

93 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Resmi Gazete Sayısı 25705

Resmi Gazete Tarihi 19/01/2005

Kapsam

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda 5228 sayılı Kanunla(1) yapılan değişiklikler ve katma değer vergisi uygulamasında tereddüt yaratan diğer hususlarla ilgili olarak aşağıdaki düzenleme ve açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNUN 13 ÜNCÜ MADDESİ KAPSAMINDAKİ İSTİSNALARA İLİŞKİN DÜZENLEME VE AÇIKLAMALAR

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin başlığı, 5228 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle "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 Kuruluna 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirleme ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırma, sifıra kadar indirme, Maliye Bakanlığına da istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetki verilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak maddede yer alan yeni istisna düzenlemeleriyle ilgili usul ve esaslar aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

1.1. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 5035 sayılı Kanunla değişik 17/4-ı maddesinde yer alan "Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler"e ilişkin istisna hükmü, 5228 sayılı Kanunla 13 üncü maddenin (b) bendi olarak düzenlenmiştir.

Bu düzenleme sonucunda liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçları için ifa edilen hizmetler tam istisna kapsamında işlem görecektir. İstisna kapsamına yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler ile araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.

İstisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin iade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer alan ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye yüklenilen katma değer vergisi tablosu ile indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi eklenecektir.

1.2. Altın, Gümüş ve Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme ve Rafinaj Faaliyetlerine Yönelik Teslim ve Hizmetlerde İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin (c) bendinde 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile "Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler" istisna kapsamına alınmıştır.

Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar söz konusu maddede Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

1.2.1. İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

Bu İstisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Ancak, yukarıda sayılan faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji, etüt, proje, müşavirlik, inşaat işleri, taşıma, her türlü kiralamalar (binek otomobili hariç), satın alınması veya kiralanması istisna kapsamına giren iktisadi kıymetlerin tadil, bakım ve onarım hizmetleri gibi mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilecektir.

1.2.2. Arama Faaliyetlerinde İstisna Uygulaması

1.2.2.1. Arama Faaliyetlerinin Başlangıç Aşamasında İstisna Uygulaması

3213 sayılı Maden Kanunu(2) hükümlerine göre, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca sadece altın, gümüş veya platin aramaya yönelik ruhsat verilememekte, maden arama adı altında ruhsat verilmektedir. Bu nedenle, arama faaliyetlerinde istisnanın alımlarda önce vergi uygulanıp daha sonra yüklenilen verginin iade edilmesi suretiyle yürütülmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, ilgili Bakanlığa müracaat edip maden arama ruhsatı alan firmaların bu faaliyetleriyle ilgili mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır. Arama ruhsatı alan firmaların Maden Kanununun 24 üncü maddesine göre hazırlayıp verecekleri arama faaliyet raporları Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca değerlendirilecektir. Bakanlıkça raporun kapsadığı dönem içinde yapılan arama sonunda altın, gümüş veya platin bulgusuna ilişkin kanaat oluşması halinde firmaya örneği Ek:1'de yer alan bir yazı verilecektir. Firma, bu dönem içinde yaptığı harcamalardan istisna kapsamına girenleri bu Tebliğin (1.2.1) bölümüne göre belirleyerek, (1.5) bölümündeki limiti de dikkate almak suretiyle iade tutarını tespit edecek ve vereceği ilk beyannameye iade olarak dahil edecektir. Beyannamede ortaya çıkacak KDV alacağı, miktarına ve nakden ya da mahsuben talep edilip edilmediğine bakılmaksızın münhasıran yeminli mali müşavir tasdik raporu veya vergi inceleme raporu ile iade edilecektir. Yeminli mali müşavir tasdik raporlarında ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

İade için, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "Özel Esaslar" bölümündeki düzenlemeler saklı kalmak şartıyla, iade talep dilekçesi ile birlikte yeminli mali müşavir tasdik raporunun vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Yukarıda sözü edilen (Ek:1) Bakanlık yazısı ile yüklenilen vergi tablosu ve istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesinin yeminli mali müşavir raporu ekinde yer alması gereklidir.

Beyannamelerini verdikten sonra iade tutarı kadar banka teminat mektubu ibraz eden mükelleflerin iade talepleri raporların vergi dairesine intikali beklenmeden yerine getirilebilecek, teminat vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporu sonucuna göre çözülecektir. Teminat karşılığında nakden veya mahsuben iade talepleri vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye; yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra banka teminat mektubu da eklenecek, iade talebi ekler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmeyecektir. Teminatın çözümü ile ilgili yeminli mali müşavir raporuna bu belgelerin yeniden eklenmesine gerek olmadığı açıktır. Raporlarda fazla iade alındığının tespiti halinde genel hükümlere göre işlem yapılacağı tabiidir. Eksik iade alındığının ortaya çıkması

halinde ise fark iade tutarı, raporların vergi dairesine intikal ettiği tarihi izleyen ilk beyannameye iade olarak dahil edilecektir.

1.2.2.2. Altın, Gümüş veya Platin Bulgusunu Gösteren Faaliyet Raporundan Sonraki Aşamada İstisna Uygulaması

Altın, gümüş veya platin bulgusuna rastlandığına ilişkin faaliyet raporunun Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca kabul edilmesinden sonra arama faaliyeti devam ediyorsa firmalar, bu Tebliğin (1.2.1) bölümündeki açıklamaları dikkate alarak arama faaliyetlerinde kullanılacak mal ve hizmetleri belirten bir listeyi Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına vereceklerdir. Bu listeler Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca değerlendirilecek ve istisna kapsamına girmediği mütalaa edilen mal ve hizmetlerin liste kapsamından çıkarılması temin edildikten sonra Ek:2'de yer alan yazı tanzim edilecek ve onaylanacaktır.

Alışlarında katma değer vergisi uygulanmamasını isteyen işletmeler, yukarıda sözü edilen (Ek:2) Bakanlık yazısı ile ekini oluşturan listenin firma yetkilileri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneğini satıcılara vereceklerdir. Satıcılar yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince saklamak zorunda oldukları Bakanlık yazısına dayanarak, bu Tebliğin (1.5) bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan, istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Mükellefler istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamelerine; iade talep dilekçesi ve yukarıda sözü edilen (Ek:2) Bakanlık yazısının eki ile birlikte bir örneğini, istisna kapsamındaki satışlara ait yüklenilen vergi tablosunu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesini ekleyeceklerdir.

İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

Diğer taraftan, arama faaliyetinde bulunanların, istisna kapsamına girdiği ilgili Bakanlıkça onaylanan mal ve hizmetleri, kısmen veya tamamen katma değer vergisi ödeyerek satın almaları halinde, yüklenilen bu vergiler ait oldukları dönem beyannamesinin indirim ve iade satırlarına dahil edilecek, ortaya çıkacak KDV alacağı bu Tebliğin (1.2.2.1) bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda iade edilecektir. Ancak iade talebi ile ilgili olarak, Tebliğ ekindeki Ek:1 belgesi yerine Ek:2 belgesi (1.2.2.1 bölümünde sayılan diğer belgelerle birlikte) ibraz edilecektir.

1.2.3. İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerinde İstisna Uygulaması

Maden Kanunu hükümlerine göre, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatı alan firmalarla, zenginleştirme işini yapan işletmelerin bu işlemlerde kullanılan mal ve hizmet alışlarında istisna uygulaması bu Tebliğin (1.2.2.2) bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde yürütülecektir.

Öte yandan, işletme faaliyetini yürütenlere verilecek zenginleştirme ve rafinaj hizmetleri ile zenginleştirme faaliyetini yürütenlere verilecek rafinaj hizmetlerinin istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

1.2.4. Rafinaj Faaliyetlerinde İstisna Uygulaması

1.2.4.1. Rafinaj Faaliyetinin Mahiyeti ve İstisna Kapsamında İşlem Yapacak Mükellefler

Rafinaj; toz, külçe, takoz, granül ve benzeri formattaki cevherin ya da daha önceden rafine edilmiş süs eşyası ile kıymetli maden ihtiva eden hurda, atık, döküntü ve cürufların kimyasal, metalürjik ya da günün teknolojisine bağlı olarak başka yöntemler kullanılarak saflaştırılması sonucunda kıymetli madenler borsasında işlem görebilecek her çeşit kıymetli madenin elde edilmesi işlemidir.

İstisna uygulamasından, yaptıkları işlemler Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecektir Altın Standardı ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ ile Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecektir Gümüş ve Platin Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" sayılan mükellefler faydalanabilecektir.

1.2.4.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemler

İstisna kapsamına münhasıran altın, gümüş veya platinin rafinajı faaliyetlerinde kullanılan mal ve hizmet alımları girmektedir. Kapsam konusunda ayrıca bu Tebliğin (1.2.1) ve (1.5) numaralı bölümlerinde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

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.

Mükellefler tarafından indirim konusu yapılan vergilerden bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen altın, gümüş veya platin rafinajının bünyesine giren kısım bu Tebliğin (1.2.1), (1.2.4.2) ve (1.5) bölümündeki açıklamalar dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir. Rafinajı yapılacak ürünün satın alınması sırasında ödenen vergilerin de iade kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Yüklenilen 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 yüklenilen 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.

Vergi daireleri, iade talep eden mükellefin altın, gümüş veya platin rafinaj faaliyetini yürüten bir kuruluş olduğunu bu Tebliğin (1.2.4.1) bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda araştırıp tespit ettikten sonra iade işlemini yerine getireceklerdir.

Öte yandan, iade talebinin mahsuben yapılması veya nakden iade taleplerinin asgari limitin altında olması nedeniyle teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın iade alan mükelleflerin, bu şekilde iade aldıkları birbirini izleyen 12 vergilendirme dönemini kapsayan bir yeminli mali müşavir raporu vermeleri gerekmektedir.

1.2.5. Yürürlük

13 üncü maddenin (c) bendinde yapılan değişiklik hükmü 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin yürürlüğe girdiği tarihi içine alan vergilendirme döneminden önce ve 1.1.2004 tarihinden sonra yapılan ve istisna kapsamına girdiği halde katma değer vergisi hesaplanan işlemlerde

katma değer vergisi iadesi; arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetleri için bu Tebliğin (1.2.2.1), rafinaj faaliyetleri için ise (1.2.4.3) bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda yerine getirilecektir.

Mükelleflerin bu dönemle ilgili iade tutarlarını, bu Tebliğin yayımını izleyen 3 ay içinde verilecek beyannamelerinden birisine dahil etmeleri gerekmektedir. Bu beyannameye; sözü edilen dönemde yapılan istisna kapsamındaki mal ve hizmet alışlarının aylar itibarıyla dökümünü gösteren liste ile yüklenilen vergi tablosu eklenecektir. İade talebi ile ilgili olarak verilecek beyannameye, bu tabloda gösterilen toplam vergi tutarı iade olarak dahil edilecektir.

İadenin yeminli müşavir tasdik raporu ile talep edildiği durumlarda bu dönemler için tek bir iade raporu düzenlenebilecek, bu raporda her dönemin iade hesabı ayrıca yapıp iade tutarı belirtilecektir.

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; gemilerin yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma, bağlama ve beklemelerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, teknik ve sosyal altyapı tesisleri, yönetim, destek, bakım-onarım ve depolama birimleri bulunan tabii veya suni olarak rüzgâr ve deniz tesirlerinden korunmuş kıyı yapılarını (kravaziyer limanlar ile yat limanları da bu kapsamda değerlendirilecektir),

-Hava meydanı (alanı); karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri,

ifade edecektir.

5228 sayılı Kanunla getirilen istisna hükmü uyarınca, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellefler, bu düzenleme kapsamında işlemlerinin olduğundan bahisle bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak Ek:3'te yer alan belgeyi alacaklardır.

İstisnadan sadece katma değer vergisi mükellefleri yararlanabileceğinden vergi daireleri katma değer vergisi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlemeyeceklerdir. Bu belge mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü tarafından imzalanıp, mühürlenecektir. İstisna kapsamındaki işlemin belgede öngörülen tarihe kadar bitirilememesi halinde mükellef süre uzatımına ilişkin belgelerle birlikte müracaat edecek ve vergi dairesince kendisine yeni bir belge verilecektir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Ancak, yukarıda sayılan faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan mükellefler, bu işlerin yapımı esnasında kullanacakları mal alımlarında, yaptıran mükellefler ise inşaat taahhüt işlerinde vergi dairesinden temin ettikleri istisna belgesinin işletme yetkililerince mühür (kaşe) ve imza tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini satıcılara/yüklenicilere vereceklerdir. Satıcılar/yükleniciler yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince saklamak zorunda oldukları bu belgeye dayanarak, bu Tebliğin (1.5) bölümündeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

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. Satıcılar/yükleniciler istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamelerine; iade talep dilekçesi ve kendilerine verilen istisna belgesinin bir örneğini, istisna kapsamındaki satışlara ait yüklenilen vergi tablosunu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesini ekleyeceklerdir.

İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

1.4. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (f) bendi ile Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Sözü edilen 13 üncü maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtildiği şekilde tespit edilmiştir.

1.4.1. İstisnadan Faydalanacak Alıcılar

İstisna, bent hükmünde belirtilen mal ve hizmetlerin;

-Milli Savunma Bakanlığı,

-Jandarma Genel Komutanlığı,

-Sahil Güvenlik Komutanlığı,

-Savunma Sanayi Müsteşarlığı,

-Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,

-Emniyet Genel Müdürlüğü ve

-Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne

teslim ve ifasında uygulanabilecektir.

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,

-yukarıda belirtilen araç, silah ve sistemlerle ilgili ar-ge faaliyetleri için yapılan alımlar, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyon işlemi şeklindeki mal ve hizmet alımları,

girmektedir.

Bu çerçevede söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetlerinin de istisnadan yararlanacağı tabiidir. Aynı şekilde, idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik hareketla ilgili savunma gereksinmelerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri de istisna kapsamında mütalaa edilecektir.

Bentte sayılan kurum ve kuruluşlara sadece yukarıda belirtilen teslim ve hizmetlerde istisna uygulanabilecek, bu kuruluşların diğer harcamaları genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili bu kuruluşların yemek, giyecek, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye, bentte sayılanlar dışındaki araç alımları, taşıma işleri, istisna kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin, imal, inşa, tadil, bakım, onarım harcamaları ve benzeri alımlar ulusal güvenlik faaliyetleri ile veya dolaylı olarak ilgili olsa bile istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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, düzenleyecekleri faturada bu Tebliğin (1.4.2) ve (1.5.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulayarak işlem yapacaklardır. Faturada istisna kapsamına girmeyen işlemler de bulunuyorsa, istisna olan işlemler ayrıca gösterilecektir. Bu mal ve hizmetleri alan kurum ve kuruluşlar faturayı düzenleyen mükellefe istisna kapsamında yapılan işlemin belgelenmesi amacıyla örneği Ek:4'te yer alan bir belge vereceklerdir. Bu belgede mükellefin kimlik bilgileri ile faturanın tarih ve numarasına yer verilerek, fatura muhteviyatı mal ve hizmetlerin 3065 sayılı KDV Kanununun 13/f maddesi gereğince katma değer vergisinden müstesna olduğu belirtilecektir. Belge ihaleyi yapan kurum veya kuruluşun yetkili birim amiri tarafından mühür ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanacaktır. Bu belgenin Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak mükellef tarafından saklanacağı ve gerektiğinde yetkililere ibraz edileceği tabiidir.

İstisna kapsamına giren malların ihaleyi açan kuruluş tarafından ithal edilmesi halinde söz konusu belge ilgili gümrük idaresine hitaben düzenlenecektir.

1.4.3.2. Tedarikçi Firmaların Alımlarında İstisna Uygulanması

İstisna kapsamına giren uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin 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 yüklenen verginin iade edilmesi suretiyle yürütülecektir.

Buna göre, ulusal güvenlikle ilgili kurum ve kuruluşlara istisna kapsamında 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 istisna uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülecektir.

Türkiye'de yerleşik olmayan firma ihalesini aldığı ulusal güvenlikle ilgili kuruluşa bir dilekçe ile başvurarak istisna belgesi talep edecektir. Bu dilekçede;

-ihale sözleşmesinin tarih ve sayısı,

-ihale kapsamında satın alınacak mal ya da hizmetin cinsi ve miktarı (adet, kg, m2 vb.)

-mal ya da hizmetin temin edileceği Türkiye'de yerleşik satıcının ünvanı, adresi ve vergi dairesi hesap numarası,

yer alacaktır.

Ulusal güvenlikle ilgili kuruluş, satın alınacak mal ve hizmetlerin cins ve miktar olarak ihaleye uygun olduğu sonucuna varırsa Türkiye'de yerleşik olmayan firmaya Ek:5'te yer alan istisna belgesini verecektir. Yabancı firma bu belgenin 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 firmanın ulusal güvenlikle ilgili kuruluşa düzenleyeceği faturada ise katma değer vergisi uygulanmayacağı tabiidir.

1.4.4. İade Uygulaması

1.4.4.1. Doğrudan Yapılan Teslimlerde ve Tedarikçi Firmaların Alımlarında İade Uygulaması

Ulusal güvenlikle ilgili kurum ve kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunacak mükelleflerin bu işlemlerle ilgili mal ve hizmet alımları dolayısıyla satıcılara ödedikleri vergiler, mükellefin talebine göre istisna kapsamındaki işlemin tamamlanmasından sonra yada işlemin sonuçlanması beklenilmeden vergilendirme dönemleri itibarıyla nakden veya mahsuben iade edilecektir.

Tedarikçi firmaların istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yükledikleri vergiyi işlemin tamamlanmasından önce iade almak istemeleri durumunda, istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili alış ve giderleri dolayısıyla adlarına düzenlenen ve KDV indirimi için geçerli sayılan belgelerin dökümünü ihtiva eden bir listeyi ihale makamına ibraz edeceklerdir. İhaleyi yapan kurum ya da kuruluş tarafından incelenecek olan liste, alış ve giderlerin mahiyet ve miktar olarak ihale ile ilgili olduğunun tespit edilmesi halinde söz konusu kurum ya da kuruluşun yetkili birim amiri tarafından aşağıdaki şerh verilmek suretiyle kaşe/mühür ve imza tatbik edilerek onaylanacaktır.

"Bu listede (*rakam ve yazı ile*)adet belge ile alındığı belirtilen toplam (*rakam ve yazı ile*)YTL tutarındaki mal ve hizmet, tarih vesayılı (*sözleşmenin adı yazılacak*)sözleşmesinde belirtilen ve tarafımıza 3065 sayılı KDV Kanununun 13/f maddesi uyarınca istisna kapsamında teslim edilen ve/veya edilecek mal ve hizmetlerle ilgilidir." KAŞE/MÜHÜR ve İMZA

Bu listenin mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneğinin (işlemin tamamlanmasından sonra yapılacak iade taleplerinde Tebliğ ekinde yer alan Ek:4 yazısının bir örneği dahil) iade talebinin dayanağı olan iade talep dilekçesine eklenmesi gerekmektedir. Bu harcamalara ait katma değer vergileri ilgili oldukları dönemlerde indirim konusu yapılacaktır. Mükellefler tarafından hesaplanan yüklenilen vergi tutarı, verilecek ilk KDV beyannamesine iade olarak dahil edilerek ortaya çıkacak KDV alacağı, mükellefin isteğine göre mahsuben veya nakden iade edilecektir. İşlemin tamamlanmasından sonraki iade taleplerinin ise istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamesi ile yapılacağı tabiidir.

İade talep dilekçesine; istisna kapsamında kabul edilen harcamalara ait yüklenilen vergi tablosu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ait indirilecek katma değer vergisi ve işlemin tamamlanmasından sonra yapılacak iade taleplerinde istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi de eklenecektir. İşin tamamlanması veya teslimin gerçekleşmesi üzerine, işlemin bünyesine giren vergiler topluca hesaplanacak, daha önce beyannamelere aktarılan yüklenilen vergi tutarları bundan düşülecek, varsa kalan miktar iade olarak talep edilecektir.

İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

Öte yandan, iade talebinin mahsuben yapılması veya nakden iade taleplerinin asgari limitin altında olması nedeniyle teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın iade alan mükelleflerin, bu şekilde iade aldıkları birbirini izleyen 12 vergilendirme dönemini kapsayan bir yeminli mali müşavir raporu vermeleri gerekmektedir.

1.4.4.2. Yurt Dışında Yerleşik Firmalara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İade Uygulaması

Yurt dışında yerleşik firmalara istisna kapsamında teslim ve hizmet ifasında bulunan mükellefler yükledikleri vergileri indirim yoluyla telafi edememeleri durumunda bu vergiler kendilerine nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamesi ile birlikte verilecektir. Dilekçeye; Tebliğ ekinde yer alan Ek:5 yazısının mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneği, yüklenilen katma değer vergisi tablosu, iade talep edilen döneme ait indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesinin eklenmesi gerekmektedir.

İade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. İade için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilen durumlarda da ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

Öte yandan, iade talebinin mahsuben yapılması veya nakden iade taleplerinin asgari limitin altında olması nedeniyle teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın iade alan mükelleflerin, bu şekilde iade

aldıkları bir birini izleyen 12 vergilendirme dönemini kapsayan bir yeminli mali müşavir raporu vermeleri gerekmektedir.

1.5. İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde Alt Sınır

Daha öncede belirtildiği üzere Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde sayılan istisnaların kapsamına giren işlemlerde Bakanlar Kuruluna alt sınır tespit etme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulunca bu yetki 27 Ağustos 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/7765 sayılı Kararname ile kullanılarak istisnanın uygulanmasında alt limit, katma değer vergisi hariç 500 Yeni Türk Lirası olarak tespit edilmiştir. Tespit edilen bu tutar 3 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/8127 sayılı Kararname ile yayımı tarihinden geçerli olmak üzere katma değer vergisi hariç 100 Yeni Türk Lirası olarak yeniden belirlenmiştir.

Buna göre, 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. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi durumunda istisna uygulanabilecektir.

Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde vergi hesaplanmayacaktır. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır.

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 uygulamasına 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. Kıymetli Taş Teslimlerine İlişkin İstisna

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

Bu hükme göre yukarıda belirtilen taşların oldukları gibi teslim ve ithalinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Bu taşları ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın teslim ve ithalinin ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23/f maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak özel matrah şekli uygulanmak suretiyle vergilendirilmesi uygun görülmüştür.

İstisna kapsamına alınan kıymetli taşları ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşya teslimlerinde katma değer vergisi matrahı, teslim bedelinden varsa eşyanın ihtiva ettiği has altın veya gümüş değeri ile kıymetli taşın maliyet bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak tespit edilecektir. Eşyanın ihtiva ettiği has altın veya gümüş değeri 9 ve 69 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklandığı şekilde hesaplanacaktır. Kıymetli taşın maliyet bedeli ise kayıtlar esas alınarak satıcı tarafından tespit edilecektir.

Düzenlenecek faturada eşyanın KDV hariç satış bedeli, has altın ve gümüş değeri ile kıymetli taşın cins, adet, kırat ve maliyet bedeli ayrıca yer alacaktır.

İthalatta alış faturasında eşyanın ihtiva ettiği kıymetli taşların cinsi, adedi, kıratı ve bedeli gösterilecektir. Katma değer vergisi matrahı, mamul eşyanın toplam değerinden kıymetli taşın alış faturasında gösterilen değeri ile eşyanın ihtiva ettiği has altın veya gümüşün gümrük mevzuatına göre tespit edilen değeri toplamının düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

3. Uluslararası Toplantılara İlişkin İstisna

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, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye, Maliye Bakanlığı ise toplantılara ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 27 Ağustos 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/7765 sayılı Kararname ile kullanılarak istisnanın uygulanmasında 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

Toplantıyı Türkiye'de düzenleyen ve katma değer vergisi istisnasından yararlanmak isteyenler, söz konusu toplantıya ilişkin kullanacakları mal ve hizmetler ile bu toplantılara katılan yabancı heyetlerin görevlerinin ifası kapsamında yapılacak teslim ve hizmetlerin türünü ve gerekli diğer bilgileri gösteren bir yazı ile Maliye Bakanlığına başvuracaklardır. Bu yazıda toplantının konusu, tarihi ve tarafları ile toplantının dayanağı olan uluslararası anlaşmaya ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Bakanlıkça yapılacak değerlendirme sonucunda toplantıyı düzenleyenlere bir istisna belgesi verilecektir. Belgede, ilgili uluslararası anlaşmaya da atıfta bulunularak, toplantının konusu ve tarihi, toplantıyı

düzenleyen kuruluşun adı veya unvanı toplantıya katılacakların adı, soyadı, alımların heyet olarak yapılması halinde heyetin ismi ile istisna uygulanacak mal ve hizmetler belirtilecek ve "Aynı faturada gösterilen istisna kapsamındaki teslim ve hizmet bedellerinin KDV hariç toplamının 500 Yeni Türk Lirası veya daha fazla olması halinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 19 uncu maddesi gereğince KDV hesaplanmayacaktır." şerhine yer verilecektir. Toplantıyı düzenleyenler veya katılanlar bu belgenin bir örneğini satıcılara vererek istisna uygulamasını talep edeceklerdir. Satıcılar bu 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.

İstisna kapsamına giren malların ithal edilecek olması halinde bu belge ilgili gümrük idaresine verilecek, gümrük idaresi alt limitle ilgili tespiti göz önünde tutmak şartıyla gümrük makbuzunda KDV hesaplamayacaktır.

3.4. İndirim

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

4. SERBEST BÖLGELERDE KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi 5084 sayılı Kanunla değiştirilerek, bu bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağına ilişkin hükümler madde metninden çıkarılmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesi gereğince serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının (1) bendi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu hükümler uyarınca, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmelerin katma değer vergisi açısından mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

5. FAZLA VE YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİNİN İADESİ

Bakanlığımıza yansıyan olaylardan 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre tevkifata tabi olmayan işlemlerde tevkifat yapıldığı, tevkifat oranının hatalı uygulandığı, tevkifata tabi olmasına ve tevkifat uygulanmasına rağmen hesaplanan katma değer vergisinin tamamının mükellef tarafından beyan edildiği hallerde gerekli düzeltmenin nasıl yapılacağı konusunda duraksamaya düşüldüğü anlaşılmıştır.

Vergi Usul Kanununun düzeltme işlemlerine ilişkin hükümleri ve Katma Değer Vergisi Kanununun 8 inci maddesi hükmü uyarınca düzeltme işlemlerine yönelik açıklamalar 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I) bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır.

Bu hükümler uyarınca; 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ kapsamındaki işlemler üzerinden yersiz ve hatalı olarak yapılan tevkifat uygulamalarının düzeltilmesi aşağıdaki açıklamalar dikkate alınarak sonuçlandırılacaktır.

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

Yersiz tevkifat uygulanan mükellef, sorumludan tevkifatın mahiyetini ve miktarını gösteren bir belge alarak sorumlunun bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile başvuracak ve verginin tamamını beyan ettiği halde yersiz uygulanan tevkifat nedeniyle verginin tamamını tahsil edemediğini belirterek 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 İşlemler

Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak verginin tamamı beyan edilen işlemlerde düzeltme 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 İşlemler

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifata tabi tutulan ya da yüksek tevkifat oranı uygulanan ve mükellefi tarafından tamamı beyan edilmeyen işlemlerde 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 ziyayı 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. Bu şekilde yapılacak red ve iade işlemlerinde Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin eki 29 örnek numaralı "Düzeltilme ve İade Belgesi"nin ödeme belgesine bağlanması gerekmektedir.

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 sınır, bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren 600 Yeni Türk Lirası olarak uygulanacaktır.

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

72 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre, tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işler dolayısıyla vergi tevkifatı uygulanan mükelleflere sadece kendi vergi borçlarına mahsup suretiyle iade yapılabilmektedir.

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

8. KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

-Alkollü içki teslimlerinde özel matrah şekli TEKEL'in ilgili işletmeleri tarafından üretilen veya ithal edilen içkilerde uygulanmakta, diğer kamu veya özel sektör işletmelerinin alkollü içki teslimlerinde genel esaslara göre işlem yapılmaktadır. Ancak, TEKEL'in ilgili işletmelerinin özelleştirilmesi nedeniyle bu işletmeler için öngörülen özel matrah şekli uygulaması fiilen ortadan kalkmıştır. Bu durumun konuyla ilgili düzenlemelere yansıtılması gerektiğinden, 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (VII/D) bölümünde değişiklik yapan 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B/1) bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır:

"Diğer taraftan, bayi paylarının indirim mekanizmasında ortaya çıkardığı aksaklıkları önlemek amacıyla, tütün mamullerinin satışında da Kanunun 29 uncu maddesinin 3 numaralı fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak spor-toto, milli piyango ve müşterek bahislere paralel bir uygulama yapılması usulü getirilmiştir."

-Yukarıdaki açıklamalara bağlı olarak, 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (VIII/F) bölümünde değişiklik yapan 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B/2) bölümünün ikinci paragrafını teşkil eden örnek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Örnek: Dış hekimliği faaliyeti ile iştigal eden mükellef dış hekimi (A) 50,50 Yeni Türk Lirası bedel karşılığı mesleki yayına (dergiye) abone olmuştur. Alış vesikasında katma değer vergisi gösterilmeyeceğinden, mükellef vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı katma değer vergisinden indirebileceği katma değer vergisini, iç yüzde oranı ile $(50,50 \times 1/101=)$ 0,50 Yeni Türk Lirası olarak hesaplayacaktır."

-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. Ancak, 51 Seri No.lu KDV Genel tebliğinde iadelerini aracı kurumlar vasıtasıyla gerçekleştiren satıcıların, indirimlerini aracı kurumların kendilerine icmal gönderdiği dönem içinde yapacakları açıklanmıştır. Sözü edilen Tebliğde indirim için satıcıların icmallerde gösterilen tutarı ödemelerine ilişkin bir şartın yer almaması indirim dönemi bakımından farklılık oluşturmaktadır. Bu farklılığın giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması bakımından 51 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E/3) bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Söz konusu icmallere, satıcılar tarafından Vergi Usul Kanununda öngörülen süreler içinde defterlerine kaydedilecektir. Katma değer vergisi indirimi ise aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık olarak aracı kurumlar tarafından düzenlenecek olan *(avans şeklinde yapılan ödemeler için düzenlenen icmallere hariç)* ödeme belgelerine dayanılarak, ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılacaktır."

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

"-Gümrük beyannamesi (aslı veya noter, gümrük idaresi, ilgili vergi dairesi müdürü ya da yeminli mali müşavirce onaylı örneği),"

-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 aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Öte yandan, bu Tebliğin uygulamasında uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetleri denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi bulunmaktadır."

Tebliğ olunur.

(1) 31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2) 25.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

EK1

EK2

EK3

EK4

EK5