

MDERGI/8798A.027

(Kasım 2014 Sayı 131)

İNDİRİMLİ KDV ORANINA TABİ İŞLEMLERDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Seyhan KANDEMİR

Vergi Dairesi Müdür Yrd.

Özet

KDV Kanunu'nun (29/2)'nci maddesi ile indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi imkânı getirilmiştir. Bu iadenin yerine getirilmesine ilişkin düzenlemeler ana hatlarıyla KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılmıştır. İndirimli oran ve iade uygulaması ile ilgili olarak uygulamada ortaya çıkan bazı hususlar ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen çeşitli özelgeler ile açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İndirimli oran, net alan, yiyecek-içecek hizmeti, geceleme hizmeti, iade talebi.

1. Giriş

KDV oranı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28'inci maddesine göre, vergiye tabi her bir işlem için (%10) olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (%1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

KDV oranları, Kanunun 28'inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (%1), (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8), listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için (%18) olarak tespit edilmiştir.

Kanunun (29/2)'nci maddesine göre vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, Kanunda belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da mahsuben iade edilebilmektedir.

Literatürde "İndirimli Orana Tabi İşlemler" olarak adlandırılan ve kendine özgü iade yöntemi ile diğer iade hakkı doğuran işlemlerden ayrılan bu iade türü ile ilgili olarak tereddüt edilen birçok husus bulunmaktadır. Bu hususlara ilişkin açıklamalara, KDV Genel Uygulama Tebliğinin yanı sıra Gelir İdaresi Başkanlığı'nca çeşitli tarihlerde verilen özelgelerde yer verilmiştir. Aşağıda indirimli KDV oranına tabi işlemler ile ilgili özellikli diyebileceğimiz durumlar hakkında bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

2. Özellikli Durumlar

2.1. İndirimli Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemleri Bulunan Mükellefler

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından, öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsubu yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli

orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde, kalan tutar mükellefin isteğine bağlı olarak sigorta prim borçları ile sayılan diğer borçlarına mahsup edilebilir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

Buna göre indirimli orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yükledikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aşması halinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanır.

2.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi

3065 sayılı Kanununun (11/1-c) ve geçici 17' nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanununun (29/2)'nci maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edildiğinden mükellefe Kanununun (29/2)' nci maddesine göre iade yapılmaz.

2.3. Fason Tekstil Ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması

2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı Listenin (B) bölümünün 10'uncu sırasında, "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri"ne uygulanacak KDV oranı (% 8) olarak belirlenmiştir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde indirimli oran uygulaması sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perde, mobilya kumaşı, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler (% 8) KDV oranına tabidir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Mükelleflerin, KDV iade alacağının tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talebi, istenen belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde; mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

2.4. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması

İade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da talep etmeleri şartıyla nakden veya mahsuben geri alabilirler.

Ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

İzleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde usulüne uygun olarak iade talebinde bulunan mükelleflerin de talep edilen iade tutarını artırmak amacıyla, sonraki yıllarda bu dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir. Ancak izleyen yıl içerisinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

2.5. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler

3065 sayılı Kanununun 35'inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme bağlanmıştır.

KDV matrahında değişikliğe neden olan durumları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

2.5.1. Malların Kısmen veya Tamamen İade Edilmesi

Mal teslimlerinde, malın tesliminden sonra alıcı, malın kalitesi, fiyatı veya sözleşme şartlarına uygun olmaması gibi gerekçelerle malın tamamını veya bir kısmını iade edebilir. Bu durumlarda KDV yönünden düzeltme yapılabilmesi için iade edilen malların fiilen işletmeye girmesi ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

Hizmetler bakımından ise ifa edilen bir hizmetin kısmen veya tamamen iadesinden söz edilemez. Hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden işleme ait verginin ilgili vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak hizmet ifa edilmeden önce veyahut birden çok vergilendirme dönemine sirayet eden işlemlerde (örneğin kiralama, eğitim hizmetleri, mali müşavirlik vb.), faturanın baştan düzenlenmiş olması durumunda, henüz ifa edilmemiş kısımlar için işlemde vazgeçildiğinin kabulü ve gerekli düzeltmenin yapılabilmesi gerekir.

2.5.2. İşlemin Gerçekleşmemesi, İşlemden Vazgeçilmesi

Malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ve KDV hesaplanması mümkündür. Bu durumda fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmakla birlikte fiilen mal teslim edilmemiş ya da hizmet ifasında bulunulmamıştır. Belge düzenlendiği halde mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmeden önce tarafların çeşitli nedenlerle işlemde vazgeçtiği (işlemin gerçekleşmediği) durumlarda da bir düzeltme yapılacaktır.

2.5.3. Fiyat Farkı, Vade Farkı, Kur Farkı, Faiz, Prim Gibi Nedenlerle İşlem Bedelinde Sonradan Meydana Gelen Değişiklikler

KDV Kanununun (24/c) maddesinde sayılan ve matraha dahil edilmesi gereken unsurlardan bazıları, işlem fiilen gerçekleştikten sonra ortaya çıkmakta ve KDV matrahını değiştirebilmektedir.

Fiyat farkları, faizler ve bedelin dövize endeksenerek belirlendiği işlemlerde sonradan oluşan kur farkları, KDV matrahında değişikliğe sebebiyet verdiği için bu durum, daha önce hesaplanan ve indirilen KDV tutarlarının düzeltilmesini zorunlu kılmaktadır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır. Dolayısıyla vergiye tabi işlemi gerçekleştiren mükellef, hesapladığı vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu döneme ait beyannamenin "İndirimler" kulaklığı altındaki "103" kodlu "Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşleminden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV" satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına alarak düzeltir.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işleminden vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

b) Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemde düzeltme işlemi yapmaması halinde; indirimli orana tabi işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

Öte yandan matrahta değişikliğin indirimli orana tabi malların iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

' İade edilen malların, iadenin gerçekleştiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesi halinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı azacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilir.

' İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesi halinde daha önce iade edilen tutar yukarıda (a) veya (b)'de yapılan açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir. Mükellef yeni işlem nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunur.

' Malların indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar, işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak;

- İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulmuş ancak henüz iade gerçekleşmemişse iadesi talep edilen tutardan düşülmek suretiyle tahsil edilir.

- İzleyen yıl içerisinde iade gerçekleşmiş ya da iade talebinde bulunulmamışsa yukarıda (a) veya (b)'de yapılan açıklamalara göre hareket edilir.

' İade edilen malların bir daha satışa konu olmayacak şekilde zayi olması halinde daha önce iade edilen tutar, yukarıda yer alan (a) veya (b)'deki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir.

Diğer taraftan 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından daha önce indirim hesaplarına alınan tutarlar indirim hesaplarından çıkarılır.

2.6. Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri

Kazancın tespiti yönünden kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

Örneğin eğitim hizmetleri alanında faaliyette bulunmak üzere 2009 yılında kurulan ancak 2011/2012 eğitim ve öğretim döneminde faaliyete geçen 1 Temmuz-30 Haziran özel hesap dönemine tabi bir mükellef, 2009, 2010 ve 2011 yıllarında okulların inşası ve tadili ile okulda

kullanılacak araç-gereç ve benzeri eşyaların alımında yüklendiği KDV tutarlarının iadesini eğitim öğretim faaliyetine başladığı Temmuz/2011 vergilendirme döneminden itibaren yılı içerisinde mahsuben iadesini talep edebilecektir. Söz konusu tutarların izleyen yıl içerisinde iadeye konu edilmesi halinde iade işlemi takvim yılı esasına göre değerlendirileceğinden yüklenimlerin iadesi için en geç 2012 yılının Kasım vergilendirme dönemine kadar talepte bulunması gerekmektedir. Bir başka anlatımla, kendisine özel hesap dönemi tayin edilen bu mükellef, 2011 yılında yaptığı indirimli orana tabi eğitim hizmetleri için yüklendiği KDV tutarlarının iadesini hesap dönemi 2012 yılında sona erdiği gerekçesiyle 2013 yılının Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerinden herhangi birisinde talep edemeyecektir.

2.7. İade Alacağının Üçüncü Kişilere Nakden veya Mahsuben İadesi

İade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben ödenmesinin talep edilmesi halinde de nakden iadeye ilişkin düzenlemeler uygulanır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış/düzenlenmiş alacağın temlik sözleşmesine dayanarak yapılır.

Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dışındakilerin borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temlik sözleşmesi aranır.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV alacağının nakden iadesi yalnızca bu işlemleri izleyen yıl talep edilebileceğinden, yılı içinde iade alacağının üçüncü kişilere nakden veya mahsuben iadesi mümkün bulunmamaktadır.

2.8. Konut Teslimleri Ve İnşaat Taahhüt İşlerinde Uygulanacak KDV Oranı

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

için KDV oranı (%1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanununun 1'inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (%1) olarak uygulanır. 150 m²'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınının 1'inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11'inci sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/ 2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

a) Beşyüz TL ile bin (bin TL hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (% 8),

b) Bin TL ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (%18),

uygulanır.

2.9. Net Alan

Net alan deyimi "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.
- Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak;

- Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,
- Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları,
- Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.'den yüksek terasların toplamının 2 m2'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar,
- Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler,
- İki 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 dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık,
- Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m2'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,

faydalı alan dışındadır.

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

2.10. Çeşitli Konut Teslimlerinde Net Alan

2.10.1. İki Katlı ya da Dupleks Evlerin Durumu

Konut teslimlerinde, her bir bağımsız bölüm ve kat ayrı ayrı dikkate alınmaktadır. İki katlı bir evin her bir katı ayrı ayrı kullanılabilir yapıda ise, 150 m2'lik net alanın hesabında her kat ayrı ayrı değerlendirilmekte, ancak, her iki kat birbirini tamamlayıcı ve birbirine bağlı ise, 150 m2'lik net alanın hesabında iki katın toplam alanı dikkate alınmaktadır. Dupleks evlerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.10.2. Bahçeli Evlerin Durumu

Bahçeli evlerin satışında bahçe göz önünde tutulmadan doğrudan konutun alanı 150 m2'lik net alanın hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

2.10.3. İkiz Evlerin Durumu

Gerçekte bir ev (konut) olmasına karşılık tapuda birden fazla konut olarak gösterilen evlere, ikiz evler denilmektedir. Genellikle bir kişinin veya ailenin kullanımına bırakılan bu evlere tek bir su, elektrik, doğalgaz sayacı bağlanmakta, giriş ve çıkışlar yine tek bir kapıdan sağlanmaktadır. Bu tür uygulamaya tamamen indirimli orana tabi tutulmasını sağlamak üzere başvurulmaktadır. KDV Kanunu hükümleri ve VUK'un (3/B) maddesi dikkate alınarak, tapuda iki ev olarak gösterilen ancak gerçekte tek bir ev olan ikiz evlerde 150 m²'lik net alanın hesabında, evin toplam net alanının dikkate alınması gerekmektedir.

2.11. Beyaz Eşyalı, Klimalı, Jakuzili vb. Olarak Oturulmaya Hazır Satılan Konutların KDV Karşısındaki Durumu

Müteahhitler/inşaat şirketleri, reklam yapmak, kendilerine olan talebi korumak, satışları artırmak vb. amaçlarla inşa ettikleri konutları boş (çıplak) olarak değil de, içine jakuzi koyarak, klima ve beyaz eşya monte ederek lüks hale getirip oturulmaya hazır bir vaziyette yüksek bir katma değer yaratarak satabilmektedirler.

Konut ile birlikte teslimi yapılan eşyalar için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacaktır.

Bu itibarla, jakuzi, mobilya, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşya teslimlerinin konut teslimi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu eşyaların tesliminde eşyanın tabi olduğu KDV oranının uygulanması gerekmektedir.

Konut ile birlikte teslim edilen bu eşyaların temininde ödenen KDV ise genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecek ancak, konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde işlemin bünyesine giren ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin iadesi talep edilebilecektir. Konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar, genel yönetim giderleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden işleme isabet eden paya ilişkin ödenen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

Bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere yapılan alanlara (havuz, bahçe düzenlemesi, pergole vb.) ilişkin ödenen vergiler ise indirim konusu yapılabilecek ancak, konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir.

2.12. Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Oran Uygulaması

2.12.1. Kapsam

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24'üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kırcaathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı 1/1/2008 tarihinden itibaren (% 8) olarak uygulanmaktadır. Birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda verilen hizmetlere 2009/ 15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 15/07/2009 tarihinden itibaren genel oranda KDV uygulanmaktadır.

İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (%18) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (%18), diğer kısım üzerinden (% 8) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (%18) oranında KDV'ye tabidir.

2.12.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin B bölümünün 24'üncü sırasına göre otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin (üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler hariç) bünyesindeki;

- Lokanta, restaurant, restaurante,
- Alakart lokantası,
- Kahvaltı salonu,
- Açık yemek alanı,
- Yemek terası,
- Kafeterya, snack bar, vitamin bar,
- Pasta salonu,
- Lobi,

gibi mekanlarda verilen hizmetlerde (% 8) oranında KDV uygulanır. Bu yerlerde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (%18) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (%18), diğer kısım üzerinden (% 8) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Öte yandan, konaklama tesislerinin bünyesinde yer alan ve yukarıda sayılanlar dışında kalan mekânlarda verilen yiyecek içecek hizmetleri ise genel vergi oranına tabi olacaktır.

2.12.3. Yemek Çeki, Kuponu ve Kartlarının Kullanıldığı Yemek Hizmetlerinde Organizatör Firmaların Durumu

Organizatör firmaların yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartı vermek suretiyle ifa ettikleri hizmetlerde müşterilerden tahsil edilen tutar içinde yer alan yemek bedelleri, indirimli orana tabi işlem bedelinin aktarımı mahiyetinde olduğundan (% 8) oranında vergilendirilir.

Organizatör firmaların yaptıkları organizasyon hizmetleri nedeniyle müşterilerden veya yemek hizmetini sunan işletmelerden sağladıkları menfaatler ise genel vergi oranına tabidir.

Organizatör firmaların, yemek hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmeleri nedeniyle bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun (29/2) maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

Öte yandan, yukarıdaki açıklamalar yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartlarının kullanıldığı yemek hizmetleri için geçerlidir. Bu çek, kupon ve kartların yemek hizmeti dışında ve/veya yemek hizmeti sunmayan işletmelerden temin edilecek mal ve hizmetlerde kullanılması halinde işleme taraf olanlar için ilgili vergi Kanunları esas alınarak gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.

2.13. Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulaması

2.13.1. Kapsam

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25'inci sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır.

Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler de verilebilmektedir. Konaklama tesisinde verilen bu hizmetlerden geceleme hizmeti satın almaksızın yararlanılması halinde bu hizmetler ayrıca tabi oldukları oranda vergilendirilir.

Bunun yanı sıra geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde de söz konusu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilir.

Ancak, geceleme hizmeti dışında olup mutad olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dahil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetlere de geceleme bedeli kapsamında (% 8) oranında KDV uygulanır.

2.13.2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV

Yukarıda kapsamı belirtilen geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemez.

Örneğin; konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutad olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı (% 8) olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklere isabet eden kısmı üzerinden (%18) KDV hesaplanır ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir.

Bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir.
- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir.
- İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

2.13.3. Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25'inci sırasında parantez içi hüküm olarak, "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır." ibaresi yer almaktadır.

Buna göre, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.

Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.

Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV' ye tabidir.

Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesince müşteriye sunulan ve kendileri tarafından müşteriye aktarılan konaklama hizmet bedeli ile buna ilişkin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle seyahat acentelerinin bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun 29'uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

2.14. Geceleme ve Konaklama Hizmetlerinden Kaynaklanan KDV İade Hesabına Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler Nedeniyle Yüklenilen Vergilerden Pay Verilmesi

19/8/2008 tarihli ve 26941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/13903 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, 2007/13033 sayılı Kararname eki (II) sayılı listenin B/25'inci sırası kapsamında geceleme hizmeti veren mükelleflerin bu hizmetlerinden kaynaklanan iade tutarının hesabına, bina, tesis, makine, araç, demirbaşlar gibi amortisman tabi taşınır ve taşınmazlar nedeniyle ödenen katma değer vergilerinin dahil edilemeyeceği düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi 14/2/2012 tarihli ve 28204 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17/11/2011 tarih ve Esas No: 2010/11, Karar No: 2011/153 sayılı kararı ile söz konusu hükmü iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrası yasal dayanaktan yoksun hale gelen 2008/13903 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 5/8/2012 tarihli ve 28375 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 14/2/2012 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

23/6/2012 tarihli ve 28332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla iade edilecek verginin hesabına, azami iade edilebilir tutarı aşmamak kaydıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen vergilerden de pay verilebileceği açıklanmıştır.

Buna göre; 14/2/2012 tarihinden sonra gerçekleştirilen otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerindeki indirimli orana tabi geceleme ve konaklama hizmetleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemediği için iade olarak talep edilebilecek KDV tutarlarının hesabına, dönemine göre 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğindeki açıklamalara göre azami iade tutarı aşılmamak kaydıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden pay verilebilecektir.

Bununla birlikte 2008/13903 sayılı BKK'nın yürürlükte bulunduğu kabul edildiği 19/08/2008-14/02/2012 tarihleri arasında sunulan indirimli orana tabi geceleme ve konaklama hizmetlerinden kaynaklanan KDV iade hesabına ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergilerin dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

64 Sıra No.lu KDV Sirküleri ile yapılan düzenlemenin yürütmesinin durdurulması ve iptali talebiyle konu yargıya taşınmış, Danıştay ise 14/2/2012 tarihinden önce gerçekleştirilen otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerindeki indirimli orana tabi geceleme ve konaklama hizmetleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemediği için iade olarak talep edilebilecek KDV tutarlarının hesabına amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden pay verilemeyeceğini düzenleyen dava konusu Sirkülerde ve davacının KDV iadesi talebinin reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık görülmediği belirterek, 64 Sıra No.lu KDV

Sirküleri ile davacının KDV iadesi talebinin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan dava sonuçlanıncaya kadar teminat aranmaksızın yürütmesini durdurmuştur.

2.15. Perakende Satışın Tanımı

2007/13033 sayılı Kararnamenin 1'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

Kararnamenin 1'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, Kararname eki (I) sayılı listenin (2/a) sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde (%18); 1, (2/b) ve 3'üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise (% 8) KDV oranı uygulanır.

Bu düzenlemeye göre, (I) sayılı listenin (2/a) sırasında yer alan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanan KDV mükelleflerine tesliminde (%1), bunlar dışındakilere tesliminde ise (%18) oranında KDV uygulanır.

(I) sayılı listenin 1, (2/b) ve 3'üncü sıralarında yer alan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanan KDV mükelleflerine tesliminde (%1), bunlar dışındakilere tesliminde ise (% 8) oranında KDV uygulanır.

Ancak, yukarıda belirtilen mallar işletme adına alınmış görünmekle birlikte şahsi tüketim amacıyla kullanıldığının tespit edilmesi halinde, eksik alınan verginin vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle alıcılardan tahsil edileceği tabiidir.

2.16. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Oranı

2.16.1. Vade Farkları

Teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarına ait KDV vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanır.

2.16.2. Kur Farkları

Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

2.16.3. Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemden Vazgeçilmesi

Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

2.17. İndirimli Orana Tabi Mallar ile Genel Orana Tabi Malların Birlikte Satılması Halinde Fatura Düzeni

İndirimli orana tabi olan işlemle genel orana tabi işlemlerin birlikte yapılması halinde, bu işlemlere tekabül eden bedel, toplam bedelden ayırt edilerek her işlem grubuna o gruba ait vergi oranı

uygulanır. Böyle bir ayırımın yapılamaması halinde, KDV hesaplanmasında işlem grubu içerisindeki en yüksek KDV oranı esas alınır.

2.18. İthalatta Gözetim ve Korunma Önlemlerine İlişkin Tebliğ Uyarınca Mal Bedelinden Bağımsız Olarak Ödenen Vergilerin Durumu

İthalde ödenen gözetim farkına ait KDV'nin indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade tutarına dahil edilmesi mümkündür. Ancak bu tutarın ilavesiyle azami iade edilebilir vergi tutarı aşılmış ise aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilebilir.

2.19. Çeşitli Adlar Altında Yer Alan Primler Nedeniyle Yüklenilen Vergilerin İade Hesabına Dahil Edilip Edilemeyeceği

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönemden önce yapılmakla birlikte, faturanın işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen faturanın geç temin edilmesi halinde, bu faturalarda yer alan KDV tutarları işlemle ilgili olmak kaydıyla iade hesabına dahil edilebilecektir. Bu durumun iade için düzenlenecek YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanması gerekmektedir.

Buna göre, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönemde indirim yoluyla giderilmesi mümkün olmayan aktivite primi, CRM primi, enerji primi, lojistik primi, raf katkı payı, sinerji primi, reklam primi, vade farkı, katılım payı, katkı payı, temdit (borç ertelemekten doğan vade farkı), garanti gideri ve benzer adlar altında yer alan primler nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dahil edilebilecektir.

Ancak, mahiyeti her ne olursa olsun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra ortaya çıkan giderler nedeniyle yüklenilen vergilerin, iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, yapılan bu açıklama indirimli orana tabi teslimler ile ilgili olup diğer istisna teslimleri kapsamamaktadır.

2.20. Yılı İçerisinde En Geç Hangi Vadeli Borçlara Mahsuben İade Talep Edilebileceği

2013 yılı indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının en geç Aralık dönemi beyannamesi ile tahakkuk eden, 2014 Ocak vadeli borçlara mahsubu mümkün olduğundan ay bütünlüğü de göz önüne alınarak 31 Ocak tarihli borçlara mahsubu mümkün bulunmaktadır.

2.21. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirim ve İadenin Konutların Teslimi ile mi Yoksa Kesin ya da Geçici Kabul ile mi Gerçekleştirilebileceği

İndirimli orana tabi işlemlerde iade hakkı, işlemin gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Yıllara sari işlerde iş tamamlanmadan hak ediş düzenlenmesi ve (%1) KDV tahsil edilmesi halinde işlemin hak ediş kapsamına giren kısmı ile sınırlı olmak üzere iade hakkı ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenle, işin tamamen bitirilmesi beklenmeden, yıl içindeki hak edişlere bağlı olarak ve hak ediş kapsamında ifa edilen hizmetin bünyesine giren vergilerle sınırlı olmak üzere iade talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.22. Devrolunan, Bölünen veya Birleşen Mükelleflerin İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

KDV Kanunu'nun (17/4-c) maddesinde, GVK'nın 81'inci maddesinde belirtilen işlemlerle KVK'ya göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmış ve bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (a) bendi hükmünün uygulanmayacağı, işlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümden hareketle devir, bölünme veya birleşme neticesinde faaliyeti sona eren mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iadeleri, bu mükellefleri devralan ve bunların yükledikleri vergileri indirim hakkı bulunan mükelleflerce alınabilecektir.

Örneğin (X) firmasının 2009 yılı indirimli orana tabi teslimleri nedeniyle 2010 yılında düzenlenecek olan YMM Raporunda, 30/09/2009 tarihinde devralınan adi ortaklığın devir tarihine kadar gerçekleştirdiği indirimli orana tabi teslimleri ile bu teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin, herhangi bir mükerrerliğe yol açmayacak şekilde iade edilecek KDV hesabına dahil edilerek yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ferdi bir işletmenin bilanço kalemlerini oluşturan aktif ve pasifiyle kül olarak ferdi işletme sahibinin (% 95) sermaye payına ortak olduğu bir limited şirkete katılması durumunda, ferdi işletmenin indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV iade alacağı, ferdi işletmenin bilançosunu aktif ve pasifiyle kül halinde devralan limited şirket tarafından talep edilebilecektir.

2.23. Mükellefiyeti Sona Erenlerin İade Talepleri

İşi bırakan mükelleflerce işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde beyanname verme imkânları olmayacağından, yükledikleri vergileri bir daha indirim yoluyla telafi etmeleri mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, işi bırakma nedeniyle yüklenilip de indirimle giderilemeyen KDV'nin, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru ya da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte son dönem beyannamesinde devreden vergisi bulunan ve bu vergilerin bir kısmı iade hakkı doğuran işlemleri ile ilgili yüklenilen vergilerden ibaret bulunması durumunda yüklenilen vergilerin mükellefiyet sona erdikten sonra da iade edilebilecektir.

Öte yandan izleyen yıl içerisinde yapılacak nakden veya mahsuben iade taleplerinde, işini terk eden bir mükellefin, faaliyetini sona erdirdiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade alacağını beyan etmesi yeterlidir. Mükellefiyeti sona eren mükellefler, bu beyandan sonra yılı içerisindeki mahsuben iade talebini mahsup talep dilekçesi ile yapabilir ve iade için gerekli belgeleri vergi dairesine verir. İzleyen yıl içerisindeki iade talebi için de aynı yol izlenmelidir.

İzleyen yıl içerisinde yapılacak nakden veya mahsuben iade talebi için izleyen yılın son gününe kadar dilekçe verilmesi mümkün olacaktır.

Ancak, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin olmak ve işin terk edildiği dönem beyannamesinde devreden vergi tutarı içerisinde yer almakla birlikte önceki yıllarda usulüne uygun olarak iadesi talep edilmeyen tutarların işin terk edildiği dönemde veyahut ta işin terkenden sonra ilgili dönemlere verilecek düzeltme beyannameleri ile talep edilmesi söz konusu olmayacaktır.

İşini terk eden KDV mükellefleri, işletmedeki mevcutlarını satamaması halinde işletme sahibi kendi adına düzenleyeceği bir fatura ile bunları işletmesinden çekecek ve emsal bedel üzerinden KDV hesaplayarak son dönem KDV beyannamesi ile beyan edecektir.

Ancak işletmeden çekiş suretiyle fatura edilen malların daha sonra satılacağı, yapılan işlemin nihai tüketim amaçlı olmadığı dolayısıyla yapılan satışın teslim olarak kabul edilmesinin mümkün bulunmadığı göz önünde bulundurulduğunda işletme aktifinde kayıtlı bulunan ve işletmeden çekiş suretiyle KDV hesaplanan indirimli orana tabi mallar için yüklenilen vergilerin indirimli orana tabi işlemlerden dolayı iadesi mümkün değildir.

2.24. Promosyon ve Numunenin İndirim ve Yüklenime Konu Edilmesi

KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalara göre promosyon ürünleri için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması

gerekmekte olup eşantiyon ve numune mallar için yüklenilen KDV'nin böyle bir oranlamaya tabi tutulmaksızın indirim ve yüklenime konu edilmesi mümkündür.

2.25. Borç Para Temininde Faiz Faturasında Yer Alan KDV'nin KDV İadesine Konu Edilip Edilmeyeceği

Mükelleflerin grup şirketleri veya grup şirketleri dışındaki firmalardan borç para temini işlemi, KDV Kanunu'nun (1/1)'inci maddesine göre finansman temini hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Mükelleflerin borç para temini işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye ve 13'üncü maddesinde sayılan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak değerlendirilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde bu giderlerin indirimi kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, KDV Kanunu'nun (30/d) maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili temin edilen finansman hizmetine ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması ve indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmın iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.26. İndirimli Orana Tabi Malın Özel Matrah Şekli Uygulaması Kapsamında Tesliminde İade Tutarının Hesaplanması

İndirimli orana tabi olan, aynı zamanda da özel matrah şekli uygulanan teslimlerde, indirimli orana tabi işlemlerden doğan ve KDV Kanununun (29/2)'nci maddesi kapsamında iadesi gereken KDV'ye hesaplama tablosunda yer alacak "Hesaplanan KDV" tutarı olarak özel matraha tabi işlemlerde perakendeci safhanın KDV tutarı da dahil "Hesaplanan KDV" dikkate alınacaktır.

Buna göre örneğin, indirimli orana tabi ve özel matrah şekli uygulanan gazete, dergi ve benzeri periyodik yayın satışlarından kaynaklanan KDV iade tutarlarının hesabına yönelik olarak düzenlenecek tablo, hesaplanan vergi tutarı olarak normal teslimlerle birlikte beyan edilen perakende safhaya ait KDV dahil tutar dikkate alınacaktır.

2.27. Şahıs Şirketleri İle Adi Ortaklıkların İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

2.27.1. Şahıs Şirketleri

Türk Ticaret Kanununun uygulanmasında kollektif ve komandit şirketler şahıs şirketi sayılmışlardır. Kollektif şirketler ile komandit şirketler adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup talep dilekçesine, iade için aranılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belgenin de eklenmesi gerekmektedir.

2.27.2. Adi Ortaklıklar

Adi ortaklıklar tüzel kişiliğe haiz olmamalarına rağmen KDV uygulamasında bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahip bulunmaktadırlar. Bununla birlikte iade hakkı doğuran işlemlerden alacağı bulunan adi şirketlerin iade alacağını ortaklarının vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile Kanunun (29/2) maddesinde sayılan borçlarına mahsup imkanı bulunmaktadır. Ancak bu imkân diğer ortakların mahsup yapılmasına izin vermesi kaydıyla kullanılabilir.

2.27.3. İş Ortaklıkları

İş ortaklıklarında ortaklar, belli bir işi belli bir süre içinde birlikte yapmayı taahhüt etmekte olup, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumludurlar.

Kurumlar Vergisinin uygulanmasında ayrı bir kişilik (tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasının bir önemi bulunmamaktadır) olarak kabul edilip kazançları kurumlar vergisine tabi tutulan iş ortaklıklarının teslim ve hizmetleri KDV'ye tabi olduğundan iş ortaklıklarının ortaklarından ayrı olarak KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekmektedir. Ancak, hukuken adi ortaklıklara ilişkin hükümlere tabi bulunan iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyetleri nedeniyle indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan iade taleplerinin ortaklarının vergi, sosyal sigorta prim borcu ve Kanunun (29/2) maddesinde sayılan diğer borçlara mahsup imkânı bulunmamaktadır.

2.27.4. Konsorsiyumlar

Her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği ve bu hususun yüklenim sözleşmesinde ya da ortakların kendi aralarında her bir ortağın yükleneceği işi belirledikleri birlikler konsorsiyum olarak kabul edilmekte ve iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Dolayısıyla konsorsiyum adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek yoktur. Konsorsiyumu oluşturan mükelleflerin işlemleri kendi adlarına açılmış olan KDV mükellefiyetleri bağlamında vergilendirilecek ve bunların indirimli orana tabi işlemlerinin bulunması halinde doğrudan kendileri tarafından iade talep edilebilecektir.

2.28. Kamu Kurum Ve Kuruluşlarının İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

Bu mükellefler, sermayelerinin (% 51) veya daha fazlasının genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait olduğunu, ortakları olan kamu kuruluşlarından alacakları bir yazı ile bir defaya mahsus olmak üzere tevsik edeceklerdir.

Sermaye ve ortaklık yapısında herhangi bir değişiklik olması halinde ise değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde durumlarını bağlı oldukları vergi dairesine bildireceklerdir.

Dolayısıyla, bu kurum ve kuruluşların indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan nakden veya mahsuben iade talepleri iade için aranılan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

Örneğin, 150 m2'nin altında konut teslimleri bulunan Toplu Konut İdaresi Başkanlığının, indirimli orana tabi bu teslimlerinden kaynaklanan 5.000 TL'nin üzerindeki nakden veya mahsuben iade taleplerinde, YMM Raporu ya da inceleme raporuna gerek bulunmamaktadır.

2.29. Özel Esaslara Tabi Mükelleflerin İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde iade talebinde bulunan mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiilleri ile doğrudan veya dolaylı ilişkisinin kurulması durumunda iade talepleri KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir.

2.30. Peştamallık (Pazar Payı Ödemesi) Üzerinden Hesaplanan Katma Değer Vergisinin, İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Bünyesine Giren Vergi Olarak Değerlendirilerek İadesinin Talep Edilip Edilmeyeceği

İndirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlarının iade hesabına dahil edileceğinden, "peştamallık" adı altında sabit kıymet olarak aktife alınan ve amortismanına tabi

tutulan pazar payı ödemesi üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi olarak değerlendirilmesi ve iade talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.31. Otomobil Kiralama (Rent a Car) Şirketlerinin Kullanılmış Binek Otomobil Satışları Nedeniyle KDV İadesi Yapılıp Yapılmayacağı

Katma Değer Vergisi Kanununun (30/b) maddesine göre, binek otomobillerinin iktisabında yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabilmesi için, otomobilin "işletme" olarak kullanılması gerekmektedir. Otomobilin katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirecek biçimde işletme olarak kullanılmış kabul edilebilmesi de alış sırasında yüklendiği vergilerin işletme olarak kullanılması nedeniyle tahsil edilen vergilerle telafi edilmiş olmasına bağlıdır.

Bu nedenle otomobil kiralama şirketlerince işletme olarak kullanılmak üzere satın alınan otomobillerin daha sonra (%1) vergi oranı uygulanarak satılması halinde, yüklenilen vergilerin tamamen indirim yoluyla telafi edilmiş olduğunun kabulü gerekmektedir. Aksi takdirde indirimin reddi ve buna bağlı tarhiyat uygulanması söz konusu olacaktır.

Bu açıklamalara göre, otomobil kiralama şirketlerince (%1) oranına tabi olarak satılan otomobillerin iktisabı dolayısıyla yüklenilen vergilerin bu araçları işletme olarak kullanılması nedeniyle hesaplanan vergiler ile telafi edilmiş olması gerektiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun (29/2)'nci maddesine dayanarak yapılan iade taleplerinin yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.32. İndirimli Vergi Oranına Tabi Mallara İlişkin Nakliye, Depolama ve Benzeri Hizmetlerde KDV Oranı

İndirimli vergi oranına tabi mallara ilişkin nakliye, depolama ve benzeri hizmetler genel oranda vergiye tabi olacaktır. Ancak ana ürünün satışının bir parçası olarak verilen ve ana ürünün fiyatı içerisinde fiyatlandırılan veya hiç fiyatlandırılmayan bu gibi hizmetler için ayrıca vergi hesaplanmayacağı tabiidir.

Buna göre, geri verilmesi mutad olan ambalaj maddeleri vergiye tabi olmayacak, bu niteliği taşımayanlar veya taşıdığı halde geri dönmeyeceği kesinlik kazananlar genel oranda vergiye tabi olacaktır.

2.33. Finansal Kiralama İşlemleri

2007/13033 sayılı Kararnamenin 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararnameye ekli (I) sayılı listenin 16 ve 17'nci sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.

Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranları sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz.

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 15'inci sırasında belirtilen, 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti (%1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de (%1) oranında KDV uygulanır.

2.34. Toptancı Hallerinde Faaliyet Gösterenler Tarafından Yapılan Teslimler

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (I) sayılı listenin 6'ncı sırasına göre, ilgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri (%1) oranında KDV'ye tabidir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösteren bazı mükellefler, kendi işletmelerine ait mallar ile toptancı hallerindeki diğer işletmelerden satın aldıkları malları toptancı halleri dışındaki ünitelerinde satışa sunabilmektedir.

Toptancı hallerinde faaliyet gösterenlerin, hallerden temin ettikleri taze sebze ve meyveleri hal dışındaki ünitelerinde satmaları halinde de Kararname hükümlerine göre işlem yapılır ve bu ünitelerden gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan teslimlerde (%1), diğer teslimlerde ise (% 8) KDV oranı uygulanır.

3. Sonuç

İndirimli KDV oranına tabi işlemler ile ilgili KDV konuları özellik arz etmekte ve çeşitli görüşler ortaya konmaktadır. 01.05. 2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde iadenin usul ve esaslarının yanı sıra özellik arz eden çeşitli hususlar da açıklanmıştır. Tebliğde yer almayan ve uygulamada ortaya çıkan yılı içerisinde en geç hangi vadeli borçlara mahsuben iade talep edilebileceği, mükellefiyeti sona erenlerin iade taleplerini ne şekilde yapabileceği, yiyecek ve içecek sunulan yerlerde ve geceleme hizmetlerinde KDV oran uygulaması, konut teslimlerinden kaynaklanan iadelerde net alan hesabı gibi hususlara ise Gelir İdaresinin çeşitli tarihlerde vermiş olduğu özalgelerle açıklık getirilmiştir.

Kaynakça

- 3065 Sayılı KDV Kanunu
- KDV Genel Uygulama Tebliği
- 64/2012-4 Sayılı KDV Sirküleri
- 12/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-857-27 sayılı GİB Özelgesi
- 05/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV. 28-836 sayılı GİB Özelgesi
- 05/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-31-45 sayılı GİB Özelgesi
- 17/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-2626 sayılı GİB Özelgesi
- 17/04/2013 tarih ve 45404237-130[I.12.67]-126 sayılı GİB Özelgesi
- 20/08/2013 tarih ve 21152195-35-02-509 sayılı GİB Özelgesi
- 20/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.21.15.01-kdv-2010/136-24 sayılı GİB Özelgesi
- 06/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-KDV-ÖZE-25-200 sayılı GİB Özelgesi
- 25/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-1878 sayılı GİB Özelgesi
- 14/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2011-4696-KDV-88 sayılı GİB Özelgesi
- 12/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-986 sayılı GİB Özelgesi
- 08/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-898-24 sayılı GİB Özelgesi
- 31/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2011-37-66 sayılı GİB Özelgesi
- 02/10/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2844 sayılı GİB Özelgesi
- 17/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-2637 sayılı GİB Özelgesi
- 25/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-KDV-ÖZE-28-436 sayılı GİB Özelgesi
- 20/09/2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5529 sayılı GİB Özelgesi

- 04/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-621-19-2010-1 sayılı GİB Özelgesi
- 11/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.148-18 sayılı GİB Özelgesi
- 02/12/2010 tarih ve 4.35.17.01-35-02-121 sayılı GİB Özelgesi
- 26/10/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-1377-KDV-45 sayılı GİB Özelgesi
- 30/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-1760 sayılı GİB Özelgesi
- 08/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-299 sayılı GİB Özelgesi
- 24/04/2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5528-2559-42361 sayılı GİB Özelgesi
- 21/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/13-124 sayılı GİB Özelgesi
- 11/09/2013 tarih ve 79690095-130-11 sayılı GİB Özelgesi
- 30/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2010-216-54 sayılı GİB Özelgesi

-----o-----

- (1) Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın görev yaptığı kurumun görüşü olarak değerlendirilemez.
- (2) 25.10.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (3) 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (4) 23.07.2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (5) 31.05.2012 tarihli ve 28309 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (6) 11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (7) 14.08.2012 tarih ve KDVK-⁶⁴/2012-4 sayılı KDV Sirküleri.