



**5228 Sayılı
Kanunla KDV
Kanununda
Yapılan
Değişikliklerin
İzahına Yönelik
Yayınlanan 93
No.lu Katma
Değer Vergisi
Genel Tebliği ile
İlgili Açıklamalar**



Mahmut Tayyar ERGÜL
Vergi Denetmeni

Katma Değer Vergisi Kanunun-
da 5228 sayılı Kanunla yapılan de-
ğişikliklerin izahına yönelik olarak,
19.01.2005 tarih ve 25705 sayılı
Resmi Gazete'de yayımlanan 93
Seri Numaralı KDV Genel Tebli-
ği'nde yer alan açıklamalar aşağıda
belirtildiği gibidir.

**1. KATMA DEĞER VERGİSİ KA-
NUNUNUN 13'ÜNCÜ MAD-
DESİ KAPSAMINDAKİ İSTİS-
NALARA İLİŞKİN DÜZENLE-
ME VE AÇIKLAMALAR**

Katma Değer Vergisi Kanu-
nu'nun 13'üncü maddesinin başlığı,
5228 sayılı Kanunun 14'üncü mad-
desiyle "Araçlar, kıymetli maden ve
petrol aramaları ile ulusal güvenlik
harcamaları ve yatırımlarda istisna"
şeklinde değiştirilmiş, mülga (b)
bendi yeniden düzenlenmiş, (c)
bendi değiştirilmiş ve maddeye (e)
ve (f) bentleri eklenmiştir.

Ayrıca maddenin son fıkrasında
yapılan değişiklikle, Bakanlar Kuru-
luna 213 sayılı Vergi Usul Kanunu-
nun 232'nci maddesinde yer alan
ve ilgili yılda uygulanmakta olan
haddi, istisna uygulamasında asga-
ri tutar olarak belirleme ve belirle-
nen bu tutarı iki katına kadar artır-
ma, sifıra kadar indirme, Maliye Ba-
kanlığına da istisna kapsamına gi-

1.2.4.3. İstisnanın Uygulanması

İstisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülecektir. Bu nedenle rafinaj faaliyetinde bulunanların mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır. Bu şekilde ödenen vergiler ilgili dönemde indirim konusu yapılacaktır. İndirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesine ilişkin usul Tebliğde detaylı olarak açıklanmıştır. Rafinaj yapılacak ürünün satın alınması sırasında ödenen vergilerin de iade kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Yüklenen vergi tutarı verilecek ilk KDV beyannamesine iade olarak dahil edilecek ve buna göre hesaplanan KDV alacağı, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye istisna kapsamında kabul edilen harcamalara ait yüklenen vergi tablosu ile istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi listesi eklenecektir. İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisi iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

1.2.5. Yürürlük

13 üncü maddenin (c) bendinde yapılan değişiklik hükmü 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Mükelleflerin bu dönemle ilgili iade tutarlarını, bu Tebliğin yayımını izleyen 3 ay içinde (Nisan 2005 Beyanı dahil) verilecek beyannamelerinden birisine dahil etmeleri gerekmektedir.

1.3. Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (e) bendi ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere (3946 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde yapan veya yaptıran mükellefler dahil) bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükmün uygulanmasında liman ve hava meydanı terimlerinin tanımına Tebliğde yer verilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve

hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde satıcılara/yüklenicilere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

1.4. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununa 5228 sayılı Kanunla eklenen 13/f bendindeki milli güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, silah, mühimmat ve benzeri araç ve malzeme alımlarına ilişkin istisnanın ne şekilde uygulanacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

1.4.1. İstisnadan Faydalanan Alıcılar

İstisnadan faydalanan alıcıların hangi kuruluşları ifade ettiği Tebliğde tadadi olarak sayılmıştır. Bu kuruluşlar şunlardır ;

- Milli Savunma Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayi Müsteşarlığı,
- Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü ve
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü

1.4.2. İstisnanın Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

İstisna kapsamına; bentte sayılan ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturduğu sistemlerin, bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi ile belirtilen araç, silah ve sistemlerle ilgili arge faaliyetleri için yapılan alımlar, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyon işlemi şeklindeki mal ve hizmet alımları girmektedir.

1.4.3. İstisnanın Uygulanması

1.4.3.1. Ulusal Güvenlikle İlgili Kurum ve Kuruluşların Doğrudan Alımlarında İstisna Uygulanması

Bentte sayılan ulusal güvenlikle ilgili kurum ve kuruluşlara istisna kapsamında doğrudan teslim ve hizmet ifasında bulunan mükellefler, düzenleye-

cekleri faturada bu Tebliğin (1.4.2) ve (1.5.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanarak işlem yapacaklardır.

1.4.3.2. Tedarikçi Firmaların Alımlarında İstisna Uygulaması

İstisna kapsamına teslim ve hizmetleri Tebliğin (1.4.1) bölümünde sayılan kuruluşlara yapacak firmaların bu işlemlerle ilgili mal ve hizmet alımlarında ise istisna; önce alımlarda vergi uygulanıp daha sonra yüklenilen verginin iade edilmesi suretiyle yürütülecektir. Teslim ve hizmet ifasında bulunacak mükellefler bu işlemlerle ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi ödeyeceklerdir. Ancak ödenen bu vergiler Tebliğin (1.4.4.1) bölümünde açıklandığı şekilde iade edilecektir.

1.4.3.3. Yurt Dışında Yerleşik Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna Uygulaması

İstisna kapsamına giren bazı mal ve hizmetler, ulusal güvenlikle ilgili kuruluşa karşı Türkiye'de yerleşik olmayan firmalar tarafından taahhüt edilebilmekte ve yabancı firma bu mal veya hizmetleri kısmen ya da tamamen yurt içinden temin edebilmektedir. Bu durumda Türkiye'de yerleşik olmayan firma ihalesini aldığı ulusal güvenlikle ilgili kuruluşa bir dilekçe ile baş vurarak istisna belgesi talep edecektir. Yabancı firma aldığı istisna belgesinin noter onaylı bir örneğini satıcıya ibraz ederek istisna kapsamında işlem yapılmasını isteyecektir. Satıcılar, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamak zorunda oldukları bu belgeye dayanarak, belgede belirtilen mal ve hizmet satışı için düzenleyecekleri faturada KDV hesaplamayacak, faturada "3065 sayılı Kanunun 13/f maddesi gereğince KDV hesaplanmamıştır." açıklamasına da yer vereceklerdir.

İstisna kapsamına giren mal ve hizmet satışı nedeniyle Türkiye'de yerleşik olmayan firma ulusal güvenlikle ilgili kuruluşa düzenleyeceği faturada ise katma değer vergisi uygulamayacaktır.

1.4.4. İade Uygulaması

Tebliğin (1.4.4.1.) başlıklı bölümünde "Doğrudan Yapılan Teslimlerde ve Tedarikçi Firmaların Alımlarında İade Uygulaması"nın, (1.4.4.2.) başlıklı bölümünde ise " Yurt Dışında Yerleşik Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İade Uygulaması"nın ne şekilde yapılacağı konusunda detaylı açıklamalar mevcuttur.

1.5. İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde Alt Sınır

13 üncü maddede sayılan istisnalar kapsamına giren işlemler dolayısıyla

düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 Yeni Türk Lirasının altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmayacak ve genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisi hesaplanacaktır. KDV hariç işlem bedelinin 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

1.6. Devam Etmekte Olan İşlerde İstisna Uygulaması

Bu bölümde düzenlenen istisnalar kapsamına giren işlemlerin istisna hükmünün yürürlüğünden önce başlaması ve/veya sözleşmeye bağlanması istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu nedenle istisna hükmünün yürürlük tarihinden sonra yapılan teslim veya hizmet ifaları için istisna kapsamında işlem yapılabilecektir. Ancak bu teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen katma değer vergilerinin mükelleflere iade edilebilmesi için önceki dönemlerde indirim yoluyla telafi edilememiş olması gerekmektedir.

İşlemlerin, istisna hükmünün yürürlüğünden önce gerçekleşen kısmına ise istisnanın uygulanmayacağı tabiidir.

2. KIYMETLİ TAŞ TESLİMLERİNDE İSTİSNA

5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde değişiklik yapılarak, kıymetli taşlardan elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia teslimleri istisna kapsamına alınmıştır.

Bu hükme göre yukarıda belirtilen taşların oldukları gibi teslim ve ithalinde, bu taşları ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın teslim ve ithalinde KDV uygulamalarına ve kıymetli taşlar için düzenlenecek faturalarda yer alacak matrah ve KDV hesaplamalarına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

3. ULUSLARARASI TOPLANTILARA İLİŞKİN İSTİSNA

5228 sayılı Kanunla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 19 uncu maddesinde yapılan değişiklik ile Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de gerçekleştirilecek toplantıları düzenleyenlere bu amaçla yapılacak teslim ve hizmetler ile bu toplantılara katılan yabancı heyetlerin konaklamaları ve bunlara görevlerinin ifası kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler 31.12.2005 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulanmasında, Bakanlar Kurulu alt limiti, katma değer vergisi hariç 500 Yeni Türk Lirası olarak tespit etmiştir.

3.1. İstisna Uygulanacak İşlemler

İstisna, Türkiye'de düzenlenen uluslararası toplantılarla ilgili mal ve hizmet alımlarında uygulanacaktır. Bu toplantıların Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde düzenlenmiş olması gerekmektedir.

3.2. İstisna Uygulanacak Mal ve Hizmetler

İstisna kapsamına, toplantıyı düzenleyenlerin toplantı ile ilgili mal ve hizmet alışları ile toplantıya katılacakların konaklama dahil görevlerinin ifası ile ilgili harcamaları girmektedir. Katılanların özel ihtiyaçları ile ilgili harcamalarında istisna uygulanmayacaktır.

3.3. İstisnanın Uygulanması

İstisna uygulaması, Maliye Bakanlığınca düzenlenerek toplantıyı düzenleyenler veya katılanlara verilerek olan istisna belgesine dayanılarak yapılacaktır. Satıcılar Tebliğin (1.5) bölümündeki açıklamaları da dikkate almak suretiyle düzenleyecekleri faturada istisna kapsamındaki işlemleri ayrıca belirtecek ve bunların KDV hariç bedelleri toplamının 500 Yeni Türk Lirası veya daha fazla olması halinde bu tutar üzerinden KDV hesaplamayacaklardır.

3.4. İndirim

Bu kapsamda teslim edilen mal ve hizmetler için yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilebilecektir. Ancak indirim yoluyla giderilemeyen kısmın iadesi talep edilemeyecektir.

4. SERBEST BÖLGELERDE KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesi gereğince serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile 17/4-ı maddesi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

Tebliğde, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmelerin katma değer vergisi açısından mükellefiyet kaydının tesisine gerek olmadığı açıklamasına yer verilmiştir.

5. FAZLA VE YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİNİN İADESİ

İlgili tebliğde 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ kapsamındaki işlemler üzerinden yersiz ve hatalı olarak yapılan tevkifat uygulamalarının düzeltilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

5.1. Tevkifata Tabi Olmadığı Halde Tevkifat Uygulanan ve Mükellefi Tarafından Verginin Tamamının Beyan Edildiği İşlemlerde

Yersiz tevkifat uygulanan mükellef, sorumludan tevkifatın mahiyetini ve miktarını gösteren bir belge alarak sorumlunun bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile başvurarak bu verginin iadesini isteyecektir. Tevkifatın yersiz olduğunun anlaşılması halinde vergi dairesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden tevkifata konu işlem bedelinin tamamen beyan edilip edilmediğini yazı ile soracak, gelen cevaptan işlemin tevkifatsız olarak beyan edildiğinin anlaşılması üzerine yersiz olarak tevkif edilen ve ödenen vergi, mükellefe red ve iade edilecektir.

5.2. Tevkifata Tabi Olan ve Tevkifata Tabi Tutulan, Ancak Mükellefi Tarafından Verginin Tamamının Beyan Edildiği İşlemlerde

Düzeltilme talebi tevsik edici belgelerle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yapılacaktır. Vergi dairesi düzeltme talebini yerine getirmek için sorumlunun vergi dairesinden de bilgi alarak işlemi sonuçlandıracaktır.

5.3. Tevkifata Tabi Olmadığı Halde Tevkifata Tabi Tutulan ya da Yüksek Tevkifat Oranı Uygulanan ve Mükellefi Tarafından Verginin Tamamı Beyan Edilmeyen İşlemlerde

Tebliğin (5.1) bölümüne göre işlem yapılacaktır. Yapılan düzeltme işlemi sonucunda iade edilen katma değer vergisi tutarı mükellef tarafından iadenin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesinin "İlave edilecek KDV" satırında beyan edilecektir. Bu düzeltme işlemi sonucunda vergi ziyai söz konusu olmadığından ceza ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

5.4. Genel Bütçeli Kuruluş Saymanlıkları Tarafından Yapılan Tevkifatlarda Düzeltme

Genel bütçeli kuruluş saymanlıkları tarafından yapılan hatalı tevkifatlar yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde ödemeyi yapan saymanlıklarca düzeltilecek ve gereken durumlarda iade edilecektir.

6. TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE DÖVİZ KARŞILIĞI YAPILAN TESLİMLERDE ALT SINIR

61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamında yapılan teslimlerde halen 1.000 Yeni Türk Lirası olarak geçerli olan alt sınırın, bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren 600 Yeni Türk Lirası olarak uygulanacağı açıklanmıştır.

7. TEKSTİL VE KONFEKSİYON SEKTÖRÜNDEKİ FASON İŞLERLE İLGİLİ TEVKİFATTAN DOĞAN KDV İADE ALACAKLARININ SSK PRIM BORÇLARINA MAHSUBU

Bilindiği üzere 72 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre, tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işler dolayısıyla vergi tevkifatı uygulanan mükelleflere sadece kendi vergi borçlarına mahsup suretiyle iade yapılabilmekteydi.

Bu Tebliğin yayımından itibaren bu mükelleflerin söz konusu işlemlerden doğan iade alacaklarının, kendi Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarına mahsubunun da yapılabileceği açıklanmıştır.

8. KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

-Tekel'in ilgili işletmelerinin özelleştirilmesi sebebiyle alkollü içki teslimlerinde özel matrah şekliyle ilgili olarak, 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B/1) bölümünün birinci paragrafı değiştirilmiş, üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır. Buna bağlı olarak, 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B/2) bölümünün ikinci paragrafında yer alan örnek de değiştirilmiştir.

- 39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I/A) bölümünde belirtildiği üzere, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satış yapanların satış sırasında tahsil ettikleri vergileri, alıcılara iade ettiği dönemde indirim konusu yapmaları gerekmektedir Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satış yapanların satış sırasında tahsil ettikleri vergilerin iadelerini aracı kurumlar vasıtasıyla yerine getirmeleri halinde KDV indirim dönemine ilişkin olarak, 51 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E/3) bölümünün ikinci paragrafı değiştirilmiş, KDV indiriminin ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılacağı belirtilmiştir.

- Gümrük beyannamelerinin ibrazı ile ilgili olarak, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I/1.1.3.i) bölümünün birinci satırı değiştirilmiştir.

- Sorumluluk uygulamasına ilişkin olarak, 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin A/5-f bölümünün son paragrafı bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından geçerli olmak üzere değiştirilerek, uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetlerinin denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi olduğu açıklamasına yer verilmiştir.