Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibariyle başlanacaktır. Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla % 1 veya % 8 oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülecek ve ay içi itibariyle "iadeye esas KDV" tutarına ulaşılacaktır. Bu tutar Ocak ayı devreden vergisi ile

karşılaştırılacaktır. Beyannameye sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı “sıfır” kabul edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşırıyorsa iadeye esas KDV tutarı, aşırıyorsa devreden vergi tutarı “İade Edilebilir KDV” olarak kabul edilecektir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır.

- Ocak ayında indirimli orana tabi işlem yoksa, iade edilebilir KDV “sıfır” olarak dikkate alınacaktır.
- Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılabilecektir. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanacak ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılacaktır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu “İade Edilebilir KDV” tutarına ulaşılabilecektir. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılacaktır.

Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir. Bu hesaplama sonucu bulunan tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutarlar çıkarılacak ve varsa kalan tutarın mahsuben iadesi talep edilecektir. Bu işlem sonucunda herhangi bir tutar kalmıyorsa bu dönemde iade talebinde bulunulması söz konusu değildir. Dolayısıyla, ilk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutar, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar toplamını aşmıyorsa kadar herhangi bir iade talebinde bulunulamayacaktır.

Öte yandan ilk defa iade talebinde bulunulduğu dönemden önceki dönemlerden herhangi birinde ödenecek verginin bulunması durumunda, ödenecek vergi çıkan bu dönemden önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir iade talebinde bulunulamayacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplama yapılırken, indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülecektir.

Diğer taraftan indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, % 1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin % 17'sini, % 8'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin % 10'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmeyecektir. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınacak, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmeyecektir. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Konu ile ilgili örneklere Tebliğ ekinde (EK-1/Tablo 1, 2 ve 3) yer verilmiştir.

2.2. İzleyen Yıl İçerisinde Nakden/Mahsuben Talep Edilecek İade Tutarlarının Hesaplanması

İzleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben iadesi talep edilecek tutar, bir önceki takvim yılının bütün vergilendirme dönemleri için bu Tebliğin (2.1.) bölümündeki açıklamalara göre hesaplanacaktır.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya bu Tebliğin (4.2.) numaralı bölümünde belirtilen borçlara mahsuben iadesinde, yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılacak, bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülecek, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilecektir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılacaktır. Buna göre;

- Devreden vergi tutarı, iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşarsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilecektir.
- Devreden vergi tutarı, iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilecek tutar olarak dikkate alınacaktır.
- İadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde iade talep edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınacak, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmeyecektir.

Konu ile ilgili örneğe Tebliğ ekinde (EK-1/Tablo 4) yer verilmiştir.

3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV

3.1. Genel Olarak

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınacak, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilecektir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilecektir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Örnek 1: Ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m² nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (eklenir) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Örnek 2: 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m² nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

3.2. Stoklarda Yer Alan Mallar

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler ancak, söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilecektir.

3.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler

Amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktife alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgeler

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi işlem gerçekleşikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilecektir.

Bu durumda iade, KDV İadesi YMM Tasdik Raporu (YMM Raporu) ile talep edilmişse söz konusu YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanacaktır. İade YMM Raporu ile talep edilmemiş ise mükelleften yazılı bir izahat istenecek, izahatın yeterli görülmesi halinde bu tutarlar da genel esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

Ancak, KDV Kanununun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilirdiğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.

4. Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

4.1. Genel Olarak

Mahsup talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir:

- a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi,
- b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo,
- c) Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

Kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belge de eklenecektir.

Vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecek, talep belgelerinin tamamlandığı tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda 3/7/2005 tarihli ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1/1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilecektir.

4.000 TL ve üstündeki mahsup talepleri vergi inceleme veya YMM Raporuna göre yerine getirilecektir. Talep tutarının 4.000 TL yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanacak ve teminat vergi inceleme veya YMM Raporu ile çözülebilecektir. YMM Raporlarında, 23/11/2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olacaktır. Örneğin 2011 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2012 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2012 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler uygulanacaktır.

İade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibariyle, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (I/1.4.) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan yılı içinde mahsuben iade taleplerinde, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan ve bu Tebliğe aykırı olmayan açıklamalar geçerli olacaktır.

Örnek 3: Mükellef (A) vergilendirme dönemleri itibariyle, kümülatif iade tutarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Ocak 2011	5.600
Şubat 2011	6.900
Mart 2011	8.700
Nisan 2011	10.800
Mayıs 2011	13.200
Haziran 2011	15.800
Temmuz 2011	16.800
Ağustos 2011	18.200
Eylül 2011	24.800

Bu mükellefe ilgili yıl (2011) için belirlenen alt sınırın aşıldığı Haziran döneminde (15.800–14.300=) 1.500 TL mahsuben iade edilebilecektir. Mahsup talebi Haziran dönemi beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra bu bölümün (a) ve (b) alt ayrımındaki belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL tutarındaki limitin aşılmamış olması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek bulunmamaktadır.

Haziran döneminden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde de iade tutarının kümülatif olarak hesaplanmasına devam edilecek, bu hesaplama sonucu bulunan tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutarlar çıkarılacak ve varsa kalan tutarın mahsuben iadesi talep edilecektir.

Bu mükellefe, vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000 TL yi aşmadığı için;

- Haziran dönemi iade tutarı olan (15.800–14.300=) 1.500 TL
- Temmuz dönemi iade tutarı olan [16.800–(14.300+1.500)] = 1.000 TL
- Ağustos dönemi iade tutarı olan [18.200–(14.300+1.500+1.000)] = 1.400 TL

inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir. Mahsuben iade talebi, bu bölümde sayılan mahsuben iade için gerekli belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükellef, Eylül dönemi iade tutarını [24.800–(14.300+1500+1000+1400)]=6.600 TL olarak hesaplamıştır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse (6.600–4.000=) 2.600 TL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi, Eylül beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra Eylül ayına ilişkin olarak bu bölümde sayılan belgelerin tamamlanması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

4.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacakları, mükellefin kendisine ait; ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına, sosyal sigorta primi borçlarına ve % 51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup edilebilecektir.

Faaliyetleri indirimli oranda KDV'ye tabi işlemlerden oluşan kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, yukarıda belirtilen borçların yanı sıra yalnızca söz konusu şirket ortaklarının vergi (ithalde alınanlar dâhil) ve sosyal sigorta prim borçlarına da mahsup edilebilecektir. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi dairesine iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettiren işletmelerin, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi ortaklarının vergi ve sigorta prim borçlarına bu uygulama kapsamında mahsup yapılması mümkün bulunmamaktadır.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu ise aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir.

Elektrik ve doğalgazı, % 51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin eden iade hakkı sahipleri, bu kuruluşlara başvurarak fatura bedellerini KDV iade alacaklarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirtecekler ve bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatırılacağı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

Satıcı kuruluşlar, % 51 veya daha fazla hisselerinin kamuya ait olduklarını da belirtmek suretiyle fatura bedellerinin yatırılacağı banka hesap numarasını gösteren yazıyı mükellefe vereceklerdir. Mükellefler, satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verecekler, dilekçede indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade alacaklarını doğalgaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz/elektrik satıcısı işletmeden alınacak teyit sonrasında geçerlik kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde, mükellefler tarafından değişiklikler gecikmeden vergi dairesine bildirilecektir.

Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye, bu Tebliğin (4.1.) numaralı bölümünde belirtilen belgelerin yanı sıra doğalgaz/elektrik faturasının iadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunluğu kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanmış fotokopisi eklenecektir. Bu faturada yer alacak ceza, faiz ve benzeri unsurlar da mahsuba esas tutara dâhil olacaktır.

Mahsup talebi için fatura örneğinin ibrazı zorunludur. Satıcı kuruluş yetkililerince onaylanmış da olsa borcun miktarını gösteren fatura dışındaki belge veya yazılara dayanılarak mahsup yapılmayacaktır. Mahsup dilekçesinde doğalgaz/elektrik dağıtıcısı kuruluşun banka hesap numarası da belirtilecektir.

4.3. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade

İndirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla mükellefler tarafından;

- Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine,
- Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine,
- Yarıdan Fazla Hissesine Sahip Oldukları Şirketlere,
- Kendi Hisselerinin Yarısından Fazlasına Sahip Olan Şirketlere,

tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir.

İncelemesiz/teminatsız mahsuben iade uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülecektir:

a) KDV Kanununa göre tecil-terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dışındadır. Bu bölümdeki düzenleme, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan indirimli orana tabi teslimlerden doğan yılı içindeki mahsup taleplerine ilişkindir.

b) Uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihraç edilmeleri zorunludur. Bir başka deyişle satışı yapılan indirimli orana tabi malın, ihraç edilen nihai ürün olması gerekmektedir.

c) İncelemesiz/teminatsız mahsup uygulaması, indirimli orana tabi işlemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir.

İade hakkı önceki bölümlerde de belirtildiği üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırın aşıldığı dönemde doğmakta, bu dönemde alt sınırı aşan kısmın mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.

Yılın başından sınırın aşıldığı döneme kadar (bu dönem dahil) yapılan ve incelemesiz/teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı dönemdeki indirimli orana tabi bütün işlem bedelleri toplamına oranlanacak, bu oran sınırı aşan iade tutarına uygulanarak incelemesiz/teminatsız mahsup edilebilecek tutar hesaplanacaktır.

Alt sınırın aşıldığı dönemden sonra ise sadece o dönemdeki işlemler için aynı oranlama yapılarak incelemesiz/teminatsız mahsup tutarı hesaplanacaktır.

d) İade uygulaması bu Tebliğin (4) numaralı bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yürütülecektir. Ancak iade talep dilekçesine yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra,

- İhracatı gerçekleştiren mükelleften, 11/7/2006 tarihli ve 26225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (4) numaralı bölümüne göre alınacak yazı,
- Yılın başından cari döneme kadar aylar itibariyle ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz/teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo,

eklenecektir.

4.4. Mahsup İşlemi

Bu Tebliğin (4.1.) ve (4.3.) numaralı bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde mahsuben iade taleplerinde aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.

a) Ayrım yapılmaksızın indirimli orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı önceki bölümlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenecektir.

b) Tutarın 4.000 TL'yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla incelemesiz ve teminatsız yerine getirilecektir.

c) İade tutarının 4.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde;

- İncelemesiz/teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden bu Tebliğin (4.1.) numaralı bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihte geçerlik kazanacak, alınan teminat ihracatın gerçekleşip bu Tebliğin (4.3.) numaralı bölümündeki belgelerin ibrazı üzerine iade edilecektir.
- İncelemesiz/teminatsız mahsuba konu işlemler dışındaki mahsuben iade talepleri bu Tebliğin (4.1.) numaralı bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM Raporunun ibrazı üzerine iade edilecektir.

d) İade tutarının 4.000 TL yi aşması ve teminat gösterilmemesi halinde,

- Bu Tebliğin (4.3.) numaralı bölümündeki işlemlerden kaynaklanan kısım ile ilgili mahsuben iade talebi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın ihracatın gerçekleşip ilgili belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla,
- Diğer kısma ilişkin mahsup talepleri ise; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla,

geçerlik kazanacaktır.

5. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İadenin mahsuben talep edilmesi durumunda mahsuben iade bu bölümdeki açıklamalara göre yerine getirilecektir.

İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, bu Tebliğin (2.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanacaktır.

Bu tutardan yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı (2006 yılı için 10.000 TL, 2007 yılı için 10.800 TL, 2008 yılı için 11.600 TL, 2009 yılı için 13.000 TL, 2010 yılı için 13.300 TL, 2011 yılı için 14.300 TL, 2012 yılı için 15.800 TL'yi) aşan kısmı "İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanacaktır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle "iade edilecek KDV tutarı" belirlenecektir.

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 4.000 TL yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilecek, talep bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanacaktır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması

gereken bilgilerin eksikliği durumunda 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1/1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilecektir.

İade talebinin 4.000 TL ve üstünde olması halinde 4.000 TL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilecektir. İade talebi;

-İade için aranan diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla, iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılacağı durumlarda, mahsuben iade talep edilmiş ise raporun olumlu gelmesi kaydıyla (rapor kısmen olumlu gelmiş ise olumlu gelen kısım itibarıyla) iade talep dilekçesinin verildiği, nakden iade talep edilmiş ise vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun ibraz edildiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin teminat karşılığı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Yılı içerisinde mahsup edilemeyen KDV'nin iadesi için bu bölümdeki açıklamalara göre izleyen yılda ayrıca bir iade talebinde bulunulması gerektiğinden yılı içinde mahsuben iadeye yönelik olarak düzenlenen YMM Raporunun izleyen yıl talep edilecek nakden/mahsuben iade için geçerliliği bulunmamaktadır. İzleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

4.000 TL'yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilecek, teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülecektir. YMM Raporlarında, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olacaktır. Örneğin 2012 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2013 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2013 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler geçerli olacaktır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (I/1.4.) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki nakden/mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, bu dilekçeye;

- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yılda söz konusu işlemlere ait alış ve satış faturaları ve benzeri belgelerin listesi,
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo,
- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo "(bu tabloda yılı içinde mahsubu gerçekleşen tutarların toplamı da tek satırda gösterilecektir.)"
- İadenin talep edildiği izleyen yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo,

eklenecektir.

Bu kapsamdaki nakden ve mahsuben iade taleplerinde 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan ve bu bölüme aykırı olmayan açıklamalar geçerli olacaktır.

Örnek 4: Mükellef (A) ya, 2010 takvim yılında iade alacağıının 13.300 TL'yi aşan kısmı olan 10.000 TL mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef 2010 yılının tamamı için iade tutarını 13.300 TL'lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan, bu Tebliğin (2.2.) bölümüne göre 26.700 TL olarak hesaplamıştır. Bu mükellefe 2011 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar $[26.700 - (10.000 + 13.300)] = 3.400$ TL'dir.

Bu mükellef iade alacağını Mayıs 2011 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir.

Mükellefin 2011 yılının Ocak-Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak 2011	14.300
Şubat 2011	14.200
Mart 2011	13.600
Nisan 2011	2.900
Mayıs 2011	4.800

Bu mükellefe yapılacak iade tutarı, devreden verginin en düşük olduğu Nisan 2011 dönemindeki 2.900 TL ile sınırlıdır.

6. Diğer Hususlar

6.1. İndirimli Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemleri Bulunan Mükellefler

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağıından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsup yapılacaktır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağıının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak sigorta prim borçları ile bu Tebliğin (4.2.) numaralı bölümünde sayılan diğer borçlarına mahsup edilebilecektir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde;

- İade alacağıının, indirimli orana tabi işlemler dâhil, iade hakkı doğuran işlem türleri itibariyle tutarları,
- Muaccel hale gelmiş kendi vergi borçlarının toplam tutarı,
- Bu borç tutarının, iade hakkı doğuran işlemlerden hangilerine ilişkin alacağıa mahsup edileceği,
- Bu mahsuptan sonra, indirimli orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),
- Varsa indirimli orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),
- (A + B) toplamından mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara ve/veya sigorta prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,

- İndirimli orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılan iade tutarı,

bir tablo halinde yer alacaktır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

Buna göre indirimli orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yükledikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aşması halinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Örnek 5: Bir mükellefin Eylül/2011 vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemleri ihracat ve indirimli orana tabi teslimlerden oluşmaktadır. Mükellef, ihracat teslimlerinin bünyesine giren vergiyi 120.000 TL, indirimli orana tabi teslimlerin bünyesine giren vergiyi 80.000 TL olarak hesaplamıştır.

Buna göre ilgili dönemde iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren toplam vergi tutarı içinde indirimli orana tabi işlemlerin payı $[(80/200) \times 100 = 40]$ yüzde 40, ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerin payı ise $[(120/200) \times 100 = 60]$ yüzde 60 olacaktır. Bu paylar dikkate alınarak Eylül/2011 vergilendirme döneminde devreden 100.000 TL katma değer vergisinin yüzde 40 ı olan 40.000 TL si indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı içinde mahsuben iade esaslarına göre iade edilecektir.

6.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi

KDV Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ve geçici 17 nci maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre mükellefe iade edilebilecektir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edildiğinden mükellefe Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre iade yapılmayacaktır.

Mükellef, 1 No.lu KDV beyannamesinin “Matrah” kulakçığının “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” tablosu ile “İhraç Kaydıyla Teslimler” kulakçığının “İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim” tablosunda ihraç kaydıyla teslimi beyan edecektir.

Bu kayıt sonucu, “Tecil Edilebilir KDV”, “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV” ve “İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimlerinde İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Yüklenilen KDV Farkı” satırları e-beyanname programı tarafından hesaplanacaktır.

İhraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplanan ve tecil edilmeyen KDV'nin iadesi ihracatın gerçekleştiği dönemde beyanname dışında talep edilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerin ihraç kaydıyla tesliminde yüklenilen vergi farkının iadesi ise ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinde “İstisnalar ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun 405 kodlu satırına, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinin ihraç kaydıyla teslimler tablosundaki hesaplanan KDV, yüklenilen KDV farkı yazılmak suretiyle talep edilecektir.

Örnek 6: Konfeksiyon imalatçısı (A) ürettiği 100 adet elbiseyi adedi 100 TL den ihracatçı (B) ye ihraç kayıtlı teslim etmiştir. Bu teslim için imalatçının düzenlediği faturada 10.000 TL bedel üzerinden 800 TL KDV hesaplanarak beyan edilecek ancak ihracatçı tarafından bu KDV tutarı ödenmeyecektir.

(A) nın önceki dönemden devreden KDV tutarı 1.500 TL, bu dönemde indirilecek KDV tutarı 1.200 TL olup sadece bu teslim (100 adet elbise) ilişkin yüklenim KDV tutarı ise 950 TL'dir.

Buna göre (A), (B) tarafından elbiselerin ihraç edildiği dönemde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesapladığı ve tecil edemediği 800 TL'nin iadesini ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan KDV tutarları için belirlenen iade esaslarına göre 150 TL'sini de indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade esaslarına göre talep edecektir.

6.3. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 2.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 2.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilecektir.

Mükelleflerin, KDV iade alacağına tamamı için 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan cinsten teminat göstermeleri halinde iade talebi, önceki bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde; mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

6.4. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması

İade alacağına ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da bu Tebliğin (4) numaralı bölümündeki açıklamalara göre talep etmeleri şartıyla nakden veya mahsuben geri alabileceklerdir.

Ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

İzleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde usulüne uygun olarak iade talebinde bulunan mükelleflerin de talep edilen iade tutarını artırmak amacıyla, sonraki yıllarda bu dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir. Ancak izleyen yıl içerisinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecektir.

6.5. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler

KDV Kanununun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılacaktır. Dolayısıyla vergiye tabi işlemi gerçekleştiren mükellef, hesapladığı vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu döneme ait e-beyannameye "İndirimler" kulaklığı altındaki "103" kodlu "Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşlemden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV" satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına alarak düzelterek.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemde vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.

a) Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınacaktır.

b) Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; indirimli orana tabi işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranacaktır.

Öte yandan matrahta değişikliğin indirimli orana tabi malların iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

c) İade edilen malların, iadenin gerçekleştiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesi halinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilecektir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı azalacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilecektir.

d) İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesi halinde daha önce iade edilen tutar (a) veya (b) bölümündeki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilecektir. Mükellef yeni işlem nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunacaktır.

e) Malların indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar, işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurulacaktır;

- İzleyen yıl içerisinde bu Tebliğin (5) numaralı bölümüne göre iade talebinde bulunulmuş ancak henüz iade gerçekleşmemişse iadesi talep edilen tutardan düşülmek suretiyle tahsil edilecek,

- İzleyen yıl içerisinde iade gerçekleşmiş ya da iade talebinde bulunulmamışsa (a) veya (b) bölümlerindeki açıklamalara göre hareket edilecektir.

f) İade edilen malların bir daha satışa konu olmayacak şekilde zayi olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilecektir.

Diğer taraftan KDV Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından daha önce indirim hesaplarına alınan tutarlar indirim hesaplarından çıkarılacaktır.

Örnek 7: Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan ilaçların ticaretini yapan mükellef (E), Ocak/2011 vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL tutarında indirimli orana tabi ilaç tesliminde bulunmuştur. Bu satış işlemine ilişkin olarak 16.000 TL KDV hesaplamıştır. Bu işlemle ilgili olarak mükellefin yüklediği KDV tutarı 40.300 TL olup, işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla telafi edilemeyen 24.300 TL, 2011 yılı için Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırı (14.300 TL) aştığından, mükellef 10.000 TL'nin iadesini talep etmiş, iade talebi mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu satışa konu malların 100.000 TL'lik kısmı Nisan/2011 vergilendirme döneminde mükellefe iade edilmiştir.

- Malların bir kısmının iade edildiği Nisan 2011 vergilendirme döneminde, Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde gerçekleşen diğer indirimli orana tabi işlemler de dikkate alınarak mal iadeleri düşüldükten sonra iadeye hak kazanılan tutar hesaplanacak ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın aşılmamasına göre gerekli düzeltme yapılacaktır.

Buna göre Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde mükellefin indirimli orana tabi başka tesliminin olmaması durumunda, 100.000 TL + 8.000 TL KDV mal iadesi düşüldükten sonra indirimli orana tabi teslim tutarı 200.000 TL +16.000 TL KDV tutarından 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarına düşecektir. İndirimli orana tabi teslimle ilgili olarak yüklenilen vergi de 40.300 TL'den 20.150 TL'ye düşecektir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergi ise $(20.150 - 8.000 =)$ 12.150 TL'ye düşecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca 2011 yılı için belirlenen 14.300 TL'nin altında kaldığından, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'nin tamamının Nisan 2011 döneminde düzeltilmesi ve gecikme faizi ve ceza uygulanmaksızın tahsili gerekecektir.

- Mükellef, Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade edilen mallarla ilgili olarak bu dönemde önceden alınan tutarın iadesi için müracaat etmeyip, Haziran/2011 vergilendirme döneminde vergi dairesine müracaat etmişse ya da bu durum Haziran/2011 vergilendirme döneminde tespit edilmişse Ocak vergilendirme döneminde mahsuben iade edilen tutar, Nisan ayından Haziran ayına kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezasıyla birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

- İade alınan mallar, Nisan/2011 vergilendirme döneminde 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye satılmışsa, iade tutarı yeniden hesaplanacak, satış fiyatının Ocak 2011 dönemindeki satış fiyatından düşük olması nedeniyle indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, satış fiyatındaki azalma nispetinde azalacaktır. Buna göre 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarı 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye düşeceğinden, iadeye hak kazanılan tutar (indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV) 1.600 TL artacaktır. Yapılan yeni hesaplama neticesinde, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'ye ek olarak, iadeye hak kazanılan 1.600 TL Nisan 2011 döneminde iadeye konu edilebilecektir.

- İade alınan malların Nisan 2011 vergilendirme döneminde 150.000 TL + 12.000 TL KDV'ye satılması durumunda, indirim yoluyla telafi edilebilecek vergi Ocak 2011'deki satış fiyatıyla Nisan 2011 dönemindeki satış fiyatı arasında oluşan 50.000 TL olumlu fark nispetinde, $(50.000 \times \%8=)$ 4.000 TL artacaktır. Ocak- Nisan 2011 arasında mükellefin başka indirimli orana tabi tesliminin olmadığını varsayarsak toplamda hesaplanan vergi tutarı $(250.000 \times \%8=)$ 20.000 TL'ye yükselecek, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarı ise $(40.300 - 20.000=)$ 20.300 TL'ye düşecektir. Bu durumda iade alınabilecek tutar Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınır dikkate alındıktan sonra $(20.300 - 14.300=)$ 6.000 TL'ye düşecektir. Dolayısıyla indirimli orana tabi teslim nedeniyle iadeye hak kazanılan tutar, indirim yoluyla telafi edilen tutar kadar azalacak ve $(10.000 - 6.000=)$ 4.000 TL KDV tutarı Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır.

Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade alınan ilaçların kullanım sürelerinin dolması nedeniyle tekrar satışa konu edilemeyerek zayi olması durumunda, Ocak-Nisan 2011 döneminde indirimli orana tabi başka bir teslim bulunmuyorsa iade hesaplaması tekrar yapılacak, indirimli orana tabi teslim tutarı 100.000 TL + 8.000 TL KDV'ye, bu teslimle ilişkin yüklenilen vergi tutarı da 20.150 TL'ye düşecek, dolayısıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen vergi de $(20.150 - 8.000=)$ 12.150 TL'ye düşecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın altında kaldığından Ocak 2011 döneminde iade edilen 10.000 TL'nin tamamı, Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır. 12.150 TL tutarındaki indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise kümülatif hesaplamada sonraki dönemlerde dikkate alınacaktır.

Ayrıca kullanım süreleri dolduğundan zayi olan söz konusu mallar nedeniyle yüklenilen vergiler de KDV Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilecektir.

6.6. Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri

Kazancın tespiti yönünden kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

6.7. Seyahat Acentelerinin Durumu

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 KDV Kanununun Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

6.8. Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dâhil edilmeyecek, devreden KDV hesabında muhafaza edilecektir. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

7. İade Taleplerinin Beynamede Gösterilmesi

7.1. Yılı İçinde İade Taleplerinin Beynamede Gösterilmesi

Yılı içindeki mahsuben iade taleplerinde “İstisnalar ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 406 kodlu satır seçilecek, satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütunu ile "İadeye Konu Olan KDV" sütununa bu Tebliğin (2.1.) numaralı bölümüne göre belirlenen iade tutarı yazılacaktır.

7.2. Yıllık İade Taleplerinin Beynamede Gösterilmesi

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde, “İstisnalar ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satır seçilecek ve bu satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa önceki yıldaki toplam işlem bedeli, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa bu Tebliğin (2.2.) numaralı bölümündeki açıklamalara göre belirlenen iade tutarı yazılacaktır.

7.3. Yılı İçerisinde Mahsup Edilemeyen Tutarların Beynamede Gösterilmesi

İadesi talep edilen tutarlar, iadenin talep edildiği dönemde “devreden vergi” tutarından çıkarılacaktır. İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iadesi talep edilen tutarların da iadenin talep edildiği vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde devreden vergi tutarından çıkarılıp mahsuben iadesi talep edilen tutarlardan iadesi gerçekleşmeyen tutarlar, en erken izleyen vergilendirme dönemine; en geç izleyen yılın Ocak vergilendirme dönemine ait beynamede, “İndirimler” kulakçığı altında bu amaçla ihdas edilen 106 No.lu “İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV” satırına yazılmak suretiyle yeniden devreden KDV tutarlarına dahil edilecek ve daha sonraki iade taleplerinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Bu şekilde iadesi gerçekleşmeyen tutarların devreden KDV hesabına dahil edilmesi, söz konusu tutarlar itibariyle iade talebinden vazgeçildiğini gösterecektir.

Örnek 8: Müteahhitlik faaliyetinde bulunan (M) firması, 2011 yılının Haziran ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde 150 m² nin altında konut teslimlerinde bulunmuştur. İndirimli orana tabi söz konusu teslimleri nedeniyle yüklediği ancak indirim yoluyla telafi edemediği tutarı, bu Tebliğin ilgili bölümlerindeki açıklamalara göre hesaplamış ve 2011 yılı için belirlenen alt sınır olan 14.300 TL’yi düştükten sonra kalan 190.000 TL’lik tutarın mahsuben iadesini Ağustos/2011 vergilendirme döneminde talep etmiştir. Bu tutarın 152.000 TL lik kısmı, Eylül 2011 döneminde vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Dolayısıyla mükellefin yılı içinde mahsuben iadesini talep ettiği 190.000 TL, iadenin talep edildiği Ağustos/2011 vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılmıştır.

Bu durumda mahsuben iadesi talep edilip devreden vergi tutarından çıkarılmakla beraber mahsuben iadesi gerçekleşmeyen 38.000 TL’lik tutar, en erken Eylül/2011 dönemine, en geç 2012 yılının Ocak vergilendirme dönemine ait beynamede “İndirimler” kulakçığı altındaki 106 No.lu “İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV” satırına yazılmak suretiyle izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesaplarında dikkate alınmak üzere yeniden devreden KDV tutarlarına dahil edilecektir.

8. Kaldırılan Tebliğler

1- 21/09/1997 tarihli ve 23117 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 64 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (II) numaralı bölümü,

- 2- 14/09/2000 tarihli ve 24170 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 74 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1) numaralı bölümü,
3- 23/09/2000 tarihli ve 24179 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 76 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,
4- 19/03/2002 tarihli ve 24700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,
5- 11/07/2006 tarihli ve 26225 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1) numaralı bölümü (1.7. ayrımı hariç),
6-15/11/2006 tarihli ve 26347 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 101 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1) numaralı bölümü,
7- 30/06/2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/2) bölümü,
8- 28/07/2007 tarihli ve 26596 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 106 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,

yürürlükten kaldırılmıştır.

Tebliğ olunur.

Ek

ÖRNEK: Tarım aletlerinin ticaretini yapan mükellef (Z) nin, 2011 yılında yapmış olduğu indirimli orana tabi teslimleriyle ilgili bilgiler aşağıdadır.

1. Mükellefin Aralık/2010 vergilendirme döneminden devreden vergisi 50.000 TL dir.

2. Şubat/2011 vergilendirme döneminde 2011 yılı için belirlenen alt sınır olan 14.300 TL’lik tutar aşılmış ve mükellef, bu tutarı aşan 5.700 TL’nin iadesini talep etmiştir. Bu tutarın tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef yukarıda belirtilen bilgiler çerçevesinde Şubat/2011 vergilendirme dönemi iade talebi için aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 1:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANATA Bİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	TOPLAM (5+6)	DEVREDEN KDV	CARİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	MAHSUP EDİLECEK KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	50.000	2.000	0
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	84.000	20.000	5.700

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır.

a) Mükellefin Ocak ayındaki indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 6.000 TL, bu teslim üzerinden hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan

tutarlar arasındaki fark 2.000 TL'dir. Bu tutar Ocak dönemi devreden KDV tutarından küçük olduğundan tamamı "Ocak Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanmıştır.

b) Şubat ayında yüklenilen ve hesaplanan KDV farkı 18.000 TL'dir. Bu tutarın "Ocak Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı ile toplanması ile bulunan 20.000 TL, Şubat sonu devreden KDV tutarı ile karşılaştırılmış, devreden KDV tutarı yüksek olduğundan 20.000 TL'nin tamamı "Şubat Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanmıştır. 20.000 TL kümülatif tutardır. Bu tutar, Ocak ve Şubat aylarını kapsayan 2 aylık dönem için hesaplanan toplam iade edilebilir KDV tutarı olup Bakanlar Kurulunca 2011 yılı için belirlenen 14.300 TL yi aştığından mükellefin mahsuben iade hakkı doğmuştur. Bu dönemde mükellef 14.300 TL'yi aşan kısım olan 5.700 TL'nin mahsuben iadesini talep edip bu tutarı devreden vergi tutarından çıkarmış ve iadesini talep ettiği tutarın tamamı mükellefin vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

3. Mükellef, Mart ve Nisan/2011 vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi herhangi bir teslimde bulunmamıştır. Dolayısıyla bu dönemlerde iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

4. Mükellefin Mayıs/2011 vergilendirme döneminde indirimli orana tabi 20.000 TL'lik teslimleri üzerinden hesapladığı KDV 1.600 TL, bu işlemleri nedeniyle yüklendiği KDV 900 TL olup aradaki 700 TL'lik fark, "Nisan Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarından düşülmüş, "Mayıs Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı, ilgili yıl için belirlenen alt sınır (14.300 TL) ve Şubat/2011 döneminde mahsuben iadesi gerçekleşen (5.700 TL) tutar toplamını aşmadığı için mükellef iade talebinde bulunmamıştır.

5. Mükellef, Haziran/2011 vergilendirme döneminde 100.000 TL indirimli orana tabi teslimde bulunmuş, 15.700 TL iade talep etmiştir.

Mükellef, Haziran/2011 vergilendirme dönemindeki iade talebine yönelik olarak aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 2:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	TOPLAM (5+6)	DEVREDEN KDV	CARİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	MAHSUP EDİLECEK KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	50.000	2.000	0
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	84.000	20.000	5.700
MART	0	0	0	0	20.000	20.000	90.000	20.000	0
NİSAN	0	0	0	0	20.000	20.000	110.000	20.000	0
MAYIS	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	112.300	19.300	0
HAZİRAN	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	125.000	35.700	15.700

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır.

c) Mart ve Nisan vergilendirme dönemlerinde mükellefin indirimli orana tabi işlemleri bulunmadığı için iade talebinde bulunabilmesi mümkün değildir. Bu tutar, Mart ve Nisan dönemlerine ait devreden vergi tutarının da

altında kaldığından cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olarak “Şubat Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV Tutarı” esas alınarak "Nisan Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı 20.000 TL olarak tespit edilmiştir.

ç) Mayıs vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 20.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 900 TL, bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV 1.600 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark eksi 700 TL’dir. Bu tutar "Nisan Sonu Kümülatif İade edilebilir KDV" tutarı olan 20.000 TL’den düşülmüş ve "Mayıs Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı 19.300 TL olarak hesaplanmıştır. Bu dönemde, "Mayıs Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı, ilgili yıl için belirlenen alt sınır (14.300 TL) ve Şubat/2011 döneminde mahsuben iadesi gerçekleşen (5.700 TL) tutar toplamını aşmadığı için mükellefin iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

d) Haziran vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 100.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 24.400 TL, bu teslim üzerinden hesaplanan KDV 8.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 16.400 TL’dir.

Bu tutar "Mayıs Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı olan 19.300 TL ile toplanmış ve "Haziran Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı 35.700 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar kümülatif tutar olup bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve daha önce mahsuben iadesi alınan tutar toplamı düşülerek $[35.700 - (14.300 + 5.700)] = 15.700$ TL’nin mahsuben iadesi talep edilmiş ve bu tutarın tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Ayrıca Haziran döneminde iadesi talep edilen tutar, işlem bedelinin %10’unu aşmakla birlikte Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği bu döneme kadar azami iade tutarı aşılmadığından iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine gerek bulunmamaktadır.

6. Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi işlemleri bulunmakla beraber diğer işlemleri üzerinden hesaplanan KDV nedeniyle “Ödenecek Vergisi” çıkmıştır. Dolayısıyla bu dönemlerde ilgili dönemler itibariyle iade edilebilir KDV tutarı yerine “devreden KDV” tutarı olan “0” esas alınmıştır.

7. Eylül/2011 vergilendirme döneminde “Devreden KDV” tutarı, “Eylül Sonu Kümülatif İade edilebilir KDV” tutarından düşük olduğundan cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olarak yine devreden vergi tutarı alınmıştır. Bu tutar, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi gerçekleşen toplam tutarın (35.700 TL) altında kaldığından mükellef herhangi bir iade talebinde bulunmamıştır.

8. Mükellefin, Ekim/2011 vergilendirme döneminde KDV hariç 180.000 TL; Kasım/2011 vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL; indirimli orana tabi işlemi bulunmaktadır. Mükellef, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi gerçekleşen toplam tutarın (35.700 TL) aşıldığı Kasım/2011 vergilendirme döneminde, bu toplam tutarı aşan $(40.600 - 35.700) = 4.900$ TL’nin mahsuben iadesini talep etmiş, bu tutarın 4.000 TL’lik kısmı mükellefin vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef, Kasım/2011 vergilendirme dönemindeki iade talebi için aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 3:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	TOPLAM (5+6)	DEVREDEN KDV	CARİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	MAHSUP EDİLECEK KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	50.000	2.000	0
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	84.000	20.000	5.700
MART	0	0	0	0	20.000	20.000	90.000	20.000	0
NİSAN	0	0	0	0	20.000	20.000	110.000	20.000	0
MAYIS	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	112.300	19.300	0
HAZİRAN	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	125.000	35.700	15.700
TEMMUZ	150.000	12.000	18.000	6.000	35.700	41.700	0	0	0
AĞUSTOS	120.000	9.600	14.600	5.000	0	5.000	0	0	0
EYLÜL	150.000	12.000	20.000	8.000	0	8.000	7.000	7.000	0
EKİM	180.000	14.400	30.000	15.600	7.000	22.600	55.000	22.600	0
KASIM	200.000	16.000	34.000	18.000	22.600	40.600	58.000	40.600	4.900

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır.

e) Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi işlemleri bulunmakla birlikte diğer işlemleri nedeniyle ödenecek vergisi çıktığından bu dönemlere ait cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı "0" olarak alınmıştır. Bir başka deyişle, devreden vergi tutarı dikkate alınmıştır.

f) Eylül vergilendirme döneminde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergi tutarı 8.000 TL olarak hesaplanmakla birlikte bu tutar ilgili döneme ait devreden vergi tutarı olan 7.000 TL'den yüksek olduğundan, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı yerine yine devreden vergi tutarı dikkate alınmış olup, "Eylül Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı 7.000 TL olarak hesaplanmıştır.

g) Ekim vergilendirme döneminde indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 180.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 30.000 TL, teslimler üzerinden hesaplanan KDV 14.400 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 15.600 TL'dir. Bu tutar, "Eylül Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı olan 7.000 TL ile toplanmış ve "Ekim Sonu Kümülatif İade edilebilir KDV" tutarı 22.600 TL olarak hesaplanmıştır.

Ancak bu tutar, ilgili yıl için belirlenen alt sınır (14.300 TL) ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi gerçekleşen tutar (21.400 TL) toplamını (35.700 TL) aşmadığından, mükellefin Eylül ve Ekim vergilendirme dönemlerinde iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

ğ) Mükellef, Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL'lik indirimli orana tabi teslimde bulunmuş olup, bu işlemin bünyesine giren KDV 34.000 TL, teslimler üzerinden hesaplanan KDV 16.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 18.000 TL'dir. Bu tutar "Ekim Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı olan 22.600 TL ile toplanmış ve "Kasım Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı 40.600 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar, 2011 yılı için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi gerçekleşen

KDV tutarları toplamından büyük olup, aradaki farkın iadesinin talep edilmesi mümkündür. Mükellef de $[40.600-(14.300+5.700+15.700)]=4.900$ TL'nin mahsuben iadesini talep etmiş, bu tutarın 4.000 TL'lik kısmının mahsuben iadesi gerçekleşmiştir.

9. Mükellefin, Aralık/2011 vergilendirme döneminde KDV hariç 50.000 TL indirimli orana tabi teslimi bulunmaktadır.

10. Mükellef, Aralık vergilendirme döneminde mahsuben iade talebinde bulunmamış, bu dönemdeki indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV nin iadesini, Kasım/2011 vergilendirme döneminde mahsuben iadesi gerçekleşmeyen tutarla birlikte izleyen 2012 yılının Şubat vergilendirme döneminde nakden talep etmiştir. Mükellefin Ocak/2012 vergilendirme döneminde 55.000 TL, Şubat/2012 vergilendirme döneminde de 75.000 TL devreden vergisi bulunmaktadır.

Mükellef, Şubat/2012 vergilendirme döneminde yapacağı başvuruda aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 4:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	TOPLAM (5+6)	DEVREDEN KDV	CARİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	MAHSUP EDİLECEK KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	50.000	2.000	0
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	84.000	20.000	5.700
MART	0	0	0	0	20.000	20.000	90.000	20.000	0
NİSAN	0	0	0	0	20.000	20.000	110.000	20.000	0
MAYIS	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	112.300	19.300	0
HAZİRAN	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	125.000	35.700	15.700
TEMMUZ	150.000	12.000	18.000	6.000	35.700	41.700	0	0	0
AĞUSTOS	120.000	9.600	14.600	5.000	0	5.000	0	0	0
EYLÜL	150.000	12.000	20.000	8.000	0	8.000	7.000	7.000	0
EKİM	180.000	14.400	30.000	15.600	7.000	22.600	55.000	22.600	0
KASIM	200.000	16.000	34.000	18.000	22.600	40.600	58.000	40.600	4.000
ARALIK	50.000	4.000	13.400	9.400	40.600	50.000	80.000	50.000	0
YIL İÇERİSİNDE MAHSUBU GERÇEKLEŞEN TOPLAM İADE TUTARI									25.400

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır.

h) Aralık vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 13.400 TL, teslimler üzerinden hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 9.400 TL'dir. Bu tutar, "Kasım Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı olan 40.600 TL ile toplanmış ve "Aralık Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı 50.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu tutar aynı zamanda 2011 yılına ait kümülatif iade edilebilir KDV tutarı olup, bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve yıl içerisinde mahsuben iadesi gerçekleşen tutarlar düşülmek suretiyle iade tutarı, $[50.000 - (14.300 + 25.400)] = 10.300$ TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar, Ocak/2012 ve Şubat/2012 vergilendirme dönemlerindeki devreden KDV tutarlarından düşük olduğundan iadesi talep edilen tutarın tamamı, talebi doğrultusunda mükellefe nakden iade edilecektir

EK-7

Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde, Değer Artışı Kazancının Hesaplanmasında, İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınacağına İlişkin Açıklamalar.

Tarih 25/03/2011
Sayı GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı
Kapsam

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir Vergisi Sirküleri/76

Konusu :Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde, Değer Artışı Kazancının Hesaplanmasında, İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınacağına İlişkin Açıklamalar.
Tarihi :25/03/2011
Sayısı :GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı
İlgili olduğu maddeler :Gelir Vergisi Kanunu Mük. Madde 80 - Mük. Madde 81
İlgili olduğu kazanç türleri :Değer Artışı Kazancı

1. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak belli süre sonra elden çıkarılması durumunda, iktisap tarihinin belirlenmesine ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Konu ile İlgili Mevzuat

Gelir Vergisi Kanununun "Değer artışı kazançları" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinde, *"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.*

...

6-İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 Yeni Türk Lirası (2011 takvim yılı

gelirlerine uygulanmak üzere 8.000 TL) gelir vergisinden müstesnadır."

"Safi değer artışı" başlıklı Mükerrer 81 inci maddesinde de "Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

...

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır." [\[1\]](#)

hükmü yer almıştır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesinde ise "Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur. Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır." hükmüne yer verilmiştir.

3. Gayrimenkuller

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde belirtilen ve aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı olan mal ve haklar şunlardır:

"1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

...

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

...

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları"

Yukarıdaki hükümde yer alan ve değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilen malların büyük çoğunluğunun gayrimenkul (taşınmaz) nitelikli olduğu görülmektedir.

Gayrimenkuller, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir

yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

4. Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Örnek 1:

Bay (A), kooperatif üyeliği karşılığında iktisap ettiği gayrimenkulüne, 20.04.2009 tarihinde su, elektrik ve telefon bağlatılarak, bu tarihten itibaren fiilen kullanmaya başlamış ve bu durumu ilgili kurumlardan aldığı belgeler ile ispatlamıştır. Bu gayrimenkulün, Bay (A) adına tapu tescili, 21.11.2010 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı 20.04.2009 tarihinin iktisap tarihi olarak esas alınması gerekir.

Örnek 2:

Bayan (B), Toplu Konut İdaresinden bir daire satın almıştır. Daire tespiti için 05.10.2007 tarihinde noterde kura çekimi yapılmış, 21.11.2008 tarihinde de yapı kullanım izin belgesi alınmış, ancak dairelerin tapuya tescil işlemi, Toplu Konut İdaresine yapılan ödemelerin tamamlanmasından sonra 08.08.2010 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün yapı kullanma izin belgesinin alındığı 21.11.2008 tarihin esas alınması gerekir.

Örnek 3:

Bay (C), sahibi bulunduğu gayrimenkulün,

-Kat irtifakı tapusunu 03.03.2009 tarihinde,

-Kat mülkiyeti tapusunu ise 06.12.2010 tarihinde

almıştır.

Bu durumda, iktisap tarihi olarak kat irtifakı tapusunun alındığı 03.03.2009 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 4:

Bay (S), 05.08.2002 tarihinde "satış vaadi sözleşmesi" ile almış olduğu araziyi 11.11.2009 tarihinde tapuya tescil ettirmiştir.

Söz konusu arazinin iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edildiği 11.11.2009 tarihinin esas alınması gerekir.

5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.

Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 5:

Bayan (F)'nin, 05.08.1999 tarihinde satın aldığı arsayı, 23.01.2005 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2007 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.

Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 25.04.2007 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir.

Örnek 6:

Bayan (E) tarafından 25.10.1992 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün belediyece ifraz işlemi sonucu, 27.07.2008 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.

Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 27.07.2008 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 7:

Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır.

Duyurulur.

Mehmet ŞİMŞEK

Maliye Bakanı

[1] 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren (C) fıkrasında, "*Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır.*" hükmü yer almaktadır.