



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



KDV Kanunu ile ilgili tereddütlü konulara yönelik açıklamaların yer aldığı sirküler taslağı



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



Sunuş

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 8 Mart 2011 tarihinde kamuoyunun bilgisine sunduğu 60 Numaralı KDV **Sirküler Taslağı** ile daha önce yayımlanan 59 adet KDV Sirküleri birleştirilmiş ve özelge (mukteza) verilmek suretiyle görüş bildirilen bazı konular hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

Taslakta, önceki KDV sirkülerlerinde yer alan konulara ilaveten, KDV'nin konusu, istisnalar, matrah, oran, iadeler, beyan gibi farklı başlıklarda açıklamalara yer verilmiştir. Taslakta yer alan bazı özellikli konulara değinilmiş olup, taslağın yayımlanarak yürürlüğe girmesi ile sirkülerde yer alan konular tekrar paylaşılacaktır.

E&Y Türkiye



I. KDV'nin konusu

A. Yurtdışındaki işlemler

Türkiye'de yerleşik bir firmanın,

- yurt dışında düzenlenen fuara Türkiye'den katılan firmalara verdiği stant kurulumu, montajı, yurt dışında verilen lojistik vb. hizmetleri,
- yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,
- Türkiye'deki bir firma için yurtdışındaki bir limanda verdiği gözetim hizmeti,
- yurt dışındaki firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,
- Türkiye'de yerleşik başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde ortaya çıkan ve yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,

- yurt dışında yerleşik bir firmanın mallarının, yine yurt dışında yerleşik 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 hizmetlerin verginin konusuna girmediği tabiidir.

Türkiye'deki bir firmanın;

- yurt dışındaki otellere turist, okullara öğrenci, fuarlara ziyaretçi veya katılımcı bulunmasına yönelik yurt dışındaki firmaya Türkiye'de verdiği aracılık hizmetleri,
- yurt dışında yerleşik firmalara ait ürünlerin Türkiye'de satışı için verdiği pazarlama, aracılık, danışmanlık vb. hizmetleri,

genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu işlemlerin, KDV Kanunu'nun 11/1-a ve 12/2nci maddelerine göre ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi de söz konusu değildir.

Öte yandan, Türkiye'de yerleşik bir firmanın yurt dışından ithal edeceği mallara ilişkin yurt dışındaki firmadan yurtdışında aldığı kalite kontrol, barkodlama, elleçleme vb. hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

B. Tazminatlar

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, sözleşmeyle ödenmesi kararlaştırılan hakedişler üzerinden KDV hesaplanacak, ancak sözleşme gereği yükleniciden gecikme cezası adı altında tahsil edilen bedel KDV'ye tabi olmayacaktır. Gecikme cezasının hakedişten kesilerek tahsil edilmesinin belediyenin yükleniciye ödemesi gereken KDV tutarına etkisi bulunmamaktadır.

(2) İşverenler tarafından çalışanlara, belirli şartlar dahilinde ödenen kıdem tazminatları ücret mahiyetinde olduğundan ve KDV'nin konusuna girmediğinden;

- işçilerin iş akitleri feshedilmeden bir başka işverene nakledilmesi nedeniyle, işçilerin tazminat tutarlarının devir tarihine kadar hesaplanarak yeni işverene ödenmesi,

- işçilerin 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, sigortalının hasar gören eşyayı tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden tahsil ettiği durumda, sigortalı mükellefin, sigorta şirketi adına yaptığı ve KDV'ye tabi olan masrafların aynen sigorta şirketine yansıtılması için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

Teslim veya hizmetin karşılığında alınan bedelle ilgili tazminat adı altında yapılan ödemeler (geç ödeme tazminatı gibi) matraha dahil olduklarından bu tazminatlar üzerinden mal 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.

C. Aidatlar

Üyelerden veya katılımcılardan alınan aidatlar, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti olan kurum ve kuruluşların ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin karşılığında veya kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi tutulacaktır.

Buna göre,

- 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. Ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatifin ortak giderleri karşılamak (üyelerin güvenlik, bahçivanlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi) amacıyla sunduğu hizmetler karşılığında tahsil ettiği aidatlar ticari mahiyet arz etmediğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır.



- Dernek tüzüğünde belirtilen gelirlerden olan üye aidatları KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

D. Kiralama işlemleri

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 Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

Buna göre,

- Belediyeye ait arsanın kiraya verilmesi KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır. Ancak, arsanın belediyenin iktisadi işletmesine dahil olması veya bu kiralama işlemi nedeniyle bir iktisadi işletme oluşması halinde, söz konusu kiralama işlemi Kanununun 1/1. maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

- Belediye tarafından bir yerin çay bahçesi olarak işletilmek üzere kiraya verilmesi durumunda işletme hakkının kiralanması söz konusu olacağından, çay bahçesinin belediyenin bir iktisadi işletmesine dahil olup olmadığına bakılmaksızın, Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabi olacaktır.

- Şehir içi özel toplu taşıma hattının kiralanması, işletme hakkının kiralanması niteliğinde olduğundan Kanununun 1/3-f maddesi kapsamında KDV'ye tabidir.

- Bir kişinin sahibi olduğu otomobili il özel idaresine kiraya vermesi işlemi Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

- Bir vakfın iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulünü kiraya vermesi, Kanununun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır.

- KDV mükellefiyeti olmayan iş hanı yönetimine ait otoparkın kiraya verilmesi, Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabidir. Ancak bu kiralama işlemindeki KDV, kiracının KDV mükellefi olması durumunda kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Aksi halde iş hanı yönetimine KDV mükellefiyeti tesis edilecektir.

KDV Kanunu'nun 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 içerisinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli 1 sayılı cetvelde sayılan "Genel Bütçeli Kamu İdareleri" girmektedir.

Buna göre, taşınmazların Hazinece kiraya verilmesi işlemleri KDV'den müstesnadır.

E. Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde kurulan, belirli bir süre işletilen tesislerin işletme süresi sonunda ilgili kuruma devrinde KDV

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 nedenle, tesislerin ilgili kuruma devri KDV'ye tabi olmakla birlikte, bu teslim karşılığında bir bedel alınmaması ve matrahın da buna göre belirlenmesi "haklı sebeplerle" izah edilebildiğinden bu tür devir işlemlerinde emsal bedel uygulaması yoluna gidilmemesi gerekmektedir.



Bu çerçevede, 3996 Sayılı Kanun'a göre yapılan yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır.

F. Trafo devirleri

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 trafolar mevzuat gereği iz bedeli karşılığında elektrik dağıtım şirketlerine devredilmektedir. Bu tür devir işlemleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesine göre ortak dışı işlem sayılmadığından KDV Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca da KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

G. 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.

H. Arsa karşılığı inşaat işleri

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 kuralı olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla arsa sahibinin arsaya ilişkin, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

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 tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden % 18 oranında 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 üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ancak her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanunu'nun 27/3. maddesine göre işlem yapılacaktır.

Uygulamada "**hasılat paylaşımı**", "**gelir paylaşımı**" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmaktadır. Bu nedenle, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi ve aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

- 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.

- Hasıllardan arsa sahibine kalan pay müteahhide teslim edilen arsanın karşılığıdır. Arsa sahibi, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibariyle hasıllardan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden % 18 oranında KDV hesaplayarak beyan edecektir.

- Arsa sahibinin söz konusu tesliminin arzi faaliyet kapsamında olması halinde KDV hesaplanmayacağı tabiidir.

II. İstisnalar

A. İhracat istisnası

1. Hizmet ihracı

Türkiye’de yerleşik bir firma tarafından,

- Yurt dışında faaliyet gösteren bir firmaya yurt dışındaki inşaatlara ilişkin Türkiye’den verdiği mühendislik, proje-taahhüt ve danışmanlık hizmeti,

- Yurt dışında yerleşik bir firmanın Türkiye’den ithal edeceği mallara ilişkin olarak Türkiye’de verdiği kalite kontrol, barkodlama, elleçleme vb. hizmetler,

KDV Kanunu’nun 11 ve 12. maddeleri ile konuyla ilgili genel tebliğlerdeki açıklamalar kapsamında KDV’den istisna olacaktır.

2. Yabancı bayraklı gemilere Türk liman ve tersanelerinde verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri

KDV Kanunu’nun 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 istisna edilmiştir. Ancak bu hizmeti ifa eden işletmelerin yabancı bayraklı gemilere yaptıkları tamir, bakım ve onarım işlerine ise Kanunun 13/a maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kabotaj hakkının düzenlendiği 20/4/1926 tarih ve 815 Sayılı Kanun’un 1. 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 konuyla ilgili KDV Genel Tebliği’nde belirtilen şartlar mevcut olmak kaydıyla, KDV Kanunu’nun 11/1-a ve 12/2. maddelerine göre hizmet ihracı kapsamında KDV’den istisna olacaktır.

3. İhraç edilecek malların üretiminde kullanılmak üzere yurt dışındaki müşteriler tarafından imal 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



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



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.

4. Serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan fason hizmetler

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. maddelerinde hükme bağlanan istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, Türkiye'den serbest bölgeye verilen ve fason hizmet niteliği taşımayan hizmetler ise Kanununun 1. maddesi çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

5. Yabancı taşımacılar ve fuar katılımcılarına yapılan teslim ve hizmetler

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



6. İhraç kaydıyla teslim edilen eşyanın ihracatçı firma tarafından bedelsiz olarak ihraç 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;

- imalatçıları tarafından ihraç kaydıyla teslim edilmiş olması,
- teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay 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.

B. Araçlara ilişkin istisna

1. Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçlarının teslimi

Söz konusu Tebliğ ve Kanun maddesinin gerekçesinde yer alan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda; KDV Kanunu'nun 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, motorsuz yelkenli tekneler, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzeri araçlar deniz ve hava taşıma aracı niteliğinde olmadığından, bunların teslimleri istisnadan faydalanamayacaktır.

2. Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler

KDV Kanunu'nun 13/b maddesine göre, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak KDV'den istisna edilecek işlemler ile vergiye tabi olacak işlemler aşağıda belirtilmiştir.

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.



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



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 yaşanan 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.

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.



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



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.

C. Teşvik belgeli yatırımlarda istisna

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 kiralanan üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve teçhizat için teşvik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile KDV Kanunu'nun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir."

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

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

D. Taşımacılık istisnası

25 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin "e;E.Taşımacılık İstisnası"e; bölümünde, uluslararası kara taşımacılığı yapan mükelleflere istisna kapsamına giren faaliyetlerini TIR Karnesi ile tevsik edebilmeye 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 numaralı 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 dip koçan fotokopilerinin tek sayfa üzerinde istenmesinin sorunlara yol açtığı anlaşıldığından konu hakkında Gümrük Müsteşarlığının



mütalaasına başvurulmuş, alınan görüş gereğince; KDV Kanunu'nun 14. 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 dip koçan fotokopilerinin tek sayfa olarak istenmemesi uygun görülmüştür.

E. Diğer istisnalar

1. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'na 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 "e;KDV dahildir"e; mealinde bir şerhe (belgenin KDV satırını çizerek "e;KDV dahildir"e; yazılması veya KDV satırı yerine belgenin herhangi bir yerine "e;KDV dahildir"e; yazılması durumu değiştirmeyecektir) yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler bu vergiyi Kanunun 8/2. 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 numaralı KDV Genel Tebliği'nin 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 ödemeyeceği, 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.

2. Serbest bölgelerde ifa edilen hizmetler

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. Diğer bir ifadeyle, serbest bölgede, Türkiye'de ya da yurt dışında yerleşik firmaların serbest bölge içinde bilfiil verdikleri hizmetler KDV'den müstesnadır.

Buna göre,

- Türkiye'de veya yurt dışında yerleşik firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, makine bakım, onarım ve montajı vb. 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 veya serbest bölgeden diğer serbest bölgelere gönderilen mallara ilişkin Türkiye'de yerleşik firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'ye tabidir.

3. Tarımsal amaçlı kooperatiflerde KDV uygulaması



özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan her türlü teslim ve hizmetler KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi; bu kooperatiflerin gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayan çiftçilerden yapmış olduğu mal ve hizmet alımları ise KDV Kanunu'nun 17/4-b maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır.

4631 sayılı Hayvan Islahı Kanunu'nun 4. 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 Kanunu'nun 17/1-a ve 17/4-h maddeleri hükümlerinin uygulaması bakımından kooperatif olarak değerlendirilmektedir

KDV Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 4. maddesine göre kurulan birliklerin tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları ve yukarıda belirtilen teslim ve hizmetleri KDV Kanunu'nun 17/1-a maddesi, arazi ıslahına ait yapmış oldukları hizmetler ise aynı Kanunun 17/4-h maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

"Kırsal Alanda Sosyal Riski Azaltma Projesi" kapsamında tarımsal amaçlı kooperatiflerce üyelerine yapılan damızlık inek, koyun, keçi teslimi, KDV Kanunu'nun 17/1-a maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır. Bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmayan her türlü yem ve veterinerlik ilaçları tesliminin ise KDV Kanunu'nun 1/1. maddesi hükmü uyarınca KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

4. Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunanlara yönelik istisna

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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun geçici 20/1. maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin KDV Kanunu'nun 30/a maddesi gereğince indirim ve iadesi mümkün olmayıp söz konusu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde 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. 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. maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Ancak, bu yazılımın sonraki aşamalarda teslimi genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

- Kanunun geçici 20/1. maddesi kapsamındaki teslim veya hizmetleri KDV'den istisna olacak, web sitesi aracılığıyla verdiği reklam hizmeti ise bu kapsamda yer almadığından KDV'ye tabi tutulacaktır.

- Kanunun geçici 20/1. maddesi kapsamındaki teslim veya hizmetleri KDV'den müstesnadır. Ancak, işlevlerini 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 bayiler aracılığıyla satışında istisna uygulanmayacaktır.

- Bölgede ürettiği yazılımın Kanunun 11 ve 12. maddeleri kapsamında ihraç edilmesi

halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin Kanunun 32. maddesine göre indirim ve iade konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

5. Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler ile bu mağazaların teslimleri

a. Yurtiçinden gümrüksüz satış mağazalarına yapılacak mal teslimleri

Gümrük mevzuatına göre, gümrük antrepo 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 Kanunu'nun 1/1. maddesi gereğince KDV'ye tabidir.

b. İthalat işlemleri ve gümrüksüz satış mağazalarının teslimleri

Gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antrepo sayılan gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri KDV Kanunu'nun 16. 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 Kanunu'nun 167. maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a numaralı bentleri kapsamında ithali de KDV Kanunu'nun 16. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca KDV'ye tabi değildir.

III. Matrah

A. Atık su bedeli ve çevre temizlik vergisinde KDV matrahi

Büyükşehir Belediyeleri dışındaki belediyelere ödenen çevre temizlik vergisi, bedelin bir unsuru sayılmadığından dolayı su teslimine ilişkin KDV matrahına dahil edilmeyecektir.



Ancak Büyükşehir Belediyelerince kullanılmış suyun uzaklaştırılmasına karşılık abonelerden tahsil edilen ve ücret olarak nitelendirilen atık su bedeli de dahil bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

B. Belediyelere ödenen hal rüsumunda KDV matrahı

Yaş Sebze ve Meyve Halinde yapılan toptan satışlardan alınan ve ilgili Belediye'ye aktarılan hal rüsumu, KDV Kanunu'nun 24/b maddesine göre KDV matrahına dahil olacaktır.

C. Hazinece karşılanan prim tutarlarının idarece yüklenicinin hakedişinden kesilmesinde KDV matrahı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. maddesinin (ı) bendinde, "Bu Kanunun 4. 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 Kanun'un 81/ı 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.

D. 3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca bandrol ücreti alınan cihazlarda KDV matrahı

3093 sayılı TRT Gelirleri Kanunu'nun 4. 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.

E. Yurt içi teslimler ile ihraç kayıtlı teslimlerde oluşan kur farkları

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, - Dövize 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.

KDV Kanunu'nun 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 ortaya çıkan kur farkları için lehine kur farkı ortaya çıkan ihracatçı veya imalatçı tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenen çek ve senetlerin ciro edildikleri veya kırdırıldıkları tarih itibarıyla ödeme gerçekleşmiş olduğundan, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile çek veya senetlerin ciro edildikleri ya da kırdırıldıkları tarih arasında lehe veya aleyhe bir kur farkı oluşmuşsa, bu fark üzerinden fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır.

Çek ve senetlerin ciro edildikten veya kırdırıldıktan (ödeme gerçekleştirildikten) sonra nihai olarak tahsil edildiği tarihe kadar oluşacak kur farklarının KDV matrahı ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenen ve vade tarihinden önce ciro edilen veya kırdırılan çek ve senetlerin ciro veya kırdırılma tarihinden sonra oluşan ve işlemin matrahında herhangi bir değişiklik meydana getirmeyen kur farkları için fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında alınan dövize endeksli çek ve senetlerin ödeme tarihinden önce dönem sonlarında yapılan değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan ve bu aşamada işlemin matrahıyla ilişkilendirilmesi söz konusu olmayan kur farkları için fatura düzenlenmeyecek ve KDV hesaplanmayacaktır.

IV. İade uygulaması

A. İmalatçılardan ihraç kayıtlı olarak temin ettiği malları ihraç eden ihracatçılara KDV iadesi

İhracat bedeline genel vergi oranı uygulanması suretiyle önce 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 yüklenilen ve indirilemeyen KDV'nin üst sınırını oluşturacaktır.

B. KDV iade taleplerinde bazı belgelerin elektronik ortamda alınması ve değerlendirilmesi

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 Kanunu'nun 219. 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 aşım 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 "e;KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi

Dairesi Liste Alındısı"e; 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 numaralı KDV Genel Tebliği'nin (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.

V. Beyan

A. 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 numaralı KDV Genel Tebliği'nin (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 "e;İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV"e; 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.

B. 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 Kanunu'nda belirtildiği şekilde belgelendirilmesine yönelik olarak düzenlenmektedir.

KDV Kanunu'nun 42. 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,

- ilgili 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

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.

C. 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.



VI. Diğer hususlar

A. İndirilemeyecek KDV

1. Vergiye tabi olmayan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV

KDV Kanunu'nun 1/1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; 6. 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.

2. Vergiden istisna edilmiş işlemlere ilişkin yüklenilen KDV

KDV Kanunu'nun 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. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler dışında vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirimi mümkün bulunmamaktadır. Örneğin;

- Kanununun 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, islah ve teşvik amacıyla zirai araştırmalar, arazi islah çalışmaları yapılması; tohumluk, fidan, damızlık hayvan teslimleri Kanununun 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 Kanununun 11 ve 12. maddeleri kapsamında KDV istisnası uygulanacak,
- Kanununun 32. 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.

3. Binek otomobillerinin alımında ödenen KDV

KDV Kanunu'nun 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, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, 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 aşılılmamak 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 Cetvelinin 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.

4. Zayi olan mallara ait KDV

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde, 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, Kanunun 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.

a. Malların zayi olması sonucu meydana gelen kayıplar

113 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanunu'nun 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 kullanılmayacak hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilecek vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibindenlerle 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 yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

b. Malların değerinin düşmesi sonucu meydana gelen kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen 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 yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

c. 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 zayı 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 yüklenen 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 ulaşıncaya 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 yüklenen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

5. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV



KDV Kanunu'nun 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 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 ve amortismanları, 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.

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, Kanununun 30. maddesi kapsamındaki durumlara ilişkin 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 "e;İlave Edilecek KDV"e; satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

B. Taşınmaz teslimlerinde KDV uygulaması

KDV Kanunu'nun 1. 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 Kanunu'nun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 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. sırasında "e;Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri"e; 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 Kanunu'nun 17. 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 istisna edilmiştir. 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 Kanun'un 13. maddesinin (b) bendi ile KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 Sayılı Kanun'un 16. maddesiyle KDV Kanunu'na eklenen geçici 28. 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.

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 Kanunu'nun 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 numaralı KDV Genel Tebliği'nin (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 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 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 tabii olduğu oranda KDV'ye tabii 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 tabii 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 Kanunu'nun 1/3-d maddesi uyarınca KDV'ye tabiidir. 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 kagir 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 "kagir 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 tabii 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 tabii tutulacaktır.

2. Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi

5904 Sayılı Kanun'un 13. maddesinin (b) bendi ile KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 Sayılı Kanun'un 16. maddesiyle KDV Kanunu'na eklenen geçici 28. 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 numaralı KDV Genel Tebliği'nin 4. bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu çerçevede, 5904 Sayılı Kanun'un 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.

3. Hazine tarafından yapılan taşınmaz satışları

KDV Kanunu'nun 17/4-p maddesi ile Hazinece yapılan taşınmaz teslimleri ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu hükümdeki "Hazine" ibaresi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun eki (I) sayılı cetvelde yer alan kurum ve kuruluşları kapsamaktadır.

Buna göre, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 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 gerçekleştirilecekleri taşınmaz satışları, KDV Kanunu'nun 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 istisnadır.

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 Kanunu'nun 17/4-p maddesine göre vergiden müstesnadır.

Örnek 4

Orman Genel Müdürlüğü, Çanakkale'nin Ayvacık ilçesindeki bir taşınmazı ihale yoluyla satacaktır.

5018 Sayılı Kanun'un 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 Kanunu'nun oran ve diğer istisna hükümleri de dikkate alınarak işlem yapılacaktır.

4. İki tam yıl süreyle sahip olunan taşınmazların satışı

KDV Kanunu'nun 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 istisna olup, bu satışların müzayede suretiyle gerçekleşmesinin belirtilen duruma etkisi yoktur.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları 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 Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 6:

İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir iş hanının 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 satışa 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.

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 Kanunu'nun 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 Kanun'un eki (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralamaları ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV Kanunu'nun 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 Kanunu'nun geçici 28. 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 Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den müstesnadır. Ancak, bu kapsamdaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazlar için bu istisnadan faydalanamayacaklardır.