

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mayıs / May 2023

“KDV İadesinde Gündem”
özel sayısı

Mayıs 2023



Building a better
working world

İçindekiler

Azami iade edilebilir KDV

Hüseyin Feyzi Saltık

Yabancılara konut veya işyeri satışında KDV istisnası

Cengiz Kaya

Kur farkında KDV uygulamaları

Emrah Ercan

Binek otomobillerin giderlerine ilişkin kısıtlama uygulaması

Hakan Turgan

Organizatör firmaların uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında KDV iadesi

Gökan Cebeci

Hizmet ihracatı bedellerinin yurda getirildiğinin tevsiki ile ilgili yaşanan sorunlar

Selin Kaya

Deprem sebebiyle mücbir sebep ilan edilen bölgelerde KDV uygulamaları

Fehmi Furat

Dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracatlara konu malların üretiminde kullanılan ve KDV ödenmeksizin temin edilen girdilerin tespiti

Yeşim Ayvaz

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler indeks

Pratik Bilgiler

Practical Information

Önsöz

Sayın Okuyucularımız,

“Vergide Gündem”in bu ayki sayısını, özel bir sayı olarak “KDV İadesinde Gündem” adı ile hazırladık.

Dolaylı vergiler içinde KDV önemli bir yer tutuyor. 2022 yılı bütçe gerçekleştirmeleri Hazine ve Maliye Bakanlığına “Aralık Ayı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşme Raporu”yla açıklandı. Buna göre 2022 yılı vergi gelirleri 2 trilyon 353 milyar TL olarak gerçekleşti. Bu vergi gelirleri içinde dahilde alınan 175 milyar TL, ithalde alınan 579 milyar TL olmak üzere toplam 754 milyar TL’lik KDV yer alıyor. Buna göre KDV 2022 yılında toplanan vergi gelirlerinin neredeyse üçte birini oluşturuyor.

Vergi gelirleri içinde oldukça önemli olan bu vergi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile 1984 yılında hayatımıza girdi. 1, 8 ve 18 olmak üzere üç farklı oran ile KDV tatbik ediliyor. Oranların belirlenmesi için eşya tanımlamaları esas alınmakta ancak bu konudaki belirsizlikler Kanun’un uygulanmasına zaman zaman ciddi sıkıntı yaratmaktadır. Son dönemde bu tartışmaların önüne geçmek ve aynı eşyaya aynı KDV oranını yeknesak olarak uygulamak için gümrük mevzuatında eşya tanımlamaları için Gümrük İstatistiki Tarife Pozisyonu (GTİP) uygulaması yaygınlaştırılıyor. Ancak son dönemde temizlik ürünlerine yapılan KDV oran değişikliğinde olduğu gibi halen eski uygulamalara rastlıyoruz ve bu durum da ciddi şekilde sorun olarak karşımıza geliyor.

Ayrıca Kanun birçok istisna ve muafiyeti de barındırıyor. 40 seneye yakın tatbik edilen bu vergi içinde en çok eleştirilen alanlardan birisi olarak bu konu karşımıza çıkıyor. Bu kadar fazla ve bir o kadar da karmaşık istisna ve muafiyet maddelerinin olması Kanun’un sağlıklı uygulanmasının da önüne geçiyor. Bu sayıda, hizmet ihracı, dahilde işleme rejiminden kaynaklı istisnadan yararlanma gibi konulara da yer vermeye çalıştık.

Son bir konu olarak devren KDV sorununu gündeme getirebiliriz. Tartışma KDV’nin dolaylı vergi olarak yansıtılabilen bir vergi olması gerektiğinden kaynaklanıyor. Ancak son dönemde yaşanan devreden KDV sorunu nedeniyle üretici açısından bir maliyet olarak değerlendirilmeye başlanıyor. Genel prensip gereği üretici yüklediği KDV’yi bir sonraki üreticiye ve/veya tüketiciye yansıtmak suretiyle tahsil ediyor, böylelikle üretici üzerinde bir KDV yükü oluşmuyor. Ancak gerek ithalatlara gerek indirimli oran uygulamaları (ödenen KDV’nin hesaplanan KDV oranından daha yüksek oran olması) bir alacak KDV pozisyonu artışına neden olunuyor. Hatta bu uygulamalar, KDV’nin nihai tüketici üzerinde kalması ve dolayısıyla üreticiler üzerinde bir yük oluşturmaması prensibini olumsuz yönde etkiliyor (devren KDV sorunu yaşayanlar için) ve bu nedenle KDV mekanizmasının çalışma mantığı açısından uyumsuzluk yaratabiliyor.

Finansmana erişim şirketler için her zaman önemli bir konu. Bu dönemde finansman maliyetlerinin arttığı dikkate alındığında KDV iade alacaklarının daha da önemli hale geldiği görülüyor. İade sürecinin hızlı ve kolay olması her mükellefin temel beklentisi. Bu noktada verinin kullanımı ve vergi daireleri ile paylaşımı konusunda dijital çözümler öne çıkıyor. EY Türkiye olarak da KDV iadesinin alınmasına yönelik başvurularda dijital çözümler ile çalışıyoruz.

“KDV İadesinde Gündem” özel sayısında; KDV iadesine yönelik gelişmelere ilişkin açıklamaların yanında güncel hayatımızda karşılaştığımız sorunlara ve çözümlerine ilişkin gelişmelere de rastlayacaksınız. Özel sayımızı, kamu ve özel sektördeki yöneticilere faydalı olması dileğiyle sizlerle paylaşıyoruz.

Saygılarımızla,

Erkan Baykuş
EY Türkiye
Vergi Bölümü Başkanı

Sercan Bahadır
EY Türkiye
Global Ticaret Hizmetleri Lideri

Azami iade edilebilir KDV

1. Giriş

İndirimli oran ve tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle iade edilecek katma değer vergisinin yasal dayanağı KDV Kanunu'nun 29 ve 32'nci maddelerinde yer alan hükümlerdir. Buna göre, indirimli oran ve tam istisna (yazımızın bundan sonraki bölümlerinde iade hakkı doğuran işlemler olarak anılacaktır) kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak ödenip indirim konusu yapılan vergilerden, indirim yoluyla giderilememiş olanlar, talep edilmesi halinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere iade edilebilecektir.

Kanun'da yer alan düzenlemelere göre iade hakkı doğuran işlemle ilgili olup indirim yoluyla giderilmemiş olan vergiler başka bir şart aranmaksızın iade konusu yapılabilecektir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı kendisine tanınan usul ve esasları belirleme yetkisinden hareketle iade edilecek KDV tutarının belirlenmesi konusunda bazı düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan birisi de bir dönemde iade edilebilecek KDV üst sınırıdır.

Farklı iade türleri için belirlenmiş olan bir dönemde iade edilebilir KDV üst sınırı hakkında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemeler yazımızın aşağıdaki bölümlerinde özetlenmiştir.

2. Tam istisna kapsamındaki işlemlerde azami iade edilebilir KDV

Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi) o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin %18'ini (genel vergi oranı) aşamaz.

Doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Tebliğ düzenlemelerinden doğrudan yüklenimlerden iade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan (Tür1 kodu ile yüklenim listesine dahil edilen), genel imal, genel idare ve ATİK alımları dışındaki mal ve hizmet alımlarının kastedildiği anlaşılmaktadır.

Doğrudan yüklenimden kaynaklanan ve azami iade edilebilir vergi sınırını aşan iade taleplerinin üst sınıra kadar olan kısmı, istisna işlem için Tebliğ'in ilgili bölümlerinde belirlenen usullere göre (teminat, YMM raporu, incelemesiz teminatsız iade gibi); aşan kısım ise vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecektir. İade hakkının kısmen indirim kısmen iade olarak kullanılamayacağı yönündeki Tebliğ düzenlemesi nedeniyle azami iade sınırını aşan doğrudan yüklenim tutarı için düzeltme beyannamesi verilme suretiyle iade hakkından vazgeçip bu tutarın tekrar devreden KDV'ye alınması mümkün değildir.

İade hesabına önce doğrudan yüklenimler, sonra genel imal ve genel iade giderleri nedeniyle yüklenen vergiler dâhil edilecektir. Bu şekilde bulunan tutar ile iade KDV üst sınırı arasında fark kadar, ATİK alımları nedeniyle yüklenen vergilerden pay verilecektir.

Azami iade sınırının genel gider yüklenimleri nedeniyle aşılması halinde aşan kısım hiçbir şekilde iade edilmeyecek ve bu tutar devreden KDV'ye dahil edilecektir. ATİK yüklenimleri nedeniyle sınırın aşılması halinde ise aşan kısım izleyen dönemlerde (bu dönemlerdeki iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmak şartıyla) iade konusu yapılabilecektir.

2.1. DİİB kapsamında temin edilen girdilerle üretilen malların ihracında azami iade sınırı

Tebliğ'in "IV/A-1.5 DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kayıtlı Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafında aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

"Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV'yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV'nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu durumda, iade edilecek KDV tutarı ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin yurt içi veya yurt dışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır."

Bu düzenleme her ne kadar Tebliğ'in "IV/A-1.5 DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kayıtlı Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünde yer alıyor olsa da aslında DİİB kapsamında KDV ödemedi temin ettiği girdilerle ürettiği malı kendisi ihraç eden **imalatçı ihracatçılarla** ilgili kuralları içermektedir. Buna göre; belge kapsamında yurt içi veya yurt dışından KDV ödemedi temin ettiği girdilerle ürettiği malları kendisi ihraç eden imalatçı ihracatçıya bir dönemde iade edilecek KDV; ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır.

2.2. İhracat bedelinin belli bir oranına göre iade uygulamasında azami iade sınırı

KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde, imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini (41) Seri No.lu Tebliğ ile kullanmıştır.

Tebliğ'de yer alan düzenlemeye göre, sektör ayrımı yapılmaksızın imal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılar, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV tutarına bakılmaksızın ihracat bedelinin %10'una kadar devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak iade talep edebilirler.

Ancak; imalatçıların doğrudan ihraç ettikleri malların imalatında yurt içi veya yurt dışından KDV ödemeksizin temin edilen malların kullanılmış olması halinde iade edilecek KDV, ihracat bedelinden bu şekilde temin edilen malların bedeli düşüldükten sonra kalan bedelin %10'unu aşamayacaktır.

Bu uygulama açısından ihracat bedelinden düşülecek KDV ödenmeksizin temin edilen mallar ifadesi DİİB kapsamında temin edilen mallarla sınırlı değildir. Her ne sebeple olursa olsun KDV ödenmeden temin edilen tüm girdi (mal) bedelleri ihracat bedelinden düşülecektir. KDV ödenmeden temin edilen hizmetler kapsamında değildir.

3. İhraç kayıtlı teslimlerde azami iade sınırı

3.1. İhraç kaydı ile malı alıp ihraç eden ihracatçılar bakımından

İhraç kaydıyla aldıkları malları ihraç eden mükelleflerin ATİK alımı ve genel idare giderleri nedeniyle yükledikleri vergileri iade olarak talep etmeleri mümkündür. Bu durumda iade edilecek KDV tutarı; ihracat bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

3.2. İhraç kaydı ile malı teslim edenler bakımından

DİİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdilerle üretilen malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin yurt içi ve yurt dışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka, genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.

4. İndirimli orana tabi teslimlerde azami iade sınırı

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade edilecek KDV; (%1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (%17)'sini, (%8) oranına tabi işlemler için (%10)'unu aşamaz. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadarki toplam işlem bedeli dikkate alınır. Ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. İşlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle bu sınırın aşılması durumunda aşan kısım münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre iade edilir.

Tebliğ'in 10.10.2018 tarihine kadar yürürlükte bulunan halindeki "ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez" ibaresi, (21) Seri No.lu Tebliğ ile "ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez" şeklinde değiştirilmiştir.

Tebliğ'in yeni şeklinde yıllık azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedelinin esas alınacağı genel prensibi korunmakla birlikte ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarının aşılması bu durumu değiştirmeyeceği ibaresine yer verilmiştir. Açıkça ifade edilmemekle birlikte bu ibarenin mefhumu muhalifinden "ay içi hesaplamalarda dolaylı yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılmasının durumu değiştireceği" ifade edilmiştir. Yani yeni düzenleme sonrası genel gider ve ATİK yüklenimleri bakımından azami iade sınırının aşılmaması aylık bazda kontrol edilmesi gerekmektedir.

Aylık bazda azami iade sınırını aşan genel gider yüklenim KDV'leri hiçbir şekilde iade konusu yapılamayacaktır. Sınırı aşan

ATİK yüklenimleri ise izleyen dönemlerde (bu dönemlerdeki indirimli orana tabi işlemlerde kullanılıyor olmaları şartıyla) iade hesabına dahil edilebilecektir.

Direkt yüklenimler açısından azami iade sınırının aşılmış olup olmadığı toplam işlem bedeli esas alınarak tespit edilecektir. Aşan kısma ilişkin iade talebi münhasıran inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (21) Seri No.lu Tebliğ ile değiştirilen yeni halinin (21) Seri No.lu Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 10.10.2018 tarihinden sonra gerçekleşecek iade hakkı doğuran işlemler bakımından geçerli olması gerekir.

5. Sonuç

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin muhtelif bölümlerinde, bir dönemde iade edilebilecek KDV üst sınırı konusunda farklı iade türleri için farklı düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler yazımızın yukarıdaki bölümlerinde özetlenmiştir. Özellikle DİİB kapsamında girdi temin ederek imal ettiği ürünleri yine belge kapsamında ihraç eden mükelleflerin bu işlemlerle ilgili kayıtlarını ayrıntılı bir şekilde oluşturup takip etmeleri haksız iade riski ile karşılaşmamaları açısından son derece önemlidir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Yabancılara konut veya işyeri satışında KDV istisnası

1. Giriş

Ülkemizdeki nüfus artışı, yurt içi ve yurt dışı kaynaklı göç hareketleri nedeni ile konut ihtiyacının artışı özellikle büyük şehirlerde süreklilik ve güncellik arz etmektedir. Son deprem felaketi nedeni ile yeni konut talebi ayrıca artış göstermektedir. Ülke ekonomisinin lokomotifi konumundaki inşaat sektörünün hem istihdam hem de konut ve işyeri ihtiyacını karşılaması amacı ile devlet tarafından bu sektörün desteklenmesi için bazı düzenlemeler yapılmaktadır.

Söz konusu düzenlemelerden biri de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/i maddesi ile yapılan düzenlemedir. 23/02/2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 01.04.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren düzenleme ile konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların belirli şartlarla yabancı kişi veya kurumlara ilk tesliminde KDV istisnası uygulaması hayata geçirilmiştir. Bu düzenleme ile ülke ekonomisine katkı sağlamak ihracat dışında ülkeye döviz kazandırıcı işlemlerin artırılması amaçlanmaktadır.

İlgili kanun maddesinin metninde; "*Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.)"* hükmü yer almaktadır¹.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 05/05/2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklik yapılmasına dair 12 Seri No.lu Tebliğ ile belirlenmiştir.

2. İstisnanın kapsam ve şartları

2.1. İstisna kapsamına giren taşınmazlar

3065 sayılı Kanun'un 13/i maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına konut veya iş yeri olarak inşa edilen binalar girmektedir. Konut veya iş yerinin bu istisna kapsamında teslimine konu edilebilmesi için; konut veya iş yeri olarak inşa edilen binanın yapı ruhsatının bulunması ve alıcıların kullanımına hazır vaziyette fiilen teslim edilmesi şarttır. Kat irtifakı kurulabilen konut veya iş yerlerinde ayrıca kat irtifakının kurulmuş olması gerekir. Yapı ruhsatında konut, dükkân, ofis, büro, rezidans, apart daire, devre mülk ve benzeri olarak tanımlanan konut veya iş yerleri istisna kapsamında değerlendirilir.

İstisna uygulamasında, kat mülkiyeti kurulan konut veya iş yerlerinin tesliminde ise fiili teslimin tevsiki aranmamaktadır¹.

2.2. Konut veya iş yerinin ilk teslimi

3065 sayılı Kanun'un 2. maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yabancılara konut satışında KDV istisnasının 01.04.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanacağı belirtilmiştir. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmeyecektir.¹

3065 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 5. fıkrasına göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Buna göre arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin, arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İlk teslim ile ilgili özellik arz eden durumlar aşağıda ifade edilmiştir:

- ▶ Yeni inşa edilen taşınmazların kredi temini amacıyla leasing şirketlerine kat irtifakları devredilen ve kredi ödemesine göre geri alınan taşınmazların satışının ilk teslim sayılacağına dair özgelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Buna göre, kredi temini amacıyla kat irtifakları devredilen ve kredi ödemesine bağlı olarak kat irtifakları leasing şirketinden geri alınan taşınmazların Şirketinizce KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde KDV Kanunu'nun 13/i maddesinde yer alan istisna kapsamında teslimi mümkün bulunmaktadır."*²

- ▶ İnşaatı tamamlanarak herhangi bir satışa konu edilmeden kiraya verilen gayrimenkullerin kiralama işlemi sonrası ilk defa satışa konu edilmesi ilk teslim kapsamında değerlendirilerek KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartların da sağlanması koşulu ile istisna kapsamında satış olarak değerlendirileceğine dair özgelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Bu hüküm ve açıklamalara göre; Şirketiniz tarafından inşa edilip, 11/05/2015 tarihinde iskanı tamamlanarak kiraya verilen taşınmazın, yabancı uyruklu kişi veya kurumlara satış ilk teslim olarak değerlendirilebileceğinden, KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartlarında sağlanması koşuluyla, söz konusu taşınmaz tesliminin KDV'den istisna kapsamında teslimi mümkün bulunmaktadır."*³

- ▶ Arsa sahibi gerçek veya tüzel kişiler ile düzenlenen kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında inşaatı tamamlanarak yabancıya satış yapılan gayrimenkullerin istisna kapsamındaki gayrimenkul satışlarının KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartların da sağlanması koşulu ile ilk teslim olarak değerlendirileceğine dair özgelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında teslim aldığınız arsa üzerinde inşa ettiğiniz konutlardan birinin, bedelinin yurt dışından döviz olarak transfer edilmesi suretiyle Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu bir şahsa satılması işleminin, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/B.1.2" bölümünde belirtilen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla ilk teslim kapsamında değerlendirilerek KDV Kanunu'nun 13/i maddesi uyarınca KDV'den istisnası tutulması mümkündür."*⁴

- ▶ Henüz inşaatı tamamlanmamış, proje aşamasında satışa konu edilen konutların KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartları da sağlaması koşulu ile ilk teslim olarak değerlendirileceğine dair özgelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Bu kapsamda, proje aşamasında satış yapılan konut/ işyerlerine ilişkin bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç fatura tarihinden itibaren bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir. Dolayısıyla, proje aşamasında satış yapılan ve yukarıda belirtilen teslim tarihi itibarıyla bedeli yurt dışından gelmiş bulunan taşınmazların istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir."*⁵

2.3. İstisnadan yararlanacak alıcılar

İstisnadan yararlanacak olanların 3065 sayılı Kanun'un 13/i maddesinde öngörülen şartları taşıyıp taşımadığının tespiti ve bu durumun tevsikini sağlayacak belgelerin temini sorumluluğu satıcıya aittir. Her ne kadar Tebliğ'de alıcı ve satıcı müteselsil sorumlu olarak belirlenmişse de alıcının yabancı olması ve KDV iade sürecinde muhatabın satıcı olması sebebiyle bu konuda yaşanacak herhangi bir olumsuzluk satıcıyı sıkıntıya düşürmektedir.

İstisna kapsamında gayrimenkulü alan alıcı açısından işlem, tapu dairesinde gerçekleşen devir sonrası tamamlanmış olmaktadır. Alıcının vergi idaresi karşısında vergi mükellefi sıfatının bulunmadığı göz önüne alındığında, istisna şartlarını taşıyıp taşımadığının kontrolü sonucunda ortaya çıkacak olumsuz durum karşısında, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ilk etapta satıcıdan aranacaktır. Özel hukuk açısından satıcının alıcıya rücu hakkı da saklıdır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde istisnadan yararlanacak olanlar ana hatları ile üç başlık altında aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"- Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına (resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç),

- Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde uygulanır."

Yukarıda da belirtmiş olduğumuz KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında teslim yapacak olan satıcılar istisnadan yararlanacak olan yabancı

uyruklu gerçek kişinin Türkiye'de yerleşmiş olmadığına dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır. GİB tarafından yayınlanan 15.12.2017 tarihli bir iç yazışma ile vergi dairelerinin Tebliğ'de belirtilen belgeleri verirken yapmaları gereken işlemler açıklanmıştır. GİB tarafından yayınlanan 15.12.2017 tarihli yazıya göre vergi daireleri, yazıda belirlenen yöntemlerden biriyle durumu tespit ettikten sonra Tebliğ'de sözü edilen istisna belgesi mükelleflere verilebilecektir.

2.4. Bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi

2.4.1. Bedelin Türkiye'ye getirilme zamanı

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için, bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının ise fatura tarihinden itibaren en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi şart koşulmuştur. İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılacağı da KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir.

Döviz bedelinin yurda getirilme zamanı ile ilgili olarak, kanunun yürürlük tarihinden önce yurda getirilen dövizlerin aşağıda belirtilen özelgeye istinaden satışı yapılan konut veya işyeri ile ilgili olduğunun kanıtlanması şartı ile kabul edilebilir olduğu belirtilmiştir.

"Diğer taraftan, 8/3/2017 tarihinden önce getirilen dövizler bu istisna kapsamında Türkiye'ye getirilen döviz olarak değerlendirilmemektedir. Ancak, bu tarihten önce getirilen ve satıcıya ödenen dövizler, teslimi yapılacak belirli konut veya iş yeri ile ilgili olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, teslim konu edilen konut veya iş yerlerine ilişkin Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilebilecektir." ⁵

2.4.2. Bedelin Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki

Yurt dışında bulunan dövizin, Türkiye'deki bir bankaya transfer edilmek suretiyle getirilmesi esastır. Dövizin Türkiye'deki bankaya transfer edilmesi durumunda, yapılan transfer işlemi banka dekontu ile tevsik edilmelidir. Ödemenin, yurt dışındaki bankalar tarafından verilen kredi kartları ile yapılması mümkün olup, bu kredi kartları ile yapılan ödemelere ilişkin dövizin Türkiye'ye getirildiğinin yurt içindeki ilgili banka tarafından verilecek bir dekont veya yazı ile tevsik edilmesi de gerekmektedir. Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde gümrük idaresinden alınan belgelerin kullanılması gerektiği KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir.

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının 07.12.2022 tarih ve 1729065 sayılı Sermaye Hareketleri Genelgesi ile yapılan açıklamada, yabancıların Türkiye'de satın aldıkları gayrimenkullere ilişkin yurda getirdikleri döviz bedellerini, tapu devir işleminden önce, yurt içindeki bir bankaya ve bankaca da Merkez Bankasına satılacağı belirtilmiştir.

Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin yurt içindeki bankalar tarafından verilecek bir dekont ile tevsik edilmesi şartı ile döviz satım işlemi yapılarak, satıcıya TL olarak ödenmesi de mümkündür.

Bedelin Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki ile ilgili olarak verilmiş iki özelgede ifade edilen idari görüşler aşağıda özetlenmiştir.

03.09.2019 tarih ve S. 39044742-130-709068 sayılı özelge;

"Buna göre, Şirketiniz tarafından yabancılara iş yeri veya konut teslimlerinin 3065 sayılı Kanun'un 13/i maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için bedelin döviz olarak Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmekte olup, yurt dışından toplu olarak transfer edilen dövizin, alıcılar tarafından yapılan ödeme olduğunun tevsik edilmesi halinde istisna uygulanması mümkündür."⁶

19.07.2019 tarih ve S. 39044742-130-E.590344 sayılı özelge;

"Buna göre, uluslararası piyasalarda yabancı para birimleri üzerinden satışa sunulan genellikle uzun vadeli borçlanma aracı olarak tanımlanan eurobondların Türkiye'ye getirilmesi alıcı tarafından bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi olarak kabul edilemeyeceğinden şirketiniz tarafından yurt dışında mukim Türk vatandaşlarına eurobond karşılığı konut ve iş yeri teslimlerinde KDV Kanunu'nun 13/i maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır."⁷

2.5. Konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemeye göre; istisna kapsamında satışa konu edilen gayrimenkulün üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte alıcıdan aranacaktır.

Tekrar satışın önüne geçebilmek adına ilgili tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, şerh konularak ve aylık dönemler halinde takip eden ayın 10.uncu gününe kadar elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına bildirim yapılması sağlanarak önlem alınmaya çalışılmıştır.

Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

"Ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmemektedir. Üç yıllık süre dolduktan (üç yıllık süre olarak izleyen yılın aynı ay ve aynı günü dikkate alınır) sonra yapılacak devir işlemlerinde vergi ve tecil faizi aranmayacaktır."

2.6. İstisnanın usulüne uygun olarak gerçekleşmemesi

İstisnanın usulüne uygun olarak gerçekleşmemesi halinde sorumluluk hem alıcıya hem satıcıya yüklenmiştir.

İstisna kapsamında teslim konu edilen konut veya iş yerine ilişkin bedelin en az yarısının faturanın düzenlendiği tarihten önce satıcıya ödenmiş olması, kalan bedelin ise fatura tarihinden en geç bir yıl içerisinde alıcıya döviz olarak veya döviz cinsinden yurda getirilip yurt içindeki bankada TL'ye dönüştürülerek satıcıya ödenmesi gerekmektedir.

Söz konusu ödeme işleminin yukarıda belirtilen koşullara uymaması halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

3. Sonuç

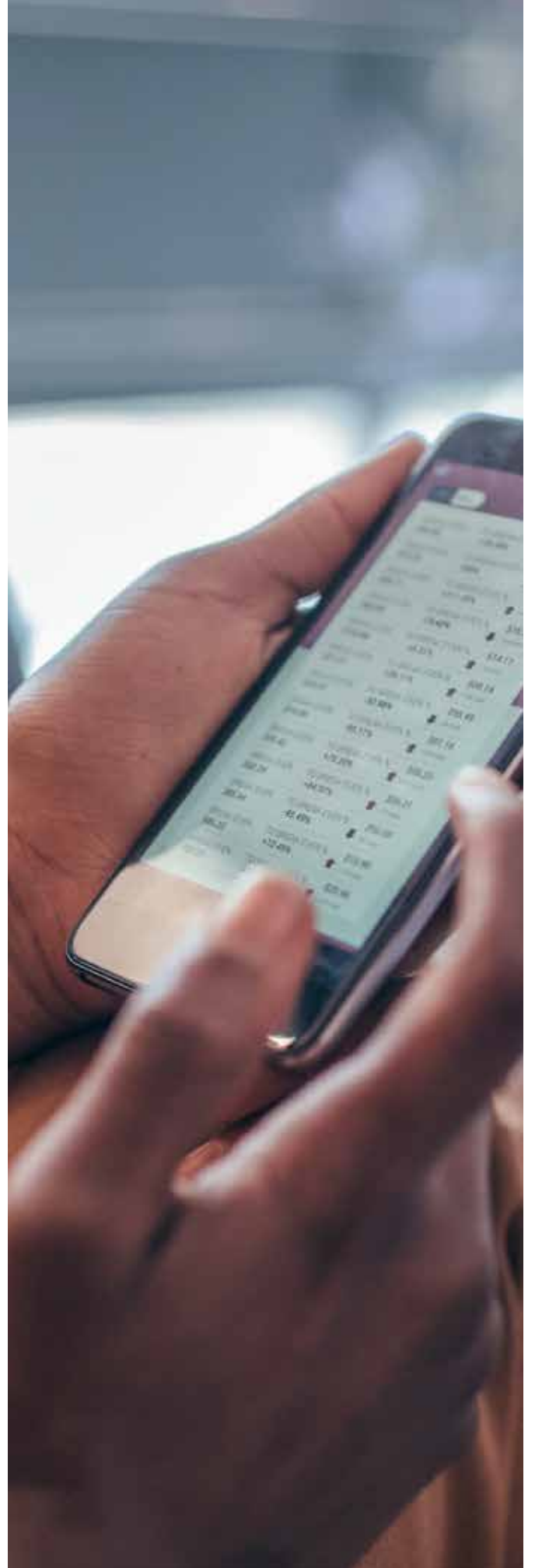
Yabancıya konut veya işyeri teslimlerinin amacı ülkemize döviz kazandırmak olmakla birlikte inşaat sektöründe faaliyet gösteren firmaların desteklenmesi de hedeflenmiştir.

Düzenlemenin sektörde faaliyette bulunan inşaat firmalarının satışlarına olumlu etki yaptığı aşikardır. Ancak istisna uygulaması ile ilgili talep edilen belgelerin fazla oluşu, fiili teslimin tevsiki ve istisna belgesinin temini konusunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle KDV iade süreçleri ilk zamanlarda sıkıntılı olmuştur. Zaman içerisinde verilen idari görüşler ve Tebliğ'de yapılan düzenlemeler ile yaşanan sorunların önemli bir kısmı çözüme kavuşturulmuştur.

Kaynakça

- ¹ 05.05.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 12 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ve KDV Uygulama Genel Tebliği
- ² 23.07.2019 tarih ve S. 84974990-130[13-2017/12-İ]-245905 sayılı Özelge
- ³ 10.09.2018 tarih ve S. 97726449-130[5290082219]-E.103600 sayılı Özelge
- ⁴ 22.07.2019 tarih ve S. 39044742-130[Özelge]-E.591162 sayılı Özelge
- ⁵ 29.09.2020 tarih ve S. 64597866-130[13/İ]-E.22555 sayılı Özelge
- ⁶ 03.09.2019 tarih ve S. 39044742-130[Özelge]-709068 sayılı Özelge
- ⁷ 19.07.2019 tarih ve S. 39044742-130[Özelge]-E.590344 sayılı Özelge
- ⁸ 3065 sayılı Katma Değer vergisi Kanunu
- ⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Kur farkında KDV uygulamaları

1. Kur farkı tanımı

Kur, iki milli para arasındaki değişim oranıdır. Diğer bir ifade ile yabancı paranın milli para cinsinden fiyatıdır. Kur farkı ise, belli bir miktar yabancı para biriminin yerel para birimi ile değiştirilmesi sırasında oluşan alış ve satış kurları arasındaki farktır. Kurda meydana gelen düşüş ve yükselişler, ulusal para biriminin yabancı paralar karşısındaki değerini olumlu veya olumsuz yönde etkilemektedir. Kurdaki yükselişler, ulusal paranın yabancı para karşısında değer kaybetmesine; düşüşler ise ulusal paranın yabancı para karşısında değer kazanmasına neden olur. Buradan hareketle kur farkı, yabancı bir para birimiyle veya yabancı bir para birimine endekli olarak yapılan bir işlemin Türk lirası cinsinden karşılığının, belirli bir vadenin sonunda, kurda meydana gelen değişim nedeniyle, olumlu veya olumsuz yönde değişmesi şeklinde tanımlanabilir.

2. Kur farkı ve matrah

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 20. maddesinde "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah" başlığı altında matrahın kapsamı belirtilmiştir.

Bu maddenin 1. bendine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Maddenin 2. bendinde ise bedel kavramı; "malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder." şeklinde açıklanmıştır.

Kanun koyucu, burada tanımlanan bedel kavramının kapsamında kabul edilmeyen fakat matraha dâhil edilmesi gereken gelir kalemlerini, Kanun'un 24/c maddesinde özel olarak saymıştır. Bu maddeye göre matraha dâhil olan diğer unsurlar şunlardır:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- Vade farkı, fiyat farkı, (7161 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 18.01.2019) kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Anılan madde kapsamında 7161 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, kur farklarının KDV'ye tabi olduğuna dair bir düzenleme yer almamaktaydı. Bu durum; uygulamada İdarenin ve mükelleflerin konuya ilişkin farklı uygulamalarına ve vergi ihtilaflarına sebebiyet vermekteydi. Konuya ilişkin açılan davalarda ise genel olarak mükellefler lehine hüküm tesis edilmiş; yani kur farklarının KDV'ye tabi tutulamayacağı yönünde kararlar verilmişti. Ancak 7161 sayılı Kanun ile kanun koyucu söz konusu yargı kararlarının aksine bir düzenleme getirerek yurt içi teslimlerde kur farklarının da KDV matrahına dâhil olduğunu hüküm altına aldı. Böylece kur farklarının KDV matrahına dahil edilip edilmeyeceği konusundaki tartışmalar, 7161 sayılı Kanun ile getirilen değişikliğin yürürlük tarihi olan 18.01.2019 tarihinden sonra gerçekleşen işlemler için sonlandırılmış oldu.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre bedelin döviz cinsinden veya dövizle endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimine ilişkin 1.000 dolar üzerinden dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslim konu malın bedeli 1.000 dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL [(4,40-4x1.000)] olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır.

(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.

Tebliğ'de yapılan ve yukarıda yer verdiğimiz bu düzenleme ile oluşan kur farkı nedeniyle düzenlenecek faturada yer alacak matraha KDV'nin dahil mi hariç mi olduğu tartışması da sonlandırılmıştır.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından, aleyhte kur farkı için alıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler ziyaa uğratılan KDV açısından cezalı tarhiyata, fatura düzenlememe fiili açısından özel usulsüzlük cezasına muhatap olma riskini taşıyacaktır.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz ve fatura düzenlenmez. Fatura düzenlenmesi halinde KDV hesaplanmak zorundadır. Zira Kanun'un 10'uncu maddesine göre faturanın düzenlenmesiyle vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Kur farkları asıl işleme bağlı bir unsur olduğundan, aynı vergilendirme dönemi içinde, aynı müşteri veya tedarikçi ile yapılan mal alım/satım veya hizmet ifaları karşılığında düzenlenen birden fazla fatura bedelinin aynı tarihte ödenmesine bağlı olarak, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile söz konusu fatura bedellerinin tahsil edildiği tarih arasında lehte veya aleyhte oluşan kur farklarının, alıcı ve satıcı tarafından karşılıklı netleştirilmek suretiyle lehine kur farkı oluşan mükellef tarafından tek bir fatura düzenlenmesi suretiyle yerine getirilmesi mümkün değildir.

Kur farkları açısından vergiyi doğuran olay ödemelerin yapıldığı tarih itibarıyla meydana gelir. Bu tarih itibarıyla hesaplanabilir hale gelen kur farkları için 7 günlük süre içerisinde fatura düzenlenmesi icap eder.

3. İhraç kaydıyla teslimlerde kur farkı

3.1. İmalatçı lehine oluşan kur farkları

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra imalatçı lehine ortaya çıkan kur farkları için imalatçı tarafından ihracatçı adına ödeme tutarı üzerinden bir kur farkı faturası düzenlenir ve malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur. İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

3.2. İmalatçı aleyhine oluşan kur farkları

3065 sayılı Kanun'un 11/1-c maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir. İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir. Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz.

4. Tam istisna işlemler ile ilgili oluşan kur farklarının iade hesabına dahil edilmesi

Tam istisna kapsamındaki bir işlemin gerçekleşmesinden sonra iade talep eden mükellef aleyhine ortaya çıkan kur farkları için düzenlenen faturalar nedeniyle indirim konusu yapılan KDV iade hesabına dahil edilebilir. Söz konusu kur farkı faturaları ile ödenen KDV, kur farkının doğduğu mal veya hizmet alımının istisna işlem ile ilgili olması şartıyla, işlemin gerçekleştiği dönem yüklenilen KDV hesabına dahil edilerek iadesi talep edilir. Kur farkı faturasının iade işlemleri sonuçlandıktan sonra gelmesi durumunda, indirim dönemine ait yüklenilen KDV hesabına dahil edilmesi mümkündür.

İade talep eden mükellef lehine ortaya çıkan kur farkı nedeniyle hesaplanan KDV, kur farkının ortaya çıktığı dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. İade işlemlerinin sonuçlandırılmadan ortaya çıkan lehete kur farkı iade hesabından düşülür. İadeden düşülen tutarın kur farkının ortaya çıktığı dönemde indirimine konu edilmesi mümkündür. İade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra ortaya çıkan kur farkı için herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur.

5. İthalat işlemlerinde ortaya çıkan kur farkları

5.1. Mal ithalatında ortaya çıkan kur farkları

3065 sayılı Kanun'un 21'inci maddesine göre, ithalatta KDV matrahına;

- ▶ İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- ▶ İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- ▶ Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler,

dahil olacaktır.

İthalat KDV matrahı tespit edilirken gümrük kıymetine, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar dahil edilir. Bunlar, gümrük vergisi ve belediye payı, rıhtım resmi, damga resmi ve benzeri ithalat işlemi nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüklerdir.

Ayrıca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve konut fonuna katılma payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV'nin matrahına dahildir.

Mal ithalatıyla ilgili olarak tescil tarihinden sonra oluşan kur farkları için fatura düzenlenmez, KDV hesaplanmaz.

5.2. Hizmet ithalatında ortaya çıkan kur farkları

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Buna göre, yurtdışında mukim bir firmadan alınan ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler (danışmanlık, gayrimaddi hak vb.) genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bedeli döviz cinsinden tespit edilmiş bu hizmetlere ilişkin vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile ödeme tarihi arasında satıcı lehine

oluşan kur farklarına ait KDV'nin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, alıcı lehine ödeme tarihinde ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre stopaja tabi hizmet ithalatlarında KDV matrahı, yurt dışına yapılan ödemenin stopaj dahil brüt tutarı olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre stopaja tabi hizmet ithalatında KDV matrahı, yurt dışına yapılan ödemenin stopaj dahil brüt tutarı olacaktır.

Örnek: Türkiye'de mukim (X) A.Ş. firması yurt dışından mukim (Y) CO firmasından 80.000,00 EURO bedelle danışmanlık hizmeti almış ve alınan hizmet için (X) A.Ş. firması adına 07.07.2022 tarihinde fatura düzenlenmiştir. (Stopaj oranının %20, KDV oranının %18 ve faturanın düzenlendiği tarihte kurun 10,00 TL olduğunu kabul edelim)

KV Stopaj Matrahı : $(80.000,00 * 10,00) = 800.000,00/0,80 = 1.000.000,00$

KV Stopaj Tutarı : $1.000.000,00 * 0,20 = 200.000,00$

KDV Tutarı : $1.000.000,00 * 0,18 = 180.000,00$

Örnekteki (X) A.Ş. firması, 200.000,00 TL stopaj tutarını 2022/ Temmuz dönemine ait muhtasar beyannamesinde, 180.000,00 TL KDV tutarını aynı döneme ait KDV2 beyannamesinde beyan edecektir. (2) No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen tutar KDV1 beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

(X) A.Ş. firması tarafından ödemenin 07.09.2022 tarihinde yapıldığını ve kurun 11,00 TL olduğunu kabul edelim. Bu durumda oluşacak kur farkı üzerindeki vergi yükü aşağıdaki gibi olacaktır:

Fatura Tarihindeki Fatura Bedeli: $(80.000,00 * 10) / 0,8 = 1.000.000,00$

Ödeme Günü Fatura Bedeli: $(80.000,00 * 11) / 0,8 = 1.100.000,00$

Kur Farkı : $1.100.000,00 - 1.000.000,00 = 100.000,00$

Kur Farkı KV Stopaj Tutarı: $100.000,00 * 0,20 = 20.000,00$

Kur Farkı KDV : $100.000,00 * 0,18 = 18.000,00$

Örnekteki (X) A.Ş. firması ödemenin yapıldığı 2022/Eylül dönemi KDV2 beyannamesinde, satıcı lehine oluşan kur farkı sebebiyle hesaplanan 18.000,00 TL KDV tutarını beyan edecek ve aynı dönemde indirimine konu edecektir. Ayrıca 20.000,00 TL tutarındaki stopaj tutarının da 2022/Eylül dönemi muhtasar beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makededeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Binek otomobillerin giderlerine ilişkin kısıtlama uygulaması

Binek otomobillerin giderlerine ilişkin kısıtlama, 07.12.2019 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentleri ile 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine hükümler eklenmiştir. İlgili Kanun'da "1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer." hükmüne de yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu düzenlemelere ilişkin açıklamalar, 27.05.2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Yayımlanan bu Tebliğ ile faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınması, kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin yapılan giderlerin ise en fazla %70'nin gider olarak dikkate alınabileceği bildirilmiştir.

Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabii tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilecektir.

Binek otomobillere ait gider kısıtlamasının vergilendirme dönemleri itibariyle detayı

Kanunda belirlenmiş olan tutar her yıl Yeniden Değerleme Oranı ile çarpılmak suretiyle arttırılmaktadır. Araç giderleri kısıtlamasına ilişkin uygulanacak hadler vergilendirme dönemleri itibariyle aşağıdaki gibidir.

Yıl	Kira gideri sınırı (TL)	KDV ve ÖTV gider olarak dikkate alınacak sınır (TL)	Taahhüt gideri sınırı (%)	Amortisman gideri olarak indirim konusu yapılabilecek tutar sınırı (TL) - (KDV ve ÖTV hariç)	Vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde amortisman bazı sınırı (KDV ve ÖTV maliyet, TL)
2020	5.500,00	140.000,00	%70	160.000,00	300.000,00
2021	6.000,00	150.000,00	%70	170.000,00	320.000,00
2022	8.000,00	200.000,00	%70	230.000,00	430.000,00
2023	17.000,00	440.000,00	%70	500.000,00	950.000,00

Binek otomobillere ait kira bedellerine ilişkin gider sınırlaması ve KDV uygulaması

Güncel vergilendirme dönemi olan 2023 yılı için uygulanacak gider kısıtlaması tutarları 30.12.2022 tarihli ve 323 seri numaralı (2.Mükerrer) Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Aşağıda sunulacak örneklerde 2023 yılı gider kısıtlaması tutarı baz alınacaktır.

Örnek 1: XX Ltd. Şti. 2023 hesap döneminde kiraladığı binik otomobil için aylık KDV hariç 20.000 Türk lirası kiralama bedeli ödemektedir. KDV Tutarı 3.600 Türk lirasıdır. Bu durumda 2023 hesap döneminde dikkate alınacak gider sınırları aşağıdaki gibi olacaktır.

	Matrah	KDV	Toplam
Binek Otomobil Aylık Ödenen Kira Tutarı	20.000,00	3.600,00	23.600,00
İndirim Konusu Yapılabilecek Tutar	17.000,00	3.060,00	20.060,00
KKEG Yazılacak Tutar (20.000-17.000)	3.000,00	540,00	3.540,00

Yukarıda yer alan örneğin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri	17.000,00	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	3.540,00	
191 İndirilecek KDV	3.060,00	
329 Diğer Ticari Borçlar		23.600,00

Örnek 2: XX Ltd. Şti. 13.03.2023 tarihinde bir adet binik otomobil kiraladığı. Kiralama sözleşmesine göre binik otomobilin günlük kiralama bedeli 1.000 TL olup, sözleşme süresi 12 gündür.

Binek otomobil kiralaması günlük şekilde yapıldığından kiralama gideri kısıtlamasında günlük bedel uygulanacak olup, günlük bedelin tespitinde ise o yıl için belirlenen ve gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin, kiralamanın yapıldığı tarihteki ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

XX Ltd. Şti. tarafından binik otomobil kiralaması Mart ayı içinde yapıldığından, o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 17.000 TL, Mart ayının gün sayısı olan 31'e bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır. Buna göre;

17.000 TL / 31	548,39	Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli
548,39 TL x 12 Gün	6.580,65	12 günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar
12.000 TL- 6.580,65 TL	5.419,35	Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri

Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler

Binek otomobillere ilişkin gider ifadesi sadece bakım onarım giderlerini değil aynı zamanda araçların yakıt, otopark, köprü ve yol geçiş giderleri, sigorta giderleri dahil olmak üzere araçla ilgili giderleri kapsamaktadır. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binik otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 3: Şirketin 2023/Ocak ayında Binek otomobillere ait gerçekleştirdiği giderlere ait tutarlar aşağıdaki gibidir.

Akaryakıt Gideri	: 2.000 TL
Otopark Gideri	: 500 TL
HGS/OGS Geçiş Ücretleri	: 180,00 TL
Bakım Onarım Gideri	: 1.200,00 TL
Sigorta	: 1.500,00 TL

Gider kısıtlaması uygulamasına göre indirilebilir tutar ve KKEG (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider) tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gider türü	Tutar	KDV (%18)	Gider yazılabilecek tutar (%70)	Gider yazılabilecek tutar KDV (%70)	KKEG matrah %30	KKEG KDV %30
Akaryakıt Gideri	2.000,00	360,00	1.400,00	252,00	600,00	108,00
Otopark Gideri	500,00	90,00	350,00	63,00	150,00	27,00
HGS OGS Köprü Geçişleri	180,00	32,40	126,00	22,68	54,00	9,72
Bakım ve Onarım	1.200,00	216,00	840,00	151,20	360,00	64,80
Sigorta	1.500,00	270,00	1.050,00	189,00	450,00	81,00

Binek otomobillerin iktisabına ilişkin gider kısıtlaması

Mükelleflerin binek otomobillerin iktisabı sırasında ödemiş oldukları Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin dönem gideri olarak dikkate almayı tercih etmeleri durumunda bu ödemeler için de gider kısıtlaması uygulaması yapılacaktır.

2023 yılında binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2023 yılı için en fazla 440.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kazançta dâhil edilecektir.

Örnek 4: XX Ltd. Şti. vergisiz satış fiyatı 700.000,00 TL olan bir binek otomobil satın almıştır. Söz konusu araca ait ÖTV'si %100 ve KDV'nin %18 olduğu varsayımı ile aracın toplam tutarı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Araç Bedeli	700.000,00
ÖTV %100	700.000,00
KDV (700.000 +700.000=1.400.000)	252.000,00
ÖTV + KDV	952.000,00
Toplam Araç Bedeli	1.652.000,00

a) XX Ltd. Şti. ÖTV ve KDV tutarlarını doğrudan gider olarak dikkate almayı tercih etmesi durumunda gider olarak yazabileceği ÖTV ve KDV tutarı **440.000,00** TL olup, kalan 512.000,00 TL'yi (=952.000,00- 440.000,00) Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak muhasebeleştirecektir.

Örneğimizde 2023 yılı için söz konusu KDV ve ÖTV hariç araç bedelinin 700.000,00 TL'lik kısmının 500.000,00 TL'lik kısmı amortisman yolu ile iktisap edilebilecek olup, 200.000,00-TL için ayrılan amortismanlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

b) Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 500.000,00 TL'yi, söz konusu vergilerin ise maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 950.000,00 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir. Örneğimizde vergilerin maliyet hesabına eklenmesi durumunda toplam 1.652.000,00 TL'lik bedelin 950.000,00 TL'si amortisman tabi tutulacak olup kalan kısım ise gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle kdv iadesi sürecinde yaşanan sorunlar ve kayıt düzeni

2020 yılından itibaren uygulanan gider kısıtlaması, özellikle KDV iadesi talebi bulunan mükelleflere tebliğ edilen eksiklik yazılarından konunun idare tarafından dikkatli biçimde izlendiği ve incelendiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla gider kısıtlamasının sağlıklı bir biçimde uygulanıyor olması, KDV iade süreçlerinin

hızlı ve sorunsuz bir şekilde sonuçlandırılması açısından, mükellefler ve vergi idaresi için önem arz etmektedir.

Satıcı firmalar tarafından düzenlenen binek otomobil kiralama faturalarında kiralama bedellerinin plaka bazlı değil tek satır halinde toplu olarak gösterildiği görülmektedir. Yukarıda bahsedildiği üzere kira gider kısıtlaması, her bir araç için ayrı ayrı hesaplanması gerektiğinden bu şekilde düzenlenen faturalarda kaç adet binek aracı kiralandığı bilinemediğinden gider kısıtlaması uygulamasının doğru uygulanıp uygulanmadığının denetimi zorlaşmaktadır. Bu aşamada faturanın her bir araca ait detayı gösterecek şekilde düzenlenmesi hem mükellef hem de idare tarafından KDV iade işlemlerinin hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasına yardımcı olacaktır.

Bir diğer konu ise şirket çalışanlarının yapmış oldukları araç ile ilgili yakıt, otopark, yıkama, yol geçiş ücretleri gibi masrafların gösterildiği masraf formlarının şirketler tarafından giderleştirildiği, bu masraf formlarına dayanılarak yapılan kayıtların indirilecek KDV Listelerinde "Muhasebe Fişi" açıklaması ile yer aldığı görülmektedir. Bu kayıtlar içerisinde yer alan binek otomobillere ait harcamalar ile ilgili gider kısıtlaması uygulaması yapılmadığından veya yapıp yapılmadığı denetlenemediğinden bu masraflara ilişkin ödenen KDV'nin bir kısmının haksız indirim konusu yapılmış olabileceği mümkündür.

Şirketler tarafından söz konusu gider kısıtlaması uygulamasını muhasebeleştirirken farklı kayıt yöntemleri kullanabilmektedir. Firmalar tarafından kullanılan ve en sık karşılaşılan kayıt yöntemleri aşağıda özetlenmiştir.

- Bazı mükellefler yazımızda bulunan Örnek-1'de görüleceği üzere gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle KKEG yazılacak kısım ile buna isabet eden KDV toplamını doğrudan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler hesabına alarak Kurumlar Vergisi Matrahının tespitinde gider yazılacak kısma isabet eden KDV'yi 191 İndirilecek KDV hesabına kaydetmektedirler.
- Bir diğer uygulama ise faturanın toplam KDV'sinin 191 İndirilecek KDV hesabına kaydedilerek indirim konusu yapıldıktan sonra Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacak tutara denk gelen KDV'nin 391 Hesaplanan KDV hesabına yazılarak KDV netleştirilmesi yoluna gidilmesidir.
- Başka bir uygulama ise faturanın toplam KDV'sinin 191 İndirilecek KDV hesabına kaydedilip, indirim konusu yapılması ve Kanunen Kabul Edilmeyen Gidere denk gelen KDV tutarının yine 191 hesaba (Alacak) yazılarak netleştirilmesidir.

Yukarıda belirttiğimiz yöntemlerin tamamının, şirketin KDV beyannamesinde yer alan Devreden KDV veya Ödenecek KDV tutarına etkisi aynı olmaktadır.

Ancak özellikle KDV İadesi talebi bulunan mükelleflerin kayıt düzenini (a) şıkında belirtilen yöntemle göre oluşturmasının iade süreci açısından daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

Binek oto ve gider kapsamındaki alımların haksız iadeye sebebiyet vermemek için ne yapılmalı ve nelere dikkat edilmelidir

Haksız iadeye sebebiyet vermemek adına binek otomobil gider kısıtlamasına tabi harcamaların muhasebeleştirilmesi esnasında ilgili vergilendirme döneminde uygulanacak hadlerin dikkate alınarak kayıtların oluşturulması, KKEG olarak dikkate alınacak kısımlara isabet eden KDV'nin indirim ve iade konusu yapılmaması konusunda titiz davranılması gerekmektedir.

Örnek ile açıklamak gerekirse mükellefin binek otomobilleri için benzin alımı mevcuttur. Benzin tutarı 2.000,00 TL, KDV' si ise 360,00 TL' dir. KKEG ve buna isabet eden KDV tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gider türü	Tutar	KDV (%18)	Gider yazılabilecek tutar (%70)	Gider yazılabilecek tutar KDV (%70)	KKEG matrah %30	KKEG KDV %30
Benzin (Akaryakıt Gideri)	2.000,00	360,00	1.400,00	252,00	600,00	108,00

Mükellef söz konusu alıma ilişkin KDV'yi indirim konusu yaparken 252,00 TL tutarını dikkate alması gerekmekte ve iade hakkı doğuran işleme isabet eden KDV'nin 252,00 TL üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Sonuç

Yukarıda gösterilen uygulamalardan da görüleceği üzere, binek araçlara ait gider kısıtlaması uygulaması hem Kurumlar Vergisi matrahının tespiti hem de Katma Değer Vergisi indirimi konusunda önemli bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulamada KKEG ve KKEG' ye ait KDV'lerin alt hesaplarda muhasebeleştirilmesinin daha sağlıklı olacağı kanaatindeyiz.

Söz konusu gider kısıtlaması uygulaması binek otomobilleri kapsamaktadır. Ticari araçlara ait herhangi bir gider kısıtlaması söz konusu olmamaktadır. Vergi kaybı yaşanmaması için araçlara ait kira ve gider masraflarının, binek veya ticari araca ilişkin olup olmadığı tespit edilmelidir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarın konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Organizatör firmaların uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında KDV iadesi

1. Giriş

Globalleşen dünyada uluslararası alım-satım faaliyetleri, uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde önemli bir artış ortaya çıkarmıştır.

Ülkemizin ithalat ve ihracat potansiyelinin yüksek olması ve coğrafi konum olarak Avrupa-Türkiye ile Avrupa-Ortadoğu Ticareti ve boğaz yolu açısından yakın konumdaki ülkelerin, ülkemizin ulaştırma kanallarını sıklıkla kullanması, uluslararası taşımacılık faaliyetlerinin önemini artırmaktadır.

Global piyasalarda rekabet edebilmek için uluslararası taşımacılık faaliyetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Söz konusu istisna düzenlemesi ile 3065 sayılı Kanun'un 14/1'inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna hükmü hem organizatör firmaları hem de taşımacılık işini fiilen yapan firmaları kapsamaktadır. Bu husus KDV Uygulama Genel Tebliği'nde; "İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir." şeklinde ifade edilmiştir.¹

Bu yazımızda uluslararası taşımacılık işinin başka taşımacılara yaptırılması halinde hem organizatör firmaya hem de fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmaya yapılacak KDV iadelerinde mükerrer iadeye sebep olmamak için dikkat edilmesi gerek hususlar irdelenmiştir.

2. İstisnanın kapsamı ve şartları

2.1. İstisnanın kapsamı

3065 sayılı Kanun'un 14/1'inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma (transit taşıma) işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur.

İstisna kapsamına giren haller;

- ▶ Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren
- ▶ Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'de sona eren
- ▶ Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren, taşıma işleridir.

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliye gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir.

Ayrıca, taşıma işinde kullanılan aracın taşıma hizmetini gerçekleştiren mükellefe ait olması veya kiralanmış olması, istisna uygulamasına engel olmaz.

Uluslararası taşımacılık işinin Ro-Ro gemileri vasıtasıyla ve dorse (römork) kullanılarak yurtiçi ve yurtdışında farklı çekicilerle gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi gereğince KDV'den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.

2.2. İstisnanın beyanı

Bu istisna kapsamındaki taşımacılık işleri, hizmetin tamamlandığı döneme (yurt dışına yapılan veya transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıktığı döneme) ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 311 kod numaralı "Uluslararası taşımacılık" satırı aracılığıyla beyan edilir."

Burada beyan edilecek tutar mükellef firmanın kendi taşıtları ve alt yüklenici firmalara yaptırmış olduğu taşımacılık bedellerinin toplamının beyan edilmesi hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

2.3 Taşımacılık KDV iadesinde yetki belgesi sorunu

Transit taşımacılık hizmeti; ülkemizin hizmet ihracatı içerisinde ilk sıralarda bulunmaktadır. Taşımacılık sektörüne yönelik olarak belirli kurallar altında kara, hava, deniz ve demiryolu ile yapılan taşımacılık hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur.

KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca bu kapsamda iade talebinde bulunacak mükelleflerden yetki belgesi (C2) aranılmaktadır.

14.01.2023 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan Karayolu Taşıma Yönetmeliğindeki değişikliğe göre C2 Yetki Belgesi kaldırılmıştır. Uluslararası taşımacılık yapacak firmaların L2 Belgesi olması gerekmektedir.

C2 Yetki belgelerine sahip firmaların tüm yetki belgeleri otomatik olarak L2 belgesine dönüştürülmüştür.

Taşımacılık organizatörlüğü yapmak isteyen gerçek kişi veya firmaların ise 01.01.2019 tarihi itibarıyla karayolu, havayolu,

demiryolu ve denizyolu gibi lojistik alanlarda faaliyet göstermesi için Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'na başvurarak TİO belgesi almaları gerekmektedir.

Taşımacılık istisnasından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgelerin hazır olması gerekmektedir.

- ▶ İade talep dilekçesi,
- ▶ İndirilecek KDV listesi,
- ▶ Yüklenilen KDV listesi,
- ▶ KDV hesaplama tablosu,
- ▶ Satış fatura listesi,
- ▶ Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge
- ▶ Taşımacılık işinin mahiyetine göre Tebliğ'de sayılan diğer belgeler.

Uluslararası taşımacılık yetki belgesi, uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde; söz konusu belge, T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından verilmektedir. İlgili Bakanlık tarafından verilen yetki belgeleri ile ilgili düzenleme Karayolu Taşıma Yönetmeliği'nde yer almaktadır.

Taşımacılık organizatörlüğü yapmak isteyen gerçek kişi veya firmaların TİO yetki belgesi alabilmeleri için istenen bilgi ve belgeler aşağıdaki gibi olmalıdır.

- ▶ Gerçek kişilerin Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmaları
- ▶ Tüzel kişilerin Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş ve ticaret siciline tescil edilmiş olmaları
- ▶ Gerçek kişilerde sahip ve/veya varsa temsil ve ilzama yetkili kişi/kişilerin, anonim şirket statüsündeki tüzel kişiliklerde, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdür ile temsil ve ilzama yetkili yöneticilerin, diğer şirket statüsündeki tüzel kişilerde, tüm ortakların ve bu tüzel kişiliği temsil ve ilzama yetkili yöneticilerin mesleki saygınlığa sahip olmaları
- ▶ En az 150.000 Türk lirası sermayeye sahip olmaları
- ▶ Merkez adresine sahip olmaları
- ▶ Faal vergi mükellefi olmaları
- ▶ Yönetmelikte belirtilen mesleki yeterlilik şartlarına sahip olmaları
- ▶ Merkezi adreslerinin bulunduğu yerdeki ticaret odası veya ticaret ve sanayi odası veya esnaf ve sanatkârlar odası veya ziraat odasından birine kayıtlı olmaları
- ▶ Elektronik tebligat sistemine kayıtlı olmaları

2.4. İade

KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde; Kanun'un 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddelerine göre vergiden istisna edilen işlemler ile ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin öncelikle mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği; vergiye tabi işlemlerin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirim yoluyla giderilemeyen verginin iade konusu yapılabileceği, iadeye ilişkin esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Kanun'un 14/1'inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri istisnası teslimleri nedeni talep edilen belgelere ilave olarak organizatör mükelleflerden aşağıdaki bilgiler talep edilmektedir:

- Organizatörlerde, taşımayı fiilen yapanlara ait fatura bilgilerini içeren liste
- Taşımacılığı tevsik eden yukarıdaki belgelere ilişkin bilgileri içeren liste.

2.4.1 Bünyeye giren KDV tutarının hesaplanması

Bünyeye giren KDV tutarı, ifa edilen taşımacılık hizmetinin meydana gelmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan giderler nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur. Yüklenilen KDV, taşımacılık hizmeti ile ilişkilendirilen alış ve giderler, genel yönetim giderleri ile amortisman tabii iktisadi kıymetler için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur.

2.4.1.1 Doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler

KDV iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren alış ve giderler nedeniyle yüklenilen KDV tutarı dikkate alınır. Katlanılan bu alış ve giderler, araç bakım, yedek parça vb. giderlerden oluşmaktadır. Doğrudan yüklenilen KDV tutarının doğru ve hızlı bir biçimde tespiti için bu kapsamdaki giderlerin ayrı bir muhasebe hesabında takip edilmesi önem arz etmektedir. KDV hesaplanarak gerçekleştirilen teslimlerle ilişkili olan alımlara ait KDV tutarlarının da iade hesabına dahil edilmemesi gerekmektedir.

2.4.1.2 Genel giderler

Firmaların ofis kırtasiye malzemeleri, iletişim ve haberleşme giderleri, kargo giderleri, konaklama giderleri, elektrik, su, doğalgaz giderleri, müşavirlik giderleri, kira bedelleri vb. tek bir faaliyet için olmayan firmanın faaliyetlerini devam ettirebilmesi için gerekli olan giderleri, genel yönetim giderleridir.

Genel giderler nedeniyle yüklenilen KDV'ye konu edilecek olan faturalara isabet eden KDV tutarı hesaplanırken ilgili istisnanın aylık teslim tutarı/ aylık toplam teslimler oranı ile iade hesabına pay verilebilir.

2.4.1.3 ATİK alımları

KDV, ilgili dönemdeki taşımacılık hasılatının %18'i olarak hesaplanan tutardan fazla olamaz. Yukarıdaki şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki fark kadar tutar ATİK olarak yüklenilen KDV'lerden iade hesabına pay verilebilir. Dikkat edilmesi gereken husus ATİK nedeniyle yüklenilen KDV tutarından iade hesabına pay verilebilmesi için söz konusu iktisadi kıymetin uluslararası taşımacılık hizmetinde kullanılması gerektiğidir.

İktisadi kıymetin mükellef tarafından imal/inşa edilmesi durumunda yüklenilen KDV tutarı, bu kıymetin aktifte alındığı ve uluslararası taşımacılık hizmetlerinde fiilen kullanılmaya başlamasından itibaren iadeye konu edilebilir.

2.4.2 Azami iade tutarı hesaplama

26.04.2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "II/C.Taşımacılık İstisnası" bölümünün "1.1. Kapsam" başlıklı kısmında, istisna kapsamına giren taşımacılık işlerinin tamamının veya bir bölümünün başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı mensup olarak işi yüklenen organizatör firmanın gerekse alt yüklenici olarak fiili taşımacılık işini gerçekleştiren firmanın bu işleri istisna kapsamına girdiğinden, iki iş içinde ayrı ayrı KDV hesaplanmaması gerektiği belirtilmektedir. Organizatör firma ve alt yüklenici firmanın gerçekleştirmiş olduğu uluslararası taşımacılık faaliyeti istisna kapsamında olup, organizatör firma ve alt yüklenici firma KDV iade hakkına sahip olacaktır.

Transit taşımacılık faaliyetlerinin bir kısmını alt yüklenici firmalar ile gerçekleştiren firmaların KDV iade taleplerinde, istisna hasılat tutarının tamamının %18'ine kadar iade alınabilmesi için vergi dairesi tarafından alt yüklenici firmalardan bu işleme dair herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına yönelik muvafakatnamenin tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Uluslararası taşımacılık hasılatı, öz mal ve kiralık araçlarla taşınan malların taşıma tutarından oluşan bir mükellefin, uluslararası taşımacılık işlerinden doğan azami iade tutarının hesabında öz mal ve kiralık araçlara ait hasılat toplamının mı, yoksa sadece öz mal araçlara ait hasılatın mı dikkate alınacağı konusunda yaşadığı tereddüt üzerine verilen 22/09/2014 tarih ve 35672403-010.01[130-14-32-01-2013]-139 sayılı özgelgede;

Uluslararası taşımacılık istisnası uygulanması için taşıma işleminin, bu işi üstlenenin kendi araçları ile yapmasının şart olmadığı, taşıma işleminin taşıyanın kendi araçları ile yapılabileceği gibi kiralanmış araçlarla da yapılabileceğini, KDV Kanunu'nun 14 ve 32'nci maddeleri gereğince uluslararası taşımacılık faaliyetinden doğan azami iade tutarının hesabında, kiraya veren firmadan kendisinin bu işleme ilişkin olarak herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına yönelik bir muvafakatname alınması kaydıyla ilgili dönemdeki toplam (öz mal ve kiralık araçlara ait) uluslararası taşımacılık hasılatının dikkate alınmasının mümkün olacağı, şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yukarıda belirtilen özgelgeden yola çıkarak, istisna kapsamında giren taşımacılık işlerinin bir kısmını alt yüklenicilere yaptıran organizatör firmalar, uluslararası taşımacılık işlerinden doğan azami iade tutarının hesabında muvafakatname almasını koşuluyla, tüm uluslararası taşımacılık hasılatını dikkate alabilirler. Aksi durumda alt yüklenici firmalarının hasılatlarının azami iade tutar hesabına eklenmemesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz husus bir örnek yardımıyla aşağıda açıklanmıştır.

Örnek: ABC Uluslararası Taşımacılık A.Ş. 2023 Ocak döneminde kendi araçlarıyla 1.000.000,00 TL, alt yüklenicilere yaptırdığı taşımacılık işleriyle ilgili 300.000,00 TL hasılat elde etmiştir. ABC A.Ş alt yüklenicisi ile gerçekleştirmiş olduğu işler için 200.000 TL ödeme yapmıştır. Başka bir deyişle ABC A.Ş. alt yükleniciler ile elde ettiği hasılatın maliyeti 200.000 TL'dir. Bu durumda ABC A.Ş. alt yüklenicilerden bu işleme ilişkin olarak herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına

yönelik bir muvafakatname almadığı durumda ABC Uluslararası Taşımacılık A.Ş.'nin azami iade tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

		2023/Ocak
1	Özmal araç navlun geliri (kendi araçları)	1.000.000,00
2	Alt yüklenici navlun geliri	300.000,00
3	Toplam uluslararası taşımacılık navlun geliri	1.300.000,00
4	Alt taşımacılar vasıtasıyla edilen hasılatın maliyeti	200.000,00
5=3-4	Azami iade alınabilecek KDV üst sınırı matrahı	1.100.000,00
6=5 x %18	Azami iade alınabilecek KDV tutarı	198.000,00

2.5. Mahsuben iade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.6. Nakden iade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

3. Sonuç

Uluslararası taşımacılık faaliyeti ile iştigal eden mükelleflerin globalleşen dünya pazarlarında her gün artan ithalat ve ihracat yüklerinin taşınmasını kendi araçlarıyla yapma imkanlarının kısıtlı olması nedeni ile organizatör bir firma olarak alt yükleniciler aracılığı yaptırımları olağan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uluslararası taşımacılık istisnası kapsamındaki işlemlerin, taşımacılık faaliyeti yapan firmanın kendi araçları ile yapılması zorunlu değildir. Taşımacılık faaliyetinin kiralanmış araçlarla da yapılabileceği ilgili Tebliğ'de açıkça belirtilmiş olup, KDV Kanunu'nun 14 ve 32'nci maddeleri gereğince uluslararası taşımacılık faaliyetinden doğan azami iade miktarının hesaplanmasında, aracını kiraya veren firmadan herhangi bir iade ve mahsup talebinde bulunmayacağına yönelik bir taahhütname alınması koşulu ile ilgili dönemdeki toplam (kendi araçları ve kiralık araçlara ait) uluslararası taşımacılık gelirinin dikkate alınması söz konusu olabilecektir.

Kaynakça

- 1 15.02.2017 tarih ve 29980 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ve KDV Uygulama Genel Tebliği
- 2 3065 sayılı Katma Değer vergisi Kanunu
- 3 14.01.2023 tarihli Resmî Gazete
- 4 Mustafa Gül Taşımacılık KDV İadesinde Yetki belgesi 03.08.2022



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Hizmet ihracatı bedellerinin yurda getirildiğinin tevsiki ile ilgili yaşanan sorunlar

1. Hizmet ihracatında istisnanın kapsamı

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için aynı Kanun'un 12/2'nci maddesine göre;

- ▶ Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması
- ▶ Hizmetten yurtdışında faydalanılması gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

2. İstisnanın tevsiki

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren listede verilir.

Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (bedelin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

3. İstisnanın beyanı

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmetin bedeli girilir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğ'in (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez. Bununla birlikte, faturasında Türk lirası karşılığı gösterilen hizmet ihraçlarında, bedelin Türk lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilir.

4. Hizmet ihracatı kapsamındaki KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunlar

4.1. Hizmet ihracatı bedellerinin Türk lirası olarak yurda gelmesi

Bilindiği üzere, daha önce istisna uygulamasının bir şartı olarak kabul edilen bedelin Türkiye'ye getirilmesi Tebliğ'de yapılan değişiklik sonrası iadenin şartı haline getirilmiştir. Buna göre, hizmet ihracına ilişkin beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmemektedir.

5 Şubat 2021 tarihinde yürürlüğe giren 34 No.lu Genel Tebliğ ile yapılan düzenleme uyarınca, faturasında Türk lirası karşılığı gösterilen hizmet ihraçlarında, bedelin Türk lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilmesi mümkün kılınmıştır.

5 Şubat 2021 tarihinde yürürlüğe giren yeni düzenleme, bu tarihten sonra geçmiş dönemlerle ilgili olarak yapılan iade taleplerinde de uygulanmıştır.

4.2. Hizmet ihracatında ödeme yapan firma sorunu (Faturadaki alıcı firma ile bedelin geldiği firmanın farklı olması)

3065 Sayılı KDV Kanunu'nda hizmet ihracatında tevsik edici belgeler olarak belirtilen; yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile hizmet ihracatına ilişkin tutarın Türkiye'ye getirildiğini gösteren banka onaylı ödeme belgesindeki firma bilgilerinin farklı olması iade sürecinde sorun yaşanmasına sebebiyet vermektedir.

Ödemenin hizmeti alan firma tarafından değil aynı organizasyon içerisinde yer alan bir diğer firma tarafından yapılması durumu vergi dairelerince sorgulanmakta ve konu ile ilgili izahat talep edilmektedir.

Yaşanan tereddüt üzerine Trabzon Vergi Dairesinin 23.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01.105(606-51-2012)-91 sayılı özeldesinin sonuç bölümünde "Dövizin, adına hizmet faturası düzenlediğiniz yurtdışındaki şirket yerine aynı gruba bağlı grup şirketi tarafından yapılması halinde, ödemeyi yapan şirket ile hizmeti sunduğunuz şirketin aynı gruba bağlı şirketler olduğunun tevsik edilmesi" kaydıyla iadenin tamamlanabileceği ifade edilmiştir.

4.3. Hizmet bedelinin işlem tarihinden önce yurda getirilmiş olması

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde hizmet ihracında Katma Değer Vergisi iadesi için aranacak şartlardan birisi de işlem bedeli dövizin Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesidir.

Hizmet ihracatı yapan firmalar, parasal akışın devam etmesi için bazı durumlarda hizmetin ifa edilmesi beklenilmeden işlem bedellerinin bir bölümünü veya tamamını peşin olarak talep edebilmektedirler.

İşlem bedelinin peşin veya avans olarak tahsil edildiği durumlarda gelen ödemenin hizmet ifasıyla ilgili olduğunun banka ve muhasebe kayıtlarıyla tevsik edilmesi halinde iade talepleri sorunsuz bir şekilde sonuçlandırılmaktadır.

4.4. Hizmet bedelinin cari hesap yoluyla ödenmiş olması

Özellikle bazı uluslararası şirketlerin, grup firmaları arasında karşılıklı hizmet alma/verme şeklinde ticari bir ilişki durumu mevcut olabilmektedir. Bu firmaların birbirlerine düzenledikleri faturalara ilişkin bedellerin ödenmesi, para transferi yerine cari hesaba mahsuben virman kaydı atılarak da yapılmaktadır.

Hizmet ihracatını gerçekleştiren mükellefin aynı firmadan hizmet aldığı ve istisna işlem bedeli nedeniyle doğan alacağı, borcuna mahsup yoluyla tahsil edildiğinin tevsik edilmesi şartıyla, bu işlemle ilgili iade taleplerinin yerine getirilmesinde işlem bedelinin yurda getirilmiş olması şartı yönünden bir engel bulunmamaktadır.

Sonuç

Hizmet ihracatı istisnasından kaynaklanan iade taleplerinde yaşanan istisna işlem bedelinin TL olarak yurda getirilmesi sorunu, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan değişiklik ile çözüme kavuşturulmuştur.

Diğer taraftan, hizmeti alan firma ile ödemeyi yapan firmanın farklı olması, işlem bedelinin hizmet ifasından önce peşin veya avans olarak tahsil edilmesi, hizmet bedelinin cari hesap yoluyla tahsil edilmiş olması gibi durumlarda yaşanan sorun ve tereddütler ise verilen özelgelerle sorun olmaktan çıkarılmıştır.

Kaynakça

- KDV Genel Uygulama Tebliği
- 3065 Sayılı KDV Kanunu
- GİB; Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01.-105(606-51-2012)-91
- 05.02.2021 tarihli Resmî Gazete'de "34 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" 36 Seri No.lu KDV Sirküleri
- Vergide Gündem, Derya Arslan, Hizmet İhracında "Yurtdışında Faydalanma" Kavramı

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Deprem sebebiyle mücbir sebep ilan edilen bölgelerde KDV uygulamaları

1. Deprem bölgesinde bulunan mükellefler için 31 Temmuz 2023 tarihine kadar mücbir sebep hali ilan edilmesi

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hali ilan edilen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ illeri ile Sivas ili Gürün ilçesinde mücbir sebep süresince verilmesi gereken vergi beyanname ve bildirimlerinin verilme süreleri 15 Ağustos 2023 günü sonuna kadar, bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenme süreleri de 31 Ağustos 2023 gününe kadar uzatılmıştır.

Ayrıca halen uygulaması devam eden 7256 ve 7326 sayılı Yapılandırma Kanunları kapsamında Mart, Mayıs ve Temmuz 2023 aylarında ödenmesi gereken taksitlerin ödeme sürelerinin; mücbir sebep halinin bitim tarihini izleyen Ağustos, Ekim ve Aralık 2023 dönemlerine uzatılması hususunda gerekli hazırlıkların yapıldığı da belirtilmiştir.

2. Deprem bağışlarının vergi mevzuatı karşısındaki durumu

Depremlerden etkilenen afetzedeler için AFAD Başkanlığınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Aynı şekilde, Türk Kızılay'ınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağışların tamamı da indirim konusu edilebilecektir. Bağışların indirilebilmesi için ödemeye ilişkin banka dekontları yeterli olacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işletmelerinde mevcut olan ya da dışarıdan temin ettikleri ihtiyaç malzemelerininin bağışını, AFAD Başkanlığının kendisine yapabilecekleri gibi AFAD'ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlarına da yapabileceklerdir. Bu kapsamda yapılan aynı bağışların tamamı, bağışa konu malların içeriğine ve ilgili kurumlarca teslim alındığına ilişkin belge düzenlenmesi kaydıyla indirim konusu yapılabilecektir.

KDV Kanunu'nun 17/2-b ve 17/2-c maddeleri kapsamında; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağışlanan aynı yardımların teslimi ile ek olarak yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

KDV Kanunu'nun 30/a maddesi kapsamında söz konusu bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak tam istisna olmayan bu teslimlere ilişkin olarak, indirim yoluyla giderilemeyen yüklenilen KDV'nin iadesi mümkün değildir.

Öte yandan depremden etkilenen bölgelerde çalışanlara yapılan aynı ve nakdi yardımlarda gelir ve damga vergisi istisnası getirilmiştir. Bu istisna kapsamında mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde hizmet erbabına mevcut ücret, prim, ikramiye gibi

ödemelerine ilave olarak yapılan aynı yardımlar ile toplam tutarı 50.000 Türk lirasını geçmeyen nakdi yardımlar 5510 Sayılı Kanun'a göre prime esas kazanca dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Özetlemek gerekirse aynı yardımlarda, aynı yardımın mahiyetine ve tutarına ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır. Nakdi yardımların toplam tutarının 50.000 Türk lirasını aşması durumunda, aşan tutar ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Hizmet erbabına yapılacak aynı ve/veya nakdi yardımın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmet erbabının kendisinin, eşinin, çocuğunun, anne veya babasının depremden etkilenmesi yeterli olup deprem bölgesinde yerleşim yerinin bulunması şartı aranmayacaktır.

3. 31.12.2023 tarihine kadar yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimleri

Mücbir sebep ilan edilen illerde kullanılmak üzere afetzedelere ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimleri için geçerli KDV oranı 31.12.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) uygulanmak üzere %18'den %1'e indirilmiştir.

Daha sonra 23.02.2023 tarihli 6830 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile konteyner ve prefabrik yapı teslimlerinde %1'e indirilen KDV oranının kapsamı genişletilmiş olup prefabrik yapı ve konteynerlerin tesliminde fatura muhatabının kim olduğuna, söz konusu malların kullanım amacına ve nerede kullanıldığına bakılmaksızın KDV oranı 31.12.2023 tarihine kadar %1 olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

4. Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki KDV iade uygulamaları

25 Şubat 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 45 Seri numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde aşağıdaki değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır. Mücbir sebep hali süresince verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerin verilme süreleri uzatılmıştır.

Diğer taraftan, mücbir sebep kapsamında olsun veya olmasın, mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmeleri için, söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerin verilmesi ve bu beyannamelerde iadesi talep edilen KDV tutarının gösterilmesi gerekir. Bu bakımdan, mücbir sebep kapsamında bulunan mükellefler KDV beyannamesi vermek ve gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz etmek suretiyle mücbir sebep döneminde de KDV iade talebinde bulunabilir.

Öte yandan, mücbir sebep döneminde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinde, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin muhtelif bölümlerinde iade türleri belirlenen usul ve esaslar korunmakla birlikte, mücbir sebep ilan edilen dönemde yer alan KDV beyannamelerinin (uzayan) verilme tarihini takip eden aybaşına kadar yapılacak iade taleplerine (ATU ve ön kontrol raporuna dayalı ideler hariç) istinaden KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilecek "KDV İadesi Kontrol Raporu"nda yer alan sonuçlar bakımından aşağıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda işlem tesis edilecektir.

4.1. Mahsuben iade talepleri

- 1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından mahsuben iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilir.
- 2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın mahsuben iadesi aşağıdaki gibi yerine getirilecektir
 - HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %12,5'i oranında,
 - İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %25'i oranında,
 - HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin YMM KDV İadesi Tasdik Raporu veya teminat aranmayan iade taleplerinde %50'si oranında,YMM KDV İadesi Tasdik Raporu veya teminat aranmayan iade taleplerinde ise bu tutarın %120'si oranında teminat verilmesi halinde yerine getirilir.

- 3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki tespit edilen olumsuzluklara isabet eden mahsup talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

4.2. Nakden iade talepleri

- 1- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda olumsuzluk bulunmadığı tespit edilen tutarlar bakımından bu firmaların nakden iade talebi genel hükümlere göre yerine getirilir.
- 2- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda, alım yapılan mükelleflerin (alt mükellefler dahil) mücbir sebep nedeniyle KDV beyannamesi vermemesi ve/veya Ba-Bs bildiriminde bulunmamasından kaynaklandığı tespit edilen olumsuzluklara isabet eden kısmın nakden iadesi aşağıdaki gibi yerine getirilecektir;
 - HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %30'u oranında,
 - İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %60'ı oranında,
 - HİS ve İTUS sertifikası sahibi olmayan mükelleflerin iade taleplerinde, bu tutarın %120'si oranında teminat verilmesi halinde yerine getirilir.
- 3- KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde üretilen kontrol raporunda ve vergi dairesince yapılan kontroller sonucunda, mücbir sebep dışındaki, tespit edilen olumsuzluklara isabet eden nakden iade talebi genel hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

4.3. YMM raporlarının ibraz süresi ile eksiklik yazılarına cevap süresi

6/2/2023 ila 31/7/2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilen mükelleflerin KDV iade taleplerine ilişkin olarak (ATU kapsamındaki iadeler dahil) bu Tebliğ'de YMM raporlarının ibrazı için belirlenen sürenin mücbir sebep hali ilan edilen döneme isabet eden kısmı için bu süreler işlemez.

Mücbir sebep halinin sona erdiği tarihten itibaren kalan süreler işleme devam eder.

5. Mücbir sebep nedeniyle ihracat kayıtlı teslimlere ilişkin ihracat sürelerinin uzatılması

Deprem nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan ve ihracat kayıtlı teslimin yapıldığı tarihi takip eden ayın başından itibaren başlayan üç aylık sürenin sonu 6/2/2023 ila 31/7/2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasına rastlayan mükellefler bakımından, ek süre için vergi dairesine başvuru yapılmaksızın bu sürenin mücbir sebep kapsamında üç ay daha uzatılmış kabul edilmesi uygun bulunmuştur. İhracat süresi, belirtilen süreden önce dolmakla birlikte, ihracatın gerçekleştirilmesi için ek süre talebine ilişkin 15 günlük başvuru süresi ilgili döneme rastlayan mükellefler de aynı kapsamda değerlendirilecektir.

Daha önce mücbir sebep veya beklenmedik durum halleri nedeniyle üç aydan kısa ek süre almış mükellefler için, alınmış olan ek sürenin dolduğu tarihin 6/2/2023 ila 31/7/2023 (bu tarihler dâhil) tarihleri arasına rastlaması halinde, söz konusu ek süre ilave bir başvuruya gerek olmaksızın üç aya tamamlanacaktır.

6. Mücbir sebep ilan edilen bölgelerde KDV tevkifatı uygulaması

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "I-C/2.1.3.1. Kısmi Tevkifat'ın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" bölümünde "Vergi Usul Kanun'u hükümleri çerçevesinde, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz. Alıcı mükelleflerin mücbir sebep halinden çıkmak istemeleri ve buna ilişkin İdareye yaptıkları başvuru neticesinde mücbir sebep halinin sona erdirilmesi durumunda da mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulanır. Öte yandan, işleme taraf olan satıcı mükellef ile alıcı mükellefin her ikisinin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede;

- ▶ Mükellefiyet kaydı mücbir sebep halinin ilan edildiği il ve ilçelerde bulunan mükellefler tarafından kısmi tevkifat kapsamındaki mal/hizmet alımlarında 6 Şubat 2023 ile 31 Temmuz 2023 (bu tarih dahil) tarihleri arasında KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Bu kapsamdaki faturalar tevkifatsız düzenlenecektir.

- ▶ Sadece satıcının veya hem alıcı hem de satıcının mükellefiyet kaydının mücbir sebep halinin ilan edildiği il ve ilçelerde bulunması halinde, genel esaslar çerçevesinde hareket edilerek, tevkifatlı fatura düzenlenmesine devam olunacaktır.

Mücbir sebep halinin, tam tevkifata tabi işlemlerde tevkifat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

7. YMM tasdik raporlarında, mücbir sebep ilan edilen deprem bölgesindeki mükellefler bakımından karşıt inceleme tutanaklarına ilişkin esaslar

30 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 47 Sıra Numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından düzenlenen tasdik raporlarında mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki mükellefler bakımından karşıt inceleme tutanağına ilişkin esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Buna göre YMM'lerce düzenlenecek tasdik raporlarında, mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki mükellefler nezdinde yapılacak karşıt incelemelerde, söz konusu mükelleflerin defter ve belgelerinin zayı olduğuna ilişkin zayı belgesinin bulunması halinde, zayı olan defter ve belgelerin ait olduğu dönemlere ilişkin karşıt inceleme tutanağı aranmayacaktır.

Katma değer vergisi (KDV) iadelerinde yapılacak karşıt incelemelerde %80 oranının hesaplanmasında öncelikle mücbir sebep ilan edilen yerler dışında faaliyet gösteren mükellefler ile mücbir sebep ilan edilen yerlerde bulunan ve kanuni defter ve belgeleri zayı olmayan mükelleflerden alınan mal ve hizmetlere ilişkin karşıt incelemelerin dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıdaki şekilde %80 oranına ulaşılmadığı takdirde, mücbir sebep ilan edilen yerlerde yer alan ve kanuni defter ve belgeleri zayı olan mükelleflere ait defter ve belgelerde belirtilen tutarlar da karşıt inceleme tutanağı bulunmaksızın bu oranın hesabında dikkate alınabilecektir.

Örnek 1: Ankara'da faaliyette bulunan (A) şirketinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi kapsamında ihracat teslimlerine ilişkin 2022/Temmuz dönemine ait 500.000-TL KDV iadesi talebi bulunmaktadır. Bu şirketin KDV iade talebine ilişkin karşıt incelemeye konu olan belgeleri;

- 1- Adana ilinde bulunan ve zayı belgesi olmayan mükellef,
- 2- Şanlıurfa ilinde bulunan ve zayı belgesi bulunan mükellef,
- 3- Mücbir sebep ilan edilen yerler arasında yer almayan Aksaray ilinde bulunan mükellefe aittir.

Buna göre, bu iade talebine ilişkin düzenlenecek YMM Tasdik Raporunda, Adana ve Aksaray illerinde bulunan mükelleflerden alınan mal teslimlerine ilişkin karşıt inceleme tutanağı aranırken, Şanlıurfa ilinde bulunan mükelleften yapılan alımlar için karşıt inceleme tutanağı aranmayacaktır.

Örnek 2: İstanbul'da faaliyette bulunan (B) şirketinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi kapsamında ihracat teslimlerine ilişkin 2022/Ağustos dönemine ait 2.000.000-TL KDV iadesi talebi bulunmaktadır. Bu şirketin KDV iade talebine ilişkin karşıt incelemeye konu olan belgelerde yer alan KDV tutarları;

- 1- Antalya:1.000.000-TL, (Mücbir sebep ilan edilen yerler arasında bulunmamaktadır.)
- 2- Gaziantep: 400.000-TL, (Mükellefin zayi belgesi yoktur.)
- 3- Kahramanmaraş: 600.000-TL'dir. (Mükellefin zayi belgesi vardır.)

Buna göre, bu iade talebine ilişkin düzenlenecek YMM Tasdik Raporunda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan esaslar çerçevesinde %80 oranının hesaplanmasında öncelikle mücbir sebep ilan edilmeyen yerler ile mücbir sebep ilan edilen yerlerde bulunan ve kanuni defter ve belgeleri zayi olmayan mükellefler dikkate alınacağından, öncelikle Antalya ve Gaziantep illerindeki mükellefleri olacaktır. Bu illerde yer alan ve karşıt incelemeye konu olan belgelerde yer alan tutarlar toplam 1.400.000-TL olup bu tutarlar için karşıt inceleme yapılacaktır. Söz konusu tutara ilişkin oran %70 olması nedeniyle %80 oranını karşılamadığından geriye kalan %10'luk kısım Kahramanmaraş ilinde bulunan mükelleften alınan mal teslimlerine ilişkin belgelerde belirtilen 600.000-TL'lik tutardan karşılanacak ve ilgili vergi dairesince 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen esaslar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Örnek 3: İzmir'de faaliyette bulunan (C) şirketinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi kapsamında ihracat teslimlerine ilişkin 2022/Eylül dönemine ait 1.750.000-TL KDV iadesi talebi bulunmaktadır. Bu şirketin KDV iade talebine ilişkin karşıt incelemeye konu olan belgelerde yer alan KDV tutarları;

- 1- Diyarbakır: 550.000-TL, (Mükellefin zayi belgesi yoktur.)
- 2- Adıyaman: 400.000-TL, (Mükellefin zayi belgesi vardır.)
- 3- Ankara: 800.000-TL'dir. (Mücbir sebep ilan edilen yerler arasında bulunmamaktadır.)

Söz konusu tutarların 1.000.000-TL'lik kısmı Diyarbakır ve Ankara illerinde bulunan farklı mükelleflerden alınan ve karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan (KDV hariç tutarı 65.000 TL'nin altında olan) mal teslimlerinden kaynaklanmaktadır.

İade talebine ilişkin düzenlenecek YMM Tasdik Raporunda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan hükümler çerçevesinde indirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklandığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır.

Buna göre, indirilecek KDV'nin üçte birinden fazlası karşıt inceleme zorunluluğu sınırı altında (KDV hariç 65.000-TL) olan alımlardan kaynaklandığından, sınırın altında kalan 1.000.000-TL'lik KDV'ye ilişkin alımların yarısı olan 500.000-TL'lik KDV'ye yönelik alımlara karşıt inceleme yapılmalıdır. Diyarbakır ve Ankara için karşıt inceleme yapılması gerekli geriye kalan KDV tutarı 350.000-TL'de eklendiğinde karşıt inceleme yapılacak toplam tutar 850.000-TL, oran olarak %48 olacak ve %80'in altında kalacaktır. Bu tutara, kanuni defter ve belgeleri zayi olan Adıyaman mükellefine ait 400.000-TL'lik

KDV'ye ilişkin belgeler eklendiğinde ise toplam tutar 1.250.000-TL, oran %71 olacak ve bu oranda %80'in altında kalacaktır. Bu durumda söz konusu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacak ve ilgili vergi dairesince Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen esaslar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere karşıt incelemelerde %80 oranının hesaplanması yapılırken iade talep eden mükellefin ilgili dönem alımlarının çoğunluğunun mücbir sebep ilan edilen bölgelerden olması durumunda ve öncelik olarak bu alımların hesaplama dışında bırakılmasından dolayı çok daha fazla firmaya karşıt inceleme yapılması gerekebilecektir. Bu durum iade taleplerinde ekstra iş yükü oluşturacaktır.

Diğer taraftan yukarıdaki şekilde karşıt inceleme oranında %80'e ulaşamadığı takdirde mücbir sebep ilan edilen yerlerde zayi belgesi olan mükelleflerden yapılan alımlar karşıt inceleme tutanağı aranmadan hesaplamaya dahil edilmesi inceleme sürecini hızlandıracağı ve Yeminli Mali Müşavirlerin işini kolaylaştıracağı söylenebilir.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracatlara konu malların üretiminde kullanılan ve KDV ödenmeksizin temin edilen girdilerin tespiti

I. İhracat bedelinin %10'unun iade edilmesi uygulamasında iade üst sınırı

41 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile imalatçılar tarafından yapılan mal ihracında ihracat bedeline göre iade alınabilmesi uygulamasına geçilmiştir.

41 Seri Numaralı KDV Tebliği'nin (Madde 8- 1.1.4.2) numaralı bölümünde "3065 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinde, imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen KDV yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırma konusuna" ilişkin aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

- ▶ Bu çerçevede, sektör ayrımı yapılmaksızın imal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılar, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV tutarına bakılmaksızın ihracat bedelinin %10'una kadar devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak iade talep edebilirler.
- ▶ İmalatçıların doğrudan ihraç ettikleri malların bünyesinde yurtiçi veya yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malların bulunması halinde, ihracat bedeline ilişkin iadenin hesabında, ihracat bedelinden bu şekilde temin edilen malların bedeli düşülür. İade edilecek KDV kalan tutar dikkate alınarak belirlenir.

Bu düzenlemeye göre (41) No.lu Tebliğ ile imalatçı ihracatçılar için getirilen ihracat bedelinin %10'unun iade alınması uygulamasında, DİİB kapsamında gerçekleştirilen ihracat işlemlerinde azami iade sınırı, ihracat bedelinden KDV ödenmeksizin temin edilen girdi bedelleri düşüldükten sonra kalan tutarın %10'u olacaktır.

II. İade edilebilir KDV üst sınırının beyannamelerde gösterilmesi

Bilindiği gibi, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "IV/A-1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünde;

"DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanun'un 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile **DİİB kapsamında aldığı girdilerin bedeli arasındaki farka** genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz. Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz." açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğ'de yer alan bu düzenlemenin kontrolü amacıyla mükelleflerden, 1 No.lu KDV beyannamesinde, "İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Bildirim" kısmında yer alan "Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödemeksizin Temin Edilen Mal Bedeli" satırına, DİİB kapsamında ihraç edilen malların üretiminde kullanılan ve KDV ödemeksizin temin edilen girdi maliyetlerin yazmaları istenilmektedir.

41 Seri Numaralı Tebliğ'in yayınlanmasından sonra, beyannamelerin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosuna "KDV Ödemeksizin Temin Edilen Mal Bedeli" sütunu eklemek suretiyle benzer bir uygulama 338 kodlu "İmalatçıların Mal İhracatları" için de getirilmiştir. Tebliğ'de yer alan bu düzenlemeden sonra, bazı vergi daireleri tarafından gönderilen eksiklik yazılarında aynı bilgilerin 301 kodlu "Mal İhracatı" istisna işlemleri için de beyannamelerin ilgili sütununa yazılması gerektiği şeklinde ifadelere yer verilmeye başlanmıştır.

Gelen bu yazılar ile ihracatçı firmaların **301-Mal İhracatı** istisna türünden teslimleri içerisinde **yurtiçi veya yurtdışından KDV ödemeksizin** temin ettiği malların bulunması halinde (İhracatların DİİB kapsamında gerçekleştirilmiş olması durumunda), azami iade edilecek KDV tutarını belirlenmesinde ihracat bedelinden, bu şekilde temin edilen girdi bedellerinin düşülüp düşülmediği kontrol edilmektedir.

Yukarıda açıklamalardan anlaşılacağı gibi, ihracat bedelinin %10'unun iade alınması uygulamasından yararlanacak imalatçı ihracatçılara iade edilecek KDV; ihrac edilen malın bünyesinde yer alan ve **KDV ödemeksizin** temin edilen girdi maliyet bedeli ihracat bedelinden düşülerek hesaplanacaktır.

338 koduna veri girişi yapıldığında "Yüklenilen KDV" alanına girilen tutarın "(Teslim ve Hizmet Tutarı - **KDV Ödemeksizin Temin Edilen Mal Bedeli**) *0.10)" formülüyle bulunacak tutarı aşmaması gerekmektedir.

İhraç kayıtlı teslimler için yapılmakta olan uygulamanın benzeri bir durum, 41 Seri Numaralı Tebliğ ile ihracat işlemleri nedeniyle doğacak KDV iade alacakları için de getirilmiştir. Bu amaçla beyannamenin "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosuna aşağıdaki sütun eklenmiştir.

301 "Mal İhracatı"

338 "İmalatçıların Mal İhracatları" koduna

"KDV Ödemeksizin Temin Edilen Mal Bedeli" sütunu eklenmiştir.

TAM İSTISNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER			
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	KDV Ödemeksizin Temin edilen	Yüklenilen KDV
301 - Mal İhracatı	3.143.234,67	0,00	0,00
338 - İmalatçıların Mal İhracatları [KDVGUT-(İİA-1.1.4.2)]	28.247.136,82	5.084.943,39	2.316.219,34

III. DİİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdi maliyetlerinin hesaplanması

Dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisinin yüksek oranlı (%18) olması nedeniyle, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalatında kullanılacak girdilerin, yurtiçi ve yurtdışından vergilerden (KDV, gümrük vergisi, OTV) muaf olarak temin edilmesi, mükellefleri önemli bir finansman yükünden kurtarmaktadır.

Gelir İdaresi, DİR kapsamında temin edilen girdiler üzerinde bir KDV yükü bulunmaması sebebiyle rejim kapsamında gerçekleştirilen ihracatlar nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hesaplanmasında bu hususun dikkate alınmasına yönelik bazı düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemelerin ortak amacı KDV

ödenmeden temin edilen girdilerin iade hesaplamalarına dahil edilmemesini sağlamaktır. Bu nedenle ihraç edilen ürünlerin bünyesine giren KDV'siz girdi teminlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada DİİB kapsamında ihraç edilen ürünlerin imalatında kullanılan ve yine DİİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdilerin tespiti bu ihracatlar nedeniyle yapılacak iade edilecek KDV hesaplamaları ve belgelerin kapatılması aşamasında farklı yöntemlerle ve farklı birimlerce yapılmaktadır.

IV. Belgelerin kapatılmasında kullanılan yöntem

DİİB uygulaması açısından ihraç edilen ürünlerin imalatında kullanılan ve DİİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdilerin tespiti genellikle Dahilde İşleme İzin Belgesi'ne ait birim hammadde sarfiyat tabloları esas alınarak yapılmaktadır. Dahilde İşleme İzin Belgesi'ndeki birim sarfiyat miktarları, belge kapatma esnasında da kullanılmaktadır.

Kapasite raporunda yazan sarfiyat oranı ne ise DİİB için hazırlanan projede yer alan en yüksek sarfiyat oranı o olmalıdır. Bu sarfiyat oranının üstünde bir talep, Dahilde İşleme İzin Belgesi'ne ekspertiz şerhi konulmasını ya da belge müracaatında ekspertiz raporu sunulmasını gerektiren bir durumdur. Eğer sarfiyat oranı kapasite raporunda tespit edilemiyor ise belge özel şartına ekspertiz şartı yazılması koşulu ile projedeki sarfiyat oranının kabul edilmesi mümkündür.

DİİB özel şartında taahhüt kapatma esnasında ekspertiz raporu aranacağına ilişkin bir ibarenin yer alması durumunda (Özel şartlar bölümünde ekspertiz şartı olan belgelerde, ekspertiz raporunun hangi ürün veya girdiler için istendiğinin belge üzerinde açıkça belirtilmesi gerekmektedir.) ise, ekspertiz raporunda yer alan fire ve kullanım oranlarının esas alınması ancak, hiçbir surette DİİB'de belirlenen fire ve kullanım oranlarının aşılmaması gerekmektedir.

V. KDV iade hesaplamalarında kullanılması gereken yöntem

Kapasite raporu ve ekspertiz raporu ekinde yer alan sarfiyat oranlarının sektör ortalamalarına göre belirlenmesi ve projede kaydedilen en yüksek sarfiyat oranının genel kullanım oranı olarak dikkate alınması gibi nedenlerle belge kapatmalarında dikkate alınan sarfiyat miktarları, fiili duruma göre olması gereken miktarlardan fazla olması gibi bir sonuç ortaya çıkarabilmektedir. Sonuç olarak; bu bilgiler esas alınarak yapılacak iade hesaplamalarında doğru KDV iade tutarlara ulaşmak mümkün olmayacaktır.

Bu nedenle, DİİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdilerle üretilip yine DİİB kapsamında ihraç edilen ürünlerle ilgili KDV iade hesaplamalarında belge kapatmalarında kullanılan sarfiyat oranlarının değil fiili duruma göre olması gereken kullanım miktar ve oranlarının esas alınması gerekir. Bu amaçla en son güncellenmiş ürün reçetelerindeki birim sarfiyat miktar ve oranları esas alınarak belge kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdi miktarlarının tespit edilmesi ve iade hesaplamaları ile azami iade sınırının belirlenmesinde bu miktarların kullanılması en doğru yol olacaktır.

VI. Gözetime tabi mal ithalatlarında durum

Diğer taraftan Dahilde işleme izin belgesi DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin temin edilen mallar nedeniyle KDV beyannamelerinin "Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli" satırına ithalat beyannamesinde yer alan "mal bedeli" tutarının mı yoksa "KDV matrahı" tutarının mı yazılması gerektiği hususunda tereddüt yaşanması üzerine GİB tarafından verilen 30.11.2018 tarihli özelgenin sonuç bölümünde "Bu itibarla, DİİB kapsamında ithalatı yapılan emtia ile ilgili olarak ödenmeyen KDV tutarının belirlenmesinde, söz konusu malın gümrük istatistiki kıymeti yerine yasal defter ve kayıtlara giren gerçek maliyetinin dikkate alınması mümkün olup, bu durumun iade talebine esas teşkil eden YMM raporunda açıklanması gerekmektedir" şeklinde idari görüş oluşturulmuştur.

Bu özelve göre; özellikle gözetim uygulaması nedeniyle malın gerçek bedeli ile vergiye esas matrahın farklı olduğu ithalat işlemlerinde daha yüksek olan KDV matrahının değil defterle aktarılan fiili maliyetin dikkate alınması mümkündür.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

Maximum refundable VAT

In the Communiqué on VAT General Application, there are different regulations for different types of refunds regarding the VAT upper limit (Maximum refundable VAT) that can be refunded within a period.

The general rule is that the VAT amount to be refunded in a period does not exceed 18% of the transaction price that gives rise to the right to refund. Exceeding this limit is possible due to direct charges. However, in this case, the amount exceeding the limit will be refunded exclusively according to the result of the inspection.

VAT to be refunded due to transactions subject to reduced rate cannot exceed (17%) of transaction value for transactions subject to (1%) rate and (10%) for transactions subject to (%8) rate.

The VAT amount to be refunded to the taxpayers who export the goods purchased with export registration cannot exceed the amount to be calculated by applying the general tax rate to the difference between the export price and the delivery price with the export condition.

VAT to be refunded in the delivery goods manufactured with inputs purchased without paying VAT in scope of inward processing authorization certificate with export registration cannot exceed the amount to be calculated through applying general tax rate to the difference between export registered delivery fee and fee of input purchased domestically and from abroad without paying any VAT in scope of inward processing authorization certificate. This limit is not applied in terms of deliveries with export registration made to foreign trade companies and sectoral foreign trade companies.

VAT to be refunded to a manufacturer exporter which itself exports the goods manufactured with inputs purchased without paying any VAT domestically or from abroad in scope of inward processing authorization certificate shall not exceed the amount to be calculated through applying general rate to the difference between export fee and input fee purchased without paying any VAT in scope of inward processing authorization certificate.

VAT Exemption in terms of housing or workplace sales to foreigners

Due to the population growth in our country, domestic and international migration movements, the increase in the need for housing is continuous and up-to-date, especially in big cities. Due to the recent earthquake disaster, the demand for new housing is also increasing. In order to meet both employment and housing and workplace needs of the construction sector, which is the locomotive of the country's economy, some regulations are made by the government to support this sector.

One of the regulations in question is the regulation made with Article 13-(i) of the Value Added Tax Law. With the regulation that came into force as of 01.04.2017 with the 7th article of the Law dated 23.02.2017 and numbered 6824, VAT exemption was implemented in the first delivery of the buildings constructed as residences or workplaces to foreign individuals or entities under certain conditions. With this regulation, it is aimed to contribute to the country's economy and to increase the foreign exchange income transactions to the country, excluding exports.

Two main elements stand out regarding the exemption application:

- ▶ The first element is to obtain an exemption certification stating that the buyer is not a resident before the sale of the real estate commences.
- ▶ The second basic element is related to the foreign currency prices, and 50% of the foreign currency values must be brought to the country before the issuance date of the invoices subject to the real estate sales transactions; the remaining amount should be brought to the country within 1 year, based on the date of issuance of the invoices.

The problems experienced during the implementation of this exemption have been resolved with subsequent regulations.

There is a period of 3 years to be considered regarding the delivery to foreigners. The house or workplace sold must not be subject to purchase and sale within 3 years. Otherwise, the penal sanctions to be applied consist of the tax not collected on time, tax loss penalty and delay interest and the responsibility belongs to the buyer.

VAT practices in terms of foreign exchange difference

According to article 20 of VAT Law numbered 3065, it is stipulated that tax base is the amount constituting the return for such transactions in terms of delivery and service transactions and amount phrase in question refers to total money, goods and benefits, services and values provided in other methods and represented in money received or owed by any means in return for these transactions from those who receive the goods or serve or act on their behalf and various incomes such as interest, price difference, currency difference, interest, premium, and all kinds of benefits, services and values provided under service and similar names are included in the tax base according to article 24/c of same Law.

According to section III/A-5.3.) "Exchange Differences" of Communiqué on VAT General Application, it is stated that in transactions where the price is denominated in foreign currency or indexed to foreign currency, if the price is partially or fully paid after the date of the taxable event, the exchange differences in favor of the seller are included in

the VAT base and in this framework, exchange differences corresponding to the cost of goods and services will be taken into account in the calculation of the exchange differences to be included in the tax base, and the exchange differences arising from the calculated VAT will not be included in the assessment.

VAT is calculated by issuing an invoice for the favorable exchange rate difference between the date of delivery or service and the date the price is collected and applying the rate applicable to these transactions on the date of delivery or service to the exchange rate difference demonstrated on the invoice.

If there is a foreign exchange difference in favor of the buyer on the date the price is collected, an invoice must be issued by the buyer to the seller over the exchange rate difference and VAT must be calculated at the rate on the date of delivery and service.

In the framework of explanations made under "III A-5.3 Exchange Differences" section of Communiqué on VAT General Application, VAT is not calculated over exchange differences resulting from valuations made in accordance with the Tax Procedure Law at year-ends and advance tax periods.

Within the framework of the explanations in the VAT Law No. 3065 and the VAT General Application Communiqué, the applications regarding exchange rate differences are called to your attention in this article.

Restriction application regarding expenses of personal cars

Regulations have been made in terms of article 13 and 14 of Law on Making Amendments on Digital Service Tax numbered 7194 and Certain laws and Statutory Decree numbered 375 and articles 40 and 68 of Income Tax Law.

In this context, some restrictions have been introduced regarding the deduction of expenses and depreciation of passenger cars from the tax base. In addition, restrictions have been imposed on the deduction of VAT incurred due to these expenses. It has been discussed how the expenses of passenger cars will be deducted from the tax base, how the VAT incurred will be deducted and how the depreciation expenses of passenger cars will be taken into account.

With the Income Tax General Communiqué Serial No. 323 published in the repetitive Official Gazette dated 30.12.2022, the limits to be applied in 2023 have been re-determined and presented to your attention below:

- ▶ The total amount of VAT and SCT that can be recognized as expense in the purchase of passenger cars has been increased to 440,000 TRY from 200,000 TRY,

- ▶ Amount limit in case it is preferred to make depreciation based on amount excluding VAT and SCT has been increased to 500.000 TRY from 230.000 TRY,
- ▶ Amount limit in case it is preferred to make depreciation based on total amount through adding VAT and SCT to the cost of passenger car has been increased to 950.000 TRY from 430.000 TRY,
- ▶ Amount which can be recognized as expense regarding leased passenger cars has been increased to 17.000 TRY from 8.000 TRY excluding VAT on a monthly basis.

VAT refund of organizer firms in scope of international transportation

In the globalizing world, international buying and selling activities have resulted in a significant increase in international transportation activities.

The fact that our country has a high import and export potential and that countries close to Europe-Turkey and Europe-Middle East Trade in terms of geographical location and the Bosphorus route frequently use our country's transportation channels increase the importance of international transportation activities.

In order to compete in global markets, international transportation activities are exempted from value added tax.

With the exemption in question, transit and freight and passenger transportation between Turkey and foreign countries by sea, air, road and rail are exempt from VAT according to Cabinet Decree numbered 84/8889 published based on the authorization granted to the Cabinet under article 14/1 of Law numbered 3065.

The exemption provision covers both the organizer companies and the companies that actually carry out the transportation business. This issue is stated as follows in General Communiqué on VAT Applications: "In case all or some of the transportation activities within the scope of the exception are carried out by other carriers, no tax is calculated for either activity since these activities of the organizer firm, which undertakes the work as the addressee against the company that makes the transport, and the firm that carries out the actual transport as the second-degree contractor, fall within the scope of the exemption. However, if the transportation activity of the second degree contractor starts and ends within Turkey, these works are subject to VAT."

In this article, the issues that need to be considered in order not to cause double refunds in VAT refunds to be made both to the organizer company and to the company that performs the actual transportation have been discussed in case the international transportation business is outsourced to other carriers.

Problems regarding certification of transferring of service export fees to Turkey

Regulations regarding export transactions and export exemption are widely covered in Articles 11 and 12 of the Value Added Tax Law. Since the exceptional transactions arising from the export of goods are documented with the customs exit declarations, there is no significant problem as to whether the exception will be applied or not while there may be different interpretations and practices regarding whether the conditions for the service export exemption are fulfilled or not.

Transferring the fee to Turkey, which was previously accepted as a condition of the exemption application, has become one of the conditions of refund subsequent to the amendment made in the Communiqué. Accordingly, the VAT incurred in relation to the declared transactions related to the export of services and which cannot be compensated through deductions, cannot be refunded until the service fee is transferred to Turkey in foreign currency or TRY.

Problems towards practice such as transferring of fee to Turkey in TRY, the company receiving the service and the company making the payment are different, the service fee is collected in advance in cash or as a deduction to the current account have been resolved through regulations of the communiqué and administrative opinions given with respect to the case.

VAT practices in regions where force majeure has been announced due to earthquake

It is mentioned in the Communiqué on making amendments on Serial No:45 Value Added Tax General Practices that a state of force majeure was declared by the Ministry of Treasury and Finance in Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa and Elazığ provinces and in Gürün district of Sivas province, which were affected by the earthquake regarding the earthquake occurred in Kahramanmaraş province on 06.02.2023.

In this context, it has been accepted that the taxpayers who have a liability record in the mentioned places as of the earthquake date are in a state of force majeure between 06.02.2023 and 31.07.2023 (including this date) in terms of the implementation of tax laws due to these obligations.

The following periods have been extended during force majeure period:

- ▶ The deadlines for the tax returns and notifications to be submitted,
- ▶ Payment periods of taxes accrued on these declarations and notifications,
- ▶ Payment period of all kinds of taxes, penalties and delay interest accrued before the earthquake date, whose payment period coincides with the period declared as force majeure,
- ▶ The second installment payment period of 2023 motor vehicle tax,
- ▶ Payment period of all kinds of taxes, penalties and delay interest which are completed before the earthquake date, ex officio or levied by the administration and whose due dates coincide after the start of force majeure.

Accordingly, the declarations and notifications that must be submitted during the force majeure period can be submitted until the end of Tuesday, 15.08.2023, and the taxes accrued on these declarations and notifications, as well as the other taxes, penalties and delay interests mentioned above, can be paid until the end of Thursday, 31.08.2023.

However, advance tax returns for the first advance tax period of 2023, which must be submitted within the period of force majeure, will not be submitted by the taxpayers located in the said places.

In addition, tax debts of taxpayers in these places will be paid in installments up to 24 months without any interest, provided that they apply until the end of Monday, 02.10.2023 and meet the necessary conditions.

There is no limitation on the nature and amount of in-kind aid in the aid in kind to the earthquake zone. In case the total amount of cash aids exceeds TRY 50,000, the exceeding amount will be taxed as a fee.

VAT withholding will not be applied between 6 February 2023 and 31 July 2023 (including this date) for the purchase of goods/services within the scope of partial withholding by taxpayers located in provinces and districts where force majeure has been declared. In cases where only the seller's or both the buyer's and the seller's liability records are located in the provinces and districts where force majeure has been declared, the withholding invoice will continue to be issued by acting within the framework of the general principles.

In the delivery of prefabricated buildings and containers, the VAT rate will be applied as 1% until 31.12.2023, regardless of who is the invoice addressee, the intended use of the said goods and where they are used.


For taxpayers who have taken an additional period of less than three months due to force majeure or unexpected circumstances, in case the date of the additional period coincides between 06.02.2023 and 31.07.2023 (including these dates), the said additional period will also be completed to three months without the need for an application.

Some arrangements have also been made in VAT refund practices in places where force majeure has been declared.

Determination of input used in production of goods subject to exports made in scope of inward processing regime certificate and procured without paying any VAT

In the "Notification of Export Registered Deliveries" table of the VAT declaration No. 1, "The Value of Goods Supplied Without Paying Domestic and International VAT" is written and the VAT upper limit to be refunded due to these transactions is determined by taking into account the amount written on the line.

A situation similar to the practice for export registered deliveries has also been introduced with the Communiqué with Serial Number 41 for VAT refund receivables that will arise due to export transactions. For this purpose, the following column has been added to the "Transactions Covered by Full Exemption" table of the declaration.

"301 "Export of Goods"
338 "Good export of manufacturers" code.  Purchased without paying any VAT
"Cost of goods" column has been added to

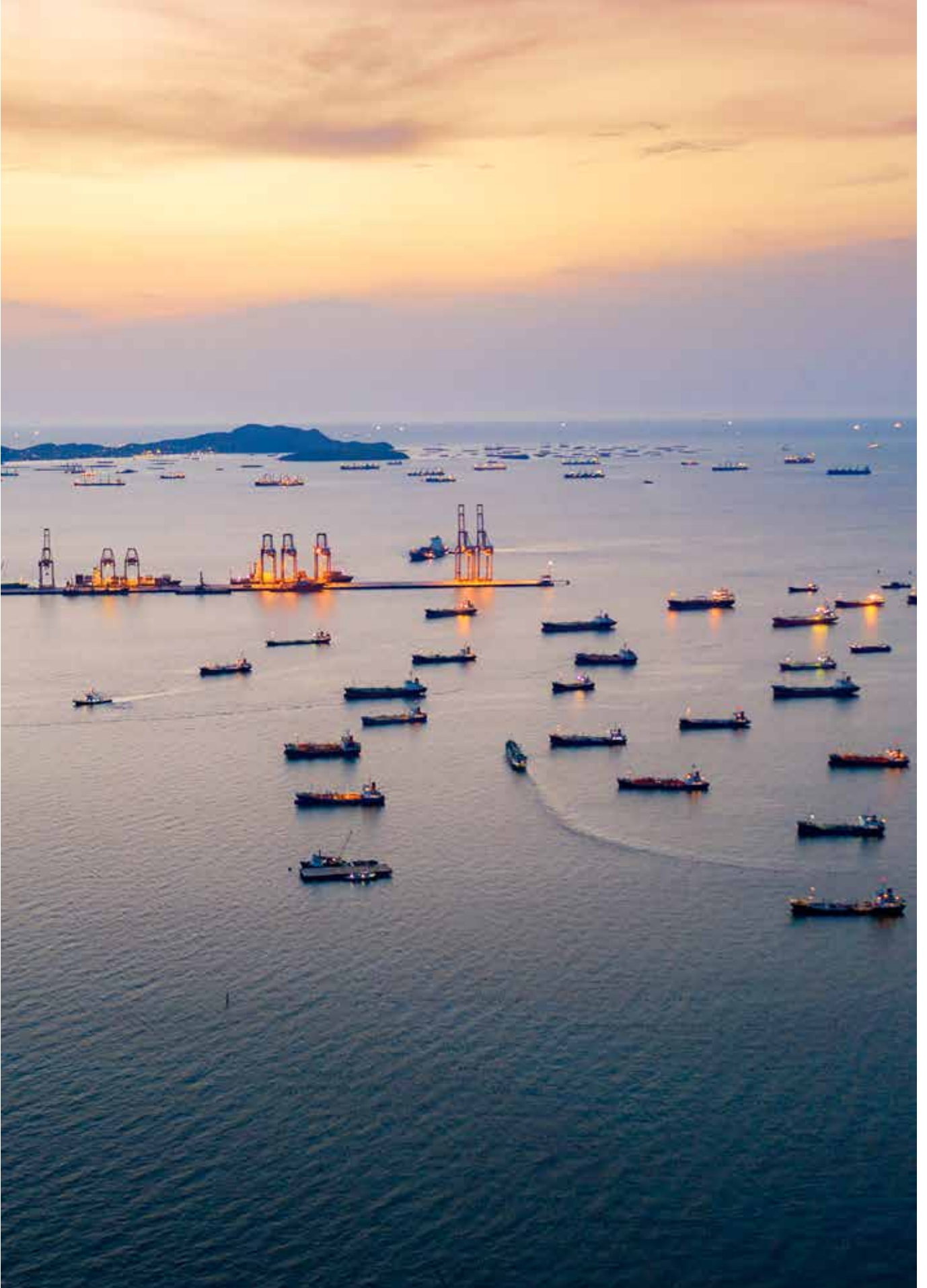
Transactions covered by full exemption			
Exemption type	Delivery and Service amount	Purchased without paying any VAT	Incurred VAT
301- Export of Goods	3.143.234,67	0,00	0,00
338- Good exports of Manufacturers (VAT General Application Communiqué -(II/A-1.1.4.2))	28.247.136,67	5.084.943,39	2.316.219,34

When calculating the VAT amount to be refunded due to exports realized within the scope of inward processing regime certificate, the VAT burden on the inputs that are supplied or to be provided without paying VAT within the scope of the document should not be taken into account. The determination of the input cost included in the transactions that give rise to the right of return and obtained without paying VAT is of utmost importance in terms of calculating the VAT amount to be refunded fully and accurately.

The correct calculation of the cost of goods supplied without paying VAT is also important for determining the maximum refundable VAT amount. Because the VAT to be refunded due to exports carried out within the scope of inward processing regime certificate cannot exceed 10% or 18% of the difference between the export value and the cost of the inputs supplied without VAT payment.

In closing the Inward Processing Regime certificates, the consumption usage rates determined in general and according to the sector averages included in the capacity report and expertise reports are taken as basis.

However, the actual situation is essential in taxation. For this reason, the actual unit usage rates in the updated product recipes should be taken as basis in VAT refund calculations.



Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.

Geçtiğimiz ay “Gümrükte Gündem”i belirleyen en önemli konu ABD menşeli bazı ürünlerin ithalatında ek mali yükümlülük uygulanmasına dair karara geçici madde eklenmesi olmuştur.

İlaveten; geri kazanım katılım payı beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatılmış, bazı hububat ürünleri ithalinde vergi gümrük vergisi oranları değiştirilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin detaylar ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz:

1. ABD menşeli bazı ürünlerin ithalatında ek mali yükümlülük uygulanmasına dair karara geçici madde eklendi.

20.04.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7110 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2018/11973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yürürlüğe konulan Amerika Birleşik Devletleri Menşeli Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Karar’ın, başlamış işleme ilişkin geçici 1’inci maddesi yürürlükten kaldırılmış olup, mezkur Karar’ın yürürlüğe girdiği 21.06.2018 tarihinden önce gümrüklere sunularak özet beyan verilmiş olanlar da dâhil olmak üzere, mülga geçici 1’inci maddede belirtildiği biçimde özet beyan verilen eşyanın ithalatına ilişkin gümrük beyannamesinin, 20.04.2023 tarihini takip eden günden itibaren en geç 30 gün içerisinde tescil edilmesi hâlinde, özet beyan kapsamı eşyaya ilişkin olarak söz konusu ek mali yükümlülüğün tahsil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu değişiklik, 20 Nisan 2023 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. Geri kazanım katılım payı beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 25 Nisan 2023 tarihli ve 154 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 2 Mayıs 2023 günü sonuna kadar verilmesi gereken Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamelerinin verilme süresi ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden payların ödeme süresi 5 Mayıs 2023 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

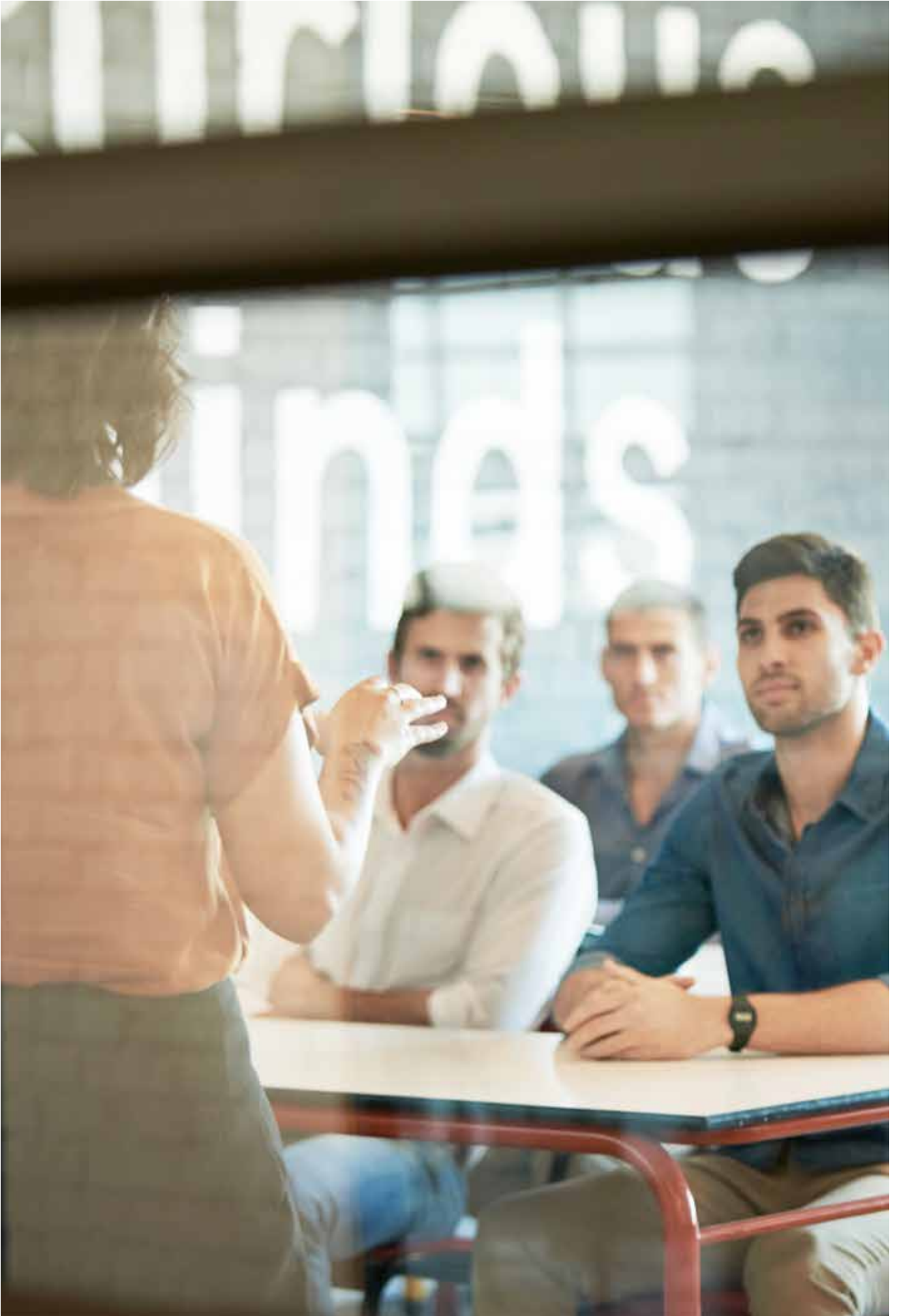
3. Bazı hububat ürünleri ithalinde vergi gümrük vergisi oranları değiştirildi.

25 Nisan 2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7167 sayılı Karar ile, 10. fasılda yer alan kimi hububat ürünlerinin gümrük vergisi artırılmıştır.

İlaveten, bazı ürünlerde gümrük vergisinin 30 Nisan 2023 tarihine kadar %0 uygulanacağına dair dipnot da kaldırılmıştır.

Söz konusu Karar, 1 Mayıs 2023 tarihinde yürürlüğe girmiş olup vergi oranlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

GTİP	Tanım	AB,BK	GÜR	B-HER	G .KORE	MLZ	SNG	KOS	VNZ	TPS-OIC	D-8	DÜ
1001.19.00.00.00	Diğerleri	130	130	0	130	130	130	130	130	130	130	130
1001.99.00.00.11	Adi buğday	130	130	0	130	130	130	130	130	130	130	130
1001.99.00.00.12	Mahlut	130	130	0	130	130	130	130	130	130	130	130
1001.99.00.00.13	Kaplıca (kızıl) buğday	130	130	0	130	130	130	130	130	130	130	130
1002.90.00.00.00	Diğerleri	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130
1003.90.00.00.11	Beyaz arpa	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130
1003.90.00.00.12	Maltlık arpa	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130
1003.90.00.00.19	Diğerleri	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130
1004.90.00.00.00	Diğerleri	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130
1005.90.00.00.11	Cin mısırı	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130
1005.90.00.00.19	Diğerleri	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130
1007.90.00.00.00	Diğerleri	130	130	0	130	130	16,2	130	130	130	130	130



Sosyal güvenlikte son gelişmeler

Geçtiğimiz ay iş ve sosyal güvenlik alanında yaşanan gelişmeler şu şekilde olmuştur:

A. İşletmeler için MEB'in süper teşviki Ustalık Telafi Programı (UTP) devam ediyor.

UTP; tüm lise ve üniversite mezunlarına 27 haftada (6,5 ay) uluslararası geçerliliği olan, süresiz MYK niteliğinde ustalık belgesi alma hakkı veren özel bir projedir. Programdan ayrıca işverenler için çok cazip maddi destek söz konusudur.

1. Genel bilgiler

- ▶ İlk önce 24 alan 97 dalda "Mesleki Eğitim Merkezi Telafi Çerçeve Öğretim Programları" hazırlanmış, Talim ve Terbiye Kurulunun 02.09.2021 tarihli ve 34 sayılı Kurul Kararı ile uygun bulunarak uygulamaya konulmuştur. Şu anda 34 ana sektör ve 184 alt sektörde uygulanan Ustalık Telafi Programı MESEM tarafından uygulanmaktadır.
- ▶ Bu programlardan hangi yılda mezun olduklarına bakılmaksızın istemeleri halinde tüm lise ve üniversite mezunları yararlanabileceklerdir.
- ▶ Uygun işçilerin eğitim için mesaiden ayrılmaları, okula gitmeleri söz konusu değildir. Eğitim süresince çalışanlar mevcut işlerini yapmaya devam edeceklerdir.
- ▶ Programın süresi ilgili alan/dalın çerçeve öğretim programında belirtilen süre kadar olup en fazla 27 hafta olarak uygulanacaktır.
- ▶ Programın eğitim içeriğinin tamamı işletmelerde yapılacaktır.
- ▶ Eğitime bir işletme ile sözleşme yapılması akabinde başlanacaktır.
- ▶ Öğrenciler yapılan ustalık beceri sınavına, eğitimlerini tamamladıkları tarih itibarıyla açılacak ilk sınav döneminde alınabileceklerdir.
- ▶ Eğitim sonunda başarılı olanlara Ustalık Belgesi düzenlenecektir.
- ▶ Sınavda başarı zorunluluğu yoktur.

2. Uygulama süreci



3. Finansal getiriler

Kişi Sayısı	Destek Tutarı (Kişi Başı)	Aylık Destek Tutarı	Program Süresi	Toplam Destek Tutarı
100 Çalışan	4.250,00 TL	425.000,00 TL	6.5 Ay	2.762.500,00 TL
500 Çalışan	4.250,00 TL	2.125.000,00 TL	6.5 Ay	13.812.500,00 TL
1.000 Çalışan	4.250,00 TL	4.250.000,00 TL	6.5 Ay	27.625.000,00 TL

4. Program yükümlülükleri

Uсталık telafi programları kapsamında iş birliği yapacak işletmelerin;

- ▶ İşbaşı eğitim programlarında olduğu gibi sigortalı sayısını korumak,
- ▶ Program bittikten sonra istihdam zorunluluğu,
- ▶ Diğer SGK teşvikleri ile bağlantısı

bulunmamaktadır.

Not: EY SGK birimi UTP teşvikinde müşterilerine destek sağlamaktadır. Daha fazla bilgi için bize ulaşabilirsiniz.

B. Sosyal güvenlik destek primi işveren hissesi beş puanlık prim indirimi uygulaması başladı.

Bilindiği üzere 03.03.2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7438 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1'inci maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na geçici 95'inci madde eklenmiştir.

Söz konusu madde kapsamında EYT'den emekli olarak tekrar aynı iş yerinde istihdam edilecekler için getirilen 5 puanlık prim teşvikine ilişkin 2023/19 sayılı SGK Genelgesi internet sisteminden yayımlanmıştır.

Özetle;

a) 03.03.2023 tarihi ve sonrasında yaşlılık veya emekli aylığı talebi nedeniyle sigortalının işten ayrılış bildirgesinin "8-Emeklilik (Yaşlılık) veya Toptan Ödeme" işten çıkış kodundan düzenlenerek Kuruma gönderilmesi ve sigortalının işten ayrılış tarihini takip eden 30 gün içerisinde aynı iş yerinden sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya başlaması gerekir.

Bu kapsamda;

02.03.2023 tarihi ve öncesi işten ayrılış tarihlerine ilişkin düzenlenen işten ayrılış bildirgeleri dikkate alınmayacaktır.

Sigortalının işten ayrılış tarihini takip eden 30 gün içerisinde aynı iş yerinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya başlaması gerektiğinden bahse konu 30 günlük sürenin bitim tarihinin hafta tatili ya da resmî tatile rastlaması halinde 30 günlük sürenin uzatımına gidilmeyecektir.

Destek kapsamına giren sigortalılara ilişkin, işverenler tarafından düzenlenecek işten ayrılış bildirgeleri ile işe giriş bildirgelerindeki iş yeri sicil numaralarının aynı olması gerekmektedir.

Asıl veya alt işverenlerce bildirilen ve yaşlılık veya emekli aylığı talebi nedeniyle işten ayrılış bildirgesi düzenlenen sigortalıların işten ayrılış tarihini takip eden 30 gün içinde yaşlılık veya emekli aylığı talebi nedeniyle işten ayrılış bildirgesi düzenlenen asıl işverene veya alt işverene ait iş yerinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya başlamaları halinde kanunda belirtilen diğer şartların sağlanması kaydıyla yaşlılık veya emekli aylığı talebi nedeniyle işten ayrılış bildirgesi düzenlenen asıl işveren veya alt işveren bu indirimden yararlanılabilecektir.

5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamına giren sigortalılar, hizmet akdi ile aynı ayda birden fazla işveren tarafından çalıştırılabildiğinden, 5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında yaşlılık ve emekli aylığı talebi nedeniyle "8-Emeklilik (Yaşlılık) veya Toptan Ödeme" işten çıkış kodundan sigortalının işten ayrılışını veren her bir iş yeri, Kanun'da aranan şartları sağlaması kaydıyla bu sigortalıdan dolayı bu indirimden yararlanılabilecektir.

b) Sigortalının 03.03.2023 tarihi ve sonrasında yaşlılık veya emekli aylığı talebinde bulunması ve bu talebe istinaden sigortalıya 5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesi kapsamında ilk defa yaşlılık veya emekli aylığı bağlanması gerekir.

Buna göre, indirim kapsamında bildirilen sigortalıya 5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinin birinci fıkrasına istinaden ilk defa yaşlılık veya emekli aylığı bağlanmamış olması halinde, bu indirimden yararlanılamayacağı gibi bu sigortalı için yersiz yararlanılan indirim tutarları 5510 sayılı Kanun'un 89'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte işverenden tahsil edilecektir.

c) İş yerinin özel sektör işverenine ait olması gerekir.

5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinde yer alan beş puanlık indirimden, ihale konusu iş üstlenen iş yerleri hariç olmak üzere, özel sektör işverenlerine ait iş yerlerinde çalışan sigortalılar ile 5510 sayılı Kanun'un ek 9'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında ev hizmetlerinde 10 gün ve daha fazla çalışan sigortalılardan dolayı yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla, ihale konusu iş üstlenen iş yeri işverenleri, mahiyet kodu (1) veya (3) olarak tescil edilmiş iş yerleri ya da resmi nitelikte olduğu halde mahiyet kodu (2) veya (4) olarak tescil edilmiş iş yeri işverenleri ile 5335 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait iş yerleri bahse konu indirimden yararlanamayacaktır.

d) Aylık prim ve hizmet belgesinin/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içinde verilmesi gerekir.

İndirimden yararlanabilmek için indirim kapsamına giren sigortalılar için 5510 Kanun numarası seçilmek suretiyle düzenlenmiş olan "2 nolu Sosyal Güvenlik Destek Primine Tabi Çalışanlar" veya "48 nolu Yeraltında Çalışanlar Emekliler" belge türlerine ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinin/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içerisinde verilmiş olması gerekmektedir.

5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için cari aya ilişkin düzenlenecek asıl, ek veya iptal nitelikteki aylık prim ve hizmet belgesini özel nitelikteki iş yeri işverenleri, en geç belgenin ilişkin olduğu ayı takip eden ayın 26'sında saat 23.59'a kadar e-Sigorta kanalıyla Kuruma göndermek zorundadırlar.

e) Tahakkuk eden primlerin yasal süresi içinde ödenmesi gerekir.

15510 sayılı Kanun numarası seçilmek suretiyle yasal süresi içinde verilmiş olan aylık prim ve hizmet belgelerinden/ muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinden dolayı tahakkuk

eden sosyal güvenlik destek primi beş puanlık indiriminden yararlanabilmek için aynı aya ilişkin düzenlenmiş aylık prim ve hizmet belgelerinden/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinden dolayı tahakkuk etmiş olup, indirim sonrası işveren tarafından ödenmesi gereken ilgili aya ait tahakkuk eden tüm sigorta primlerinin yasal süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

15510 kanun numarası seçilmek suretiyle tahakkuk etmiş sigorta primlerinin yasal süresi içinde ödenmesine rağmen, işsizlik sigortası primlerinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde ise, ilgili ay için söz konusu indirimden yararlanılabilecek, buna karşın ödenmemiş veya eksik ödenmiş işsizlik sigortası primleri gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte ödenmediği sürece takip eden aylarda sosyal güvenlik destek primi beş puanlık prim indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

f) İşverenin Türkiye geneli yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması, borçlarının çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine istinaden tecil ve taksitlendirilmiş olması gerekir.

İşverenin Türkiye genelindeki iş yerlerinden herhangi birinin yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcunun bulunması halinde, yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmayan iş yerlerinden dolayı da bu indirimden yararlanılamayacaktır.

İşverenlerin Kurumda kendi adına tescil edilmiş tüm iş yerlerinden ve kendi adına tescil edilmiş tüm alt işverenliklerinden kaynaklanan yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçları sorgulanacaktır. Bu sorgulama gerçek kişi işverenlerde T.C. kimlik numarası, tüzel kişi işverenlerde vergi kimlik numarası esas alınmak suretiyle yapılacaktır.

Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçları bulunmakla birlikte, söz konusu borçları çeşitli kanunlar gereğince yapılandırılmış veya 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine istinaden tecil ve taksitlendirilmiş olan işverenler, yapılandırma veya taksitlendirme işlemlerinin devam ediyor olması ve yapılandırma veya taksitlendirme kapsamına girmeyen başka borçlarının bulunmaması kaydıyla sosyal güvenlik destek primi beş puanlık indiriminden yararlanabileceklerdir.

Ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi nedeniyle yapılandırma veya tecil ve taksitlendirme anlaşmaları bozma koşuluna giren işverenlerin, bozma koşulunun olduğu tarihi takip eden aybaşından itibaren 5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinde yer alan indirimden yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.

g) Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedeği veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespitin bulunmaması gerekir.

h) Sosyal güvenlik destek primi işveren hissesinin hazinece karşılanacak beş puanlık kısmının hesaplanması:

5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sosyal güvenlik destek primine tabi çalışacak sigortalılara ilişkin ödenecek prim oranı, prime esas kazancın %32'si olarak belirlenmiştir. Bu oranın 7,5 puanına isabet eden kısmı sigortalı payını, 24,5 puanına isabet eden kısmı ise işveren payını oluşturmaktadır. 5510 sayılı Kanun'a eklenen geçici 95'inci maddenin birinci fıkrası kapsamında emekli olanların en son çalıştıkları özel sektör iş yerinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya başlamaları halinde sosyal güvenlik destek primi işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutarın Hazinece karşılanması hükmüne bağlanmıştır.

Örnek: Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmayan (D) Anonim Şirketinin, kapsama giren 3 sigortalısına ilişkin 2 nolu belge türü ve 15510 kanun numarası seçilmek suretiyle düzenlenmiş olduğu 2023/Nisan ayına ilişkin muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde kayıtlı sigortalılarına ait prime esas kazanç tutarı toplamının 30.024,00 TL olduğu varsayıldığında,

$30.024,00 \times \%5 = 1.501,20$ TL'si işveren hissesine ait Hazinece karşılanacak olan tutar, $30.024,00 \times \%19,5 = 5.854,68$ TL'si işveren hissesine ait işverence ödenecek olan tutar, $30.024,00 \times \%7,5 = 2.251,80$ TL'si sigortalı hissesine ait işverence ödenecek tutar,

olacaktır.

Bu durumda, işveren tarafından ödenmesi gereken 8.106,48 TL'nin (5.854,68 +2.251,80) yasal ödeme süresinin son günü olan 31.05.2023 tarihine kadar ödenmesi halinde, 1.501,20 TL tutarındaki sigorta primi Hazinece karşılanacaktır.

Buna karşın, işveren tarafından ödenmesi gereken 8.106,48 TL tutarındaki sigorta priminin, 31.05.2023 tarihine kadar ödenmediği veya eksik ödendiği takdirde, 8.106,48 TL + 1.501,20 TL = 9.607,68 TL'nin tamamı gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte işverenden tahsil edilecektir.

ı) Sosyal güvenlik destek primi işveren hissesi indiriminin süresi:

5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinde yer alan beş puanlık indirimden, indirim kapsamına giren sigortalıların ilk defa yaşlılık veya emekli aylığı bağlanmadan önce en son çalıştıkları iş yerinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalıştıkları süre boyunca yararlanılabilecektir. Başka bir ifade ile indirim kapsamında sosyal güvenlik destek primine tabi çalışan sigortalılar bu iş yerlerinde işten ayrılmadıkları sürece, işverenler bu sigortalılardan dolayı indirimden yararlanılabilecektir. Sosyal güvenlik destek primi indiriminden yararlanılan sigortalılar için işten ayrılış bildirgesi verilmesi halinde, söz konusu sigortalılar aynı iş yerinde yeniden sosyal güvenlik destek primine tabi işe başlasa dahi, bu sigortalılardan dolayı söz konusu indirimden yararlanılamayacaktır.

ii) İndirimden yararlanmak amacıyla yapılacak olan başvurunun şekli:

Beş puanlık indirimden yararlanabilmesi için, işverenlerce

e-SGK kanalıyla başvuruda bulunulması gerekmektedir.

İşverenlerce kapsama giren sigortalılara ilişkin yapılacak başvurular, www.sgk.gov.tr adresinden giriş yapılmak suretiyle erişilen "e-SGK/ İşveren/ İşveren Sistemi <https://uyg.sgk.gov.tr/IsverenSistemi/>Teşvikten Faydalanılacak Sigortalı Tanımlama" ekranında yer alan "15510- Sosyal Güvenlik Destek Primi İndirimi" menüsü vasıtasıyla yapılacaktır.

Söz konusu ekranlar vasıtasıyla yapılacak olan tanımlama işlemleri sırasında sigortalı için tanımlama yapılacak iş yeri sicil numarasında kayıtlı;

5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinin yürürlük tarihi ve sonrasında "8-Emeklilik (Yaşlılık) veya Toptan Ödeme" işten çıkış kodu ile işten ayrılış bildirgesinin bulunup bulunmadığı,

İşten ayrılış tarihini takip eden 30 gün içinde sosyal güvenlik destek primine tabi olarak en son çalışılan iş yerine ait işe giriş bildirgesinin bulunup bulunmadığı,

Sistem tarafından kontrol edilmek suretiyle kapsama giren sigortalıların sisteme tanımlanması sağlanacaktır.

İşverenlerce "İşveren Sistemi" üzerinden yapılacak olan tanımlamalar sırasında, kapsama giren sigortalılara ilişkin yukarıda belirtilen kontroller sistem tarafından elektronik ortamda yapılacağından, sigortalılara ilişkin tanımlama işleminin sisteme kaydedilmesi gerekmekte olup sosyal güvenlik il müdürlükleri/sosyal güvenlik merkezlerine herhangi bir belge ibraz edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, kapsama giren sigortalılara 5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında yaşlılık veya emekli aylığı bağlanıp bağlanmadığı hususu tanımlama sırasında tespit edilemediğinden, 15510 kanun numaralı teşvik tanımlamasının yapılmasından sonra sosyal güvenlik destek primi indiriminden yararlanan sigortalıların 03.03.2023 tarihi ve sonrasında yaşlılık veya emekli aylığı talebinde bulunduğu, ancak bu talebe istinaden sigortalılara 5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesi kapsamında ilk defa yaşlılık veya emekli aylığı bağlanmadığının sonradan tespit edilmesi durumunda, indirimden yersiz yararlanan sigortalılar hatalı teşvik listesi ile takip edilecektir.

j) Diğer hususlar:

Aylık prim hizmet belgelerini/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini 15510 kanun numarasını seçerek Kuruma gönderen işverenlerin, anılan maddede yer alan şartları taşıyıp taşımadıkları, ünitelerin sigorta primleri servislerince her ay düzenli olarak kontrol edilecek ve söz konusu indirimden yararlanmaması gerektiği halde yararlanmış olan işverenlerle ilgili olarak yersiz yararlanan prim tutarları gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte işverenlerden tahsil edilecektir.

5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinde yer alan indirimden yararlanmakta olan bir iş yerinin farklı bir sosyal güvenlik merkezine nakli halinde, anılan maddede yer alan indirimden nakil tarihinden önce yararlanan sigortalılardan dolayı, anılan maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla nakil tarihinden sonra da yararlanması mümkün bulunmaktadır.

İş yerinin 5510 sayılı Kanun kapsamında devri ya da intikali halinde iş yeri sicil numarası değişmeyeceğinden devir veya

intikal tarihinden önce indirimden yararlanan sigortalılardan dolayı anılan maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla devir veya intikal tarihinden sonra da indirimden yararlanılmaya devam edilir.

Şirketlerin nevelerinin değişmesi, birleşmesi veya bir şirketin diğer bir şirkete katılması ya da adi şirketlerde yeni ortak alınması veya adi ortaklığın gerçek kişiye dönüşmesi durumunda iş yeri sicil numarası değişmeyeceğinden bu değişikliklerden önce indirimden yararlanan sigortalılardan dolayı anılan maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla değişiklik sonrasında da indirimden yararlanılmaya devam edilir.

İndirimden yararlanan sigortalıların aynı işverene ait başka bir iş yerinde naklen ve hizmet akdi sona ermeden çalışmaya başlaması halinde, aynı iş yerinde çalışmaya devam etme şartının ihlali nedeniyle bu sigortalılardan dolayı bu indirimden nakil tarihi itibarıyla yararlanılamayacaktır.

5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinde yer alan indirimden yararlanmış olan işverenler, Hazinece karşılanmış olan prim tutarlarını, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alamayacaktır.

5510 sayılı Kanun'un geçici 95'inci maddesinde yer alan indirimden, bu maddede belirtilen şartların yanı sıra 5510 sayılı Kanun'un 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan şartların da sağlanması kaydıyla yararlanılabilecektir.

5510 sayılı Kanun'un 81'inci maddesinin (ı) bendinde yer alan hüküm gereğince yurt dışında çalışan sigortalılardan dolayı sosyal güvenlik destek primi beş puanlık işveren hissesi indiriminden yararlanması mümkün değildir.

506 sayılı Kanun'un geçici 20'nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personel istihdam eden sandıklar, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, oda, borsa ve birlikler sosyal güvenlik destek primi beş puanlık indirimden yararlanamayacaklardır. Çünkü bu sigortalılar halihazırda 01.02.2019 tarihinden itibaren 5510 sayılı Kanun'un 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası beş puanlık indirimden yararlanmamaktadırlar.



Danıştay 9. Daire'nin 20.09.2022 tarihli ve 2019/4294 esas numaralı kararı

Konu: Davacı şirket tarafından, ilişkili şirkete verdiği borçlardan edindiği ve ihtirazi kayıtlı beyan ettiği faiz geliri üzerinden tahakkuk ettirilen 2017 yılı kurumlar vergisinin kaldırılması ve dönem mali zararının azaltılması işleminin iptali istemine ilişkindir.

Özet: İlk Derece Mahkemesi konu ile ilgili olarak Vergi Mahkemesi'nin ilgili kararıyla; kurumlar vergisi yönünden; davacı şirket tarafından, davacı şirketin ilişkili olduğu şirkete verdiği borç tutarının tamamının adı geçen şirket nezdinde örtülü sermaye niteliğine dönüştüğü, davacının ilişkili şirkete kullandırdığı borç tutarı karşılığında elde ettiği faiz gelirini faturalandırarak muhasebeleştirdiği, ilişkili şirketçe söz konusu faizlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesine karşın ilişkili şirketin ticari bilanço zararı ve geçmiş yıl zararlarının mahsubu nedeniyle örtülü sermayeye isabet eden faizlere ilişkin vergilerin ödenmediği anlaşıldığından, davacı şirketin söz konusu faiz gelirini gelir hesabında (istisna uygulanan tutar olarak) dikkate alabilmesi için ilişkili şirketçe bu faiz gelirinе dair düzeltmenin yapılması ve vergisinin ödenmesi şart olup olayda bu koşul gerçekleşmediğinden istisna uygulanmasının hukuken mümkün olmadığı, dolayısıyla bu doğrultuda yapılan dava konusu tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı; dönem mali zararının azaltılması işlemi yönünden ise; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi gereğince idari yargı yerlerinde açılan iptal davalarında dosyaya konu işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka aykırı olup olmadıkları denetleneyeceği, bu kapsamda birbirinin sebep ve sonucu olan idari işlemlerden sebep unsuruna ilişkin idari işlem hukuka aykırı olursa, sonuç (konu) unsuruna ilişkin işlem de aynı nedenle hukuka aykırı olacağı, bu itibarla, dava konusu dönem zararının azaltılması yolundaki idari işlemin sebep unsurunu teşkil eden tahakkuk işleminde yukarıda belirtildiği üzere hukuka aykırılık görülmediğinden, dava konusu dönem safi mali zarar tutarının azaltılması yolundaki işlemde de aynı gerekçelerle hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönünde karar vermiştir.

Bölge İdare Mahkemesi ise konu ile ilgili olarak İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay 9. Dairesi konu ile ilgili olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12.4. ve 12.4.1. maddelerinde yer alan ifadelerin değerlendirilmesinden, borç alan kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısma tekabül eden borca ilişkin yaptığı faiz ödemesinin, kâr payı dağıtımını olarak değerlendirilmesi gerektiğini, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı 12.4. maddesinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağını, kur farklarının bu kapsamda değerlendirilmeyeceğini ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Kâr payı ile yedek akçeler arasındaki münasebet" başlıklı 469. maddesinde kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gerekli diğer paralar safi kardan ayrılmadıkça kâr payının dağıtılamayacağını; "Kâr payı" başlıklı 470. maddesinde ise kâr payının ancak safi kardan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceğini belirtmiştir.

Dosyanın incelenmesinden; davacı şirket tarafından, ortaklarıyla ilişkili olan şirkete verilen borç tutarının anılan şirketin öz sermayesinin üç katını aşan kısma denk gelen borç tutarının örtülü sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle bu kısım üzerinden yapılan faiz ödemelerinin, bu şirket tarafından ihtirazi kayıtlarla verilen 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kanunene kabul edilmeyen gider olarak gösterildiği, bunun üzerine davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtlarla verilen 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde, örtülü sermaye üzerinden elde edilerek beyan edilen faiz gelirinin, kâr payı olarak nitelendirilmesi sebebiyle iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülerek, örtülü sermayeye ilişkin faiz geliri üzerinden tahakkuk eden 2017 yılı kurumlar vergisinin kaldırılmasının istenildiği anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle; davacının temyiz isteminin kabulüne, Vergi Dava Dairesinin kararının bozulmasına, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 20/09/2022 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 15.02.2023 tarihli ve 2021/499 esas numaralı 2023/94 no'lu kararı

Konu: Davacı tarafından, örtülü sermaye üzerinden elde edilen ve kâr payı olarak kabul edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisinin konusuna girmediği ihtirazi kaydıyla verilen 2013 yılının Aralık dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen 684.417,66 TL tutarındaki verginin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Özet: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 4. maddesinde ise hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, kiralamak, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği hükmüne yer verilmiştir.

Hizmetin Kanun'da bu şekilde tanımlanması, katma değer vergisi açısından hizmet kavramına çok geniş bir boyut kazandırmıştır. Tanıma göre mal satışı dışında kalan bütün ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri hizmet sayılmaktadır.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (e) işaretli bendindeki istisnadan işaretli banka, banker ve sigorta şirketleri dışında kim tarafından yapılsa yapılsın her türlü borç verme ve finansman temini işlemlerinin katma değer vergisine tabi olacağı sonucu çıkmaktadır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin (c) işaretli bendinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olacağı belirtilmiştir.

Uyuşmazlıkta, davacı şirketçe diğer grup şirketlerinden olan alacaklarına faiz uygulandığı ve adat hesaplaması yapılarak belirlenen faiz gelirinin faturalandırıldığı, söz konusu gelirin iştiraklerden elde edilen kâr payı olduğu, kâr dağıtımının katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay olmadığından

bahisle ihtirazi kayıtlarla beyanname verildiği anlaşılmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının, para kullandırmak suretiyle finansman hizmeti sunma ve bu işlemde elde edilen kazancın kâr payı olarak değerlendirilmesi suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunan ilişkili şirkette bırakılması şeklinde 2 aşaması vardır. Katma değer vergisi birinci aşamada devreye girmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ışığında katma değer vergisi yönünden bir değerlendirme yapıldığında, ilişkili şirkete para kullandırmak suretiyle sağlanan finansman temininin, bir hizmet türü olarak katma değer vergisinin konusuna girdiğinde duraksama bulunmamaktadır.

Bu durumda, grup şirketlerine sunulan finansman hizmeti karşılığında elde edilen faiz geliri için yapılan tahakkukta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 10/04/2019 tarih ve E:2016/15645, K:2019/2777 sayılı kararı da uyuşmazlığın çözümünün, tahakkuk eden faiz gelirinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kâr payı olarak kabul edilip edilmeyeceği ile finansman temininin hizmet olarak kabul edilip edilmeyeceğinin tespitine bağlı olduğu görülmektedir. İlgili mevzuatın değerlendirilmesinden, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması gerektiği açıktır. Bu itibarla, kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen kâr payı dağıtımının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği anlaşılmıştır. Sonuç olarak kâr payı ve iştirak kazançlarının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusuna giren bir unsur olarak sayılmaması karşısında dava konusu tahakkuk eden vergide hukuka uygunluk görülmemiştir.

Bu açıklanmalar neticesinde davacının temyiz isteminin kabulüne, vergi mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına ve 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolunun açık olmak üzere, 15/02/2023 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

08.02.2023 tarihli ve E-60757842-125-4498 sayılı özelge (Van Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü)

Konu: Üniversitenin Burs Koordinatörlüğüne yapılan bağış

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ilgili Şirketin ... Rektörlüğü Burs Koordinatörlüğü Başkanlığına öğrenci burs bedeli olarak bağışta bulunduğunu belirtilerek, söz konusu burs bedelinin kurum geçici vergi beyannamesinde kazancın bulunması halinde yapılacak indirim kapsamında hangi tutarda indirim konusu yapılabileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmının kurumlar vergisinin matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Mali kolaylıklar" başlıklı 56'ncı maddesinin (b) fıkrasında; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde, 5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdi bağış ve yardımların tamamının beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ilgili şirket tarafından .. Rektörlüğü Burs Koordinatörlüğü Başkanlığına burs bedeli olarak yapmış olunan bağışın tamamı beyannameye ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, söz konusu bağışın yapıldığı dönemde faaliyetinizin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

23.10.2018 tarihli ve 27192137-105[Mük 257-2015/21-337]-73970 sayılı özelge (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Serbest bölgede e-fatura, e-defter kullanımı

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, serbest bölgede faaliyet gösteren ilgili şirketin 01.01.2016 tarihinden itibaren e-fatura ve e-defter kullanmaya başlayacağı belirterek; serbest bölgede yer alan mükellefler için böyle bir zorunluluğun bulunup bulunmadığı, zorunluluğun bulunması halinde, e-fatura düzenlenirken serbest bölgede olup, e-fatura zorunluluğu bulunmayan birine veya Türkiye'ye yapacağı ihracat nedeni ile Gümrük Müdürlüğüne, ithalatçı firma e-deftere tabi değil ise nasıl belge düzenleneceği, herhangi bir ülkeye gerek ihracat, gerek DİİB ile gerek HİİB ile işlemlerde Gümrük Müdürlüğüne ve ilgili müşteriye nasıl fatura düzenleneceği, özel gümrük kapıları ilan edilen yerlere nasıl fatura düzenleneceği hususlarında Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 ile mükerrer 242'nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak elektronik defter tutma ve elektronik fatura (e-fatura) uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamına genişletilmesi ve ihracat işlemlerinde e-fatura uygulamasına ilişkin usul ve esaslar konusunda 20.06.2015 tarihli Resmî Gazete'de 454 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ'in; "2-Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Kullanma Zorunluluğu Getirilen Mükellefler" başlıklı bölümünde; "421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak aşağıda sayılan mükelleflere elektronik defter tutma ve e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

- 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.
- 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- c) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler. (a) bendindeki şartı, 2014 hesap döneminde sağlayan mükellefler 1/1/2016 tarihinden itibaren, 2015 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren, (b) ve (c) bentlerinde sayılanlardan bu Tebliğin yayım tarihinden önce lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler 1/1/2016 tarihinden itibaren, bu Tebliğin yayım tarihinden sonra lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler ise, lisans aldıkları ya da mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır. Bununla birlikte, lisans ya da mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap döneminin başından itibaren elektronik defter tutabilecekler ve e-Fatura uygulamasına geçebileceklerdir..." denilmektedir.

Ayrıca konuya ilişkin olarak, 475 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmış ve bu tebliğ ile " e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamındaki mal ihracı ve yolcu beraberliği eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, bahsi geçen faturalarını 1/7/2017 tarihinden itibaren e-Fatura olarak düzenleyeceklerdir.

Bununla birlikte e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden mal ihracı ve yolcu beraberliği eşya ihracı kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, istemeleri halinde 1/1/2017 tarihinden itibaren söz konusu faturalarını e-Fatura olarak düzenlemeye başlayabilecekleri gibi 1/7/2017 tarihine kadar matbu (kâğıt veya e-Arşiv) fatura da düzenleyebileceklerdir." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3.8.1 Defter ve belge düzeni" başlıklı bölümünde ise; "Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Buna göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir." açıklamaları yer almıştır.

İhracat ve yolcu beraberli faturaların (tax free) e-fatura olarak düzenlenip gönderilmesine ilişkin olarak yayınlanan " e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu en güncel hali ile efatura.gov.tr adresinde mükelleflerin ulaşabileceği şekilde yayında olup, söz konusu kılavuzda ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu kılavuzun " 3- İhracat Faturası" başlıklı bölümünde; " İhracat faturalarının e-fatura olarak düzenlenmesi zorunluluğu sadece Gümrük Beyannamesi ekinde yer alan mal ihracı faturaları için geçerlidir. Diğer belgelerin (Serbest Bölge İşlem Formu, transit ticaret formu vb.) ekinde yer alan ihracat faturaları e-fatura kapsamında değildir. Bu kapsamda düzenlenecek faturalarda 2.2.1 de belirtildiği gibi profil tipi İHRACAT, fatura tipi İSTISNA seçilecek, gümrük beyannamesine konu olmayan diğer durumlarda ise profil tipi TEMELFATURA/ TİCARİFATURA, fatura tipi İSTISNA seçilip ilgili istisna kodu ile fatura düzenlenecektir." şeklinde açıklamalar bulunmakta olup "3-1 İhracat Faturasının İş Akışı ve Roller" başlıklı bölümünde ise ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Öte yandan Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) ve Hariçte İşleme İzin Belgesi (HİİB) kapsamındaki işlemlerde düzenlenecek e-fatura kâğıt fatura ile aynı kurallara tabi olup, bu kapsamda düzenlenecek e- faturada bulunması gereken DİİB'e veya HİİB'e ilişkin bilgiler söz konusu faturanın not (açıklama) alanına yazılabilecektir. Yukarıda yer alan açıklamalar ile özelge talep formunuzda belirtilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde; 454 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen şartlardan birini taşımanız halinde elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğunuz bulunmakta olup serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler bu kapsamdan muaf değildir. Diğer taraftan; serbest bölgede faaliyet gösteren ve ihracat faturası düzenleyen bir e- fatura kayıtlı kullanıcısı olarak 1/7/2017 tarihinden itibaren Gümrük Çıkış Beyannamesi ekinde düzenleyeceğiniz ihracat faturalarını ihracat e-faturası olarak düzenlemeniz gerekmektedir. Ancak serbest bölge işlem formu vb. başka bir belge ile düzenleyeceğiniz ihracat faturalarını alıcı e-faturaya kayıtlı bir mükellef ise bilinen şekilde e-fatura olarak düzenlemeniz, alıcı e-faturaya kayıtlı değilse ve tarafınız e-arşiv mükellefi ise e-arşiv fatura düzenlemeniz, değilseniz kâğıt fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

Bu durumda düzenlenen e-fatura, Gümrük Çıkış Beyannamesi ekinde gönderilen bir fatura ise profil tipini İHRACAT, fatura tipini İSTISNA seçilmesi, Gümrük Çıkış Beyannamesi'ne konu olmayan bir fatura ise profil tipini TEMELFATURA/ TİCARİFATURA, fatura tipini İSTISNA seçip ilgili istisna kodu ile faturanızı düzenlenmesi gerekmektedir.

06.02.2023 tarihli ve 84098128-125-71478 sayılı özelge (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Maden işletmesinin yol yapım masraflarının giderleştirilmesi.

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ilgili şirket tarafından ürün ve ham madde nakliyesinde kullanılan, gerekli bakım ve tamirlerin yapılmaması halinde ürünlerinizin teslim süreç ve kalitesini olumsuz etkileyecek olan yolların yapımının ile birlikte üstlenildiği belirtilerek, yapılan protokole uygun olarak hazırlanmış plent mix temel (PMT) malzemesinin temin edilmesi ve yola serilmesi masraflarının, 400 ton 50/70 speklerindeki asfalt bitümünün temin edilerek ..Büyükşehir Belediyesine teslim masraflarının, ulaşım yolunun alt yapısı, alt temeli, PMT malzemesinin bedeli, nakliyesi, serilmesi ve sıkılaştırılması masraflarının, idarece hazırlanan bitümlü sıcak kaplamanın (BSK) üretim yerinden iş sahasına nakli ile tüm nakliye işleri, finişer ile serme ve sıkıştırma işleri ile ekteki protokol kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan araç ve gereçlerin temin masraflarının dönem safi kazancınızdan indirilip indirilemeyeceği ya da amortisman yoluyla safi kazancın tespitinde itfa konusu yapılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; ilgili şirketinizce kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için, ürün ve hammaddelerinizin maden ruhsatına sahip olduğunuz maden sahasından ... şubenize ve satışını yaptığınız müşterilere nakliye güzergahında bulunan yolun, ..ile yapılan protokole istinaden yol standartlarının yükseltilerek, trafik akışının daha rahat ve konforlu olmasının sağlanması ve yolun emniyetli hale getirilmesi için yapılan harcamalara ilişkin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

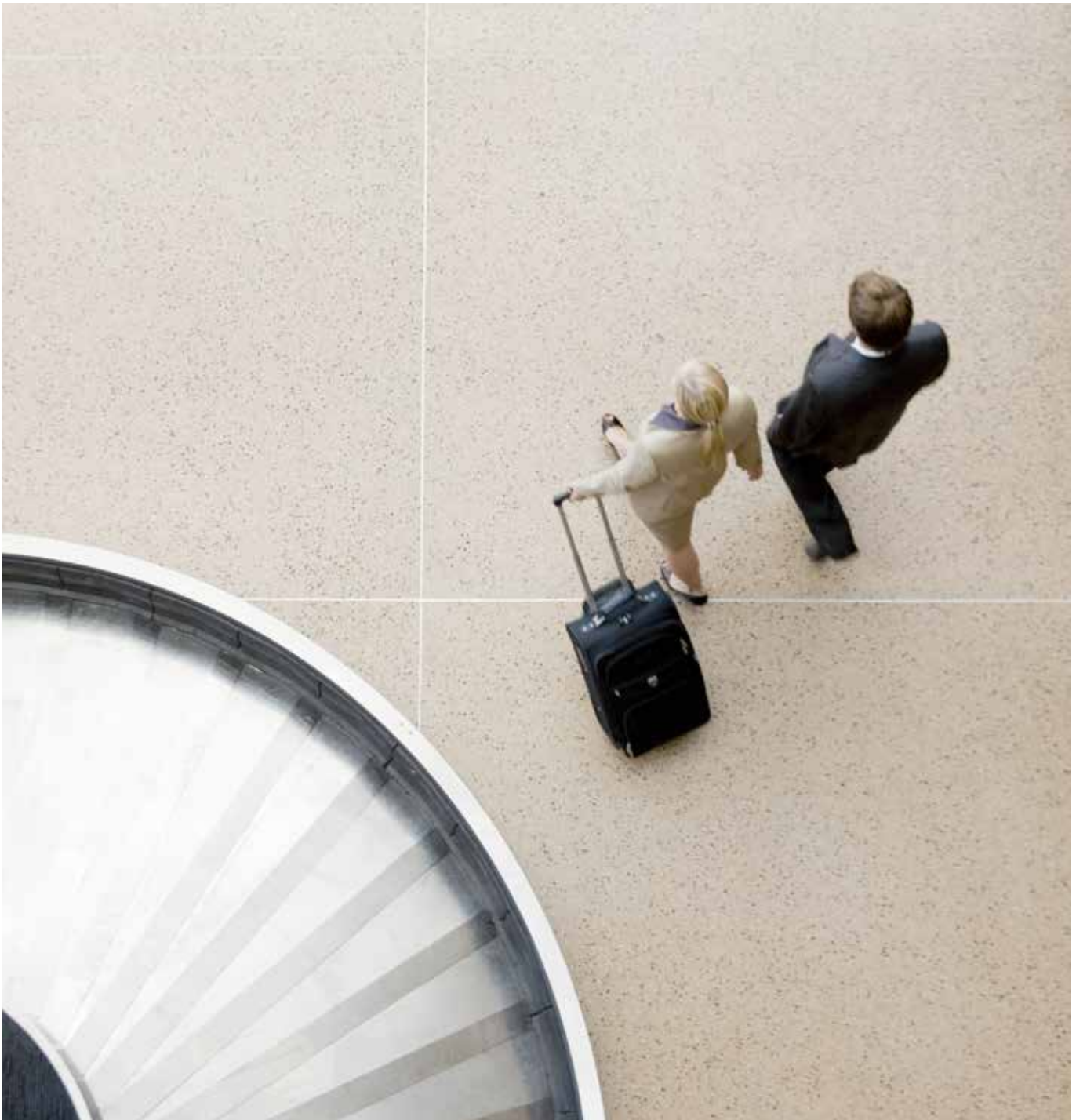
213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir. Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.

Aynı Kanun'un 327'nci maddesinde de "Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır, hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, ürün ve hammaddelerinizin, maden ruhsatına sahip olduğunuz maden sahasından Çukurova-Çelemlî şubenize ve satışını yaptığınız müşterilere nakliye güzergahında bulunan yolun, Adana Büyükşehir Belediyesi ile yapılan protokole istinaden yol standartlarının yükseltilerek, trafik akışının daha rahat ve konforlu olmasının sağlanması ve yolun emniyetli hale getirilmesine ilişkin olarak yaptığınız harcamaların özel maliyet olarak kabul edilmesi ve maden işletme hakkının geri kalan

süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi, ancak amortisman listesinde belirlenmiş olan sürenin işletme hakkı süresinden daha kısa olması halinde söz konusu sürenin esas alınması, işletme hakkı süresi dolmadan, işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin ise boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması icap etmektedir.

Diğer taraftan; yapımını üstlendiğiniz yol için, mezkûr listede, "2.1. Yollar (Beton ve asfalt yol, parke yol, adi şose ve adi kaldırım ve bunlara benzeyen yollar)" bölümünde faydalı ömür 8 yıl, amortisman oranı %.. olarak öngörülmüş olup, somut durumda, yukarıda belirtilen kıyaslanmanın yapılmasında kalan işletme hakkı süreniz ile bu sürenin dikkate alınması gerekmektedir.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
59	26.04.2023	Kurumlar vergisi, MPHB, konaklama vergisi, damga vergisi ve geri kazanım katılım payı beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri ile Ba-Bs formlarına, e-Defterlere ve e-Defter beratlarına ilişkin süreler uzatıldı.
58	25.04.2023	Büyükşehir belediye sınırları içinde, bir işyeri açmaksızın gezici olarak veya pazar takibi suretiyle perakende emtia alım-satımı yapan mükellefler basit usule geçebileceklerdir.
57	25.04.2023	Kurumların yabancı paraları TL'ye dönüştürmelerinden elde ettikleri gelirler için geçerli olan istisna, 31.03.2023 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar için de uygulanacak.
56	25.04.2023	Teknoloji geliştirme bölgeleri ve Ar-Ge/tasarım merkezlerinde bilişim personeli için uzaktan çalışma oranı %100 olarak belirlendi.
55	17.04.2023	7440 sayılı Kanun'la getirilen ek kurumlar vergisinin uygulanmasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
54	13.04.2023	Menkul kıymetlerden 2023 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
53	03.04.2023	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
52	31.03.2023	Gelir vergisi beyannamesinin verilme ve ödeme süreleri ile Ba-Bs formlarının verilme ve e-Defter beratlarının yüklenme süreleri uzatıldı.
51	30.03.2023	YMM tasdik raporlarında, mücbir sebep ilan edilen deprem bölgesindeki mükellefler bakımından karşıt inceleme tutanaklarına ilişkin esaslar belirlendi.
50	27.03.2023	MPHB, KDV, konaklama vergisi ve damga vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.
49	27.03.2023	7440 sayılı Kanun'un depremden zarar görenlere yönelik hükümlerinin açıklanmasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
48	27.03.2023	7440 sayılı Kanun'un; bazı alacakların yapılandırılması, matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesi hükümlerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğ yayımlandı.
47	16.03.2023	Ar-Ge Merkezi bulunan ya da Teknoparklarda faaliyet gösteren firmalara verilen Temel Bilimler Desteği'nin kapsamı genişletildi.
46	14.03.2023	"Olağanüstü Hal Kapsamında Bölgesel Kalkınma ile Yatırım Teşviklerine İlişkin Alınan Tedbirlere Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" yayımlandı.
45	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un vergi mevzuatında değişiklikler içeren düzenlemeleri.
44	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un ek kurumlar vergisi ve deprem bölgesine yönelik istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemeleri.
43	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un "İşletme kayıtlarının düzeltilmesi"ne ilişkin düzenlemeleri.
42	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un "Matrah ve vergi artırımı"na ilişkin düzenlemeleri.
41	13.03.2023	7440 sayılı Kanun'un "Vergi alacaklarının yapılandırılması" ve "İnceleme aşamasındaki işlemler"le ilgili hükümleri.
40	11.03.2023	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
39	07.03.2023	Deprem sebebiyle zayı olan veya hasar gören emtia ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili vergi düzenlemeleri
38	07.03.2023	Mücbir sebep ilan edilen bölgelerde KDV tevkifatı uygulaması
37	03.03.2023	Sadece elektrik motorlu olan binek otomobilleri için ÖTV oranlarına esas matrahlar yükseltildi.
36	02.03.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerde tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen malların ihracat süreleri uzatıldı.
35	01.03.2023	Çeşitli kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerçekleştirilen değişiklikler hakkında açıklamalar yapıldı.
34	27.02.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki KDV iade uygulamasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
33	23.02.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerler için 7256 ve 7326 sayılı yapılandırma yasalarındaki taksit süreleri yeniden belirlendi.
32	23.02.2023	31.12.2023 tarihine kadar yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimlerinde KDV oranı %1 olarak belirlendi.
31	20.02.2023	Deprem nedeniyle, kamu kurumları tarafından 31 Temmuz 2023 tarihine kadar yapılacak ödemelerde hak sahiplerinden vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranmayacaktır.
30	15.02.2023	Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerine ilişkin olarak dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden yapılması gereken tevkifatın oranı %0'a düşürüldü.

Vergi Takvimi

2023 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Mayıs 2023 Salı	2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve ödenmesi* Mart 2023 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Mart 2023 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi* Mart 2023 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Mart 2023 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi
10 Mayıs 2023 Çarşamba	16-30 Nisan 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mayıs 2023 Pazartesi	Nisan 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2023 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2023 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2023 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
17 Mayıs 2023 Çarşamba	2023 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici vergi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
22 Mayıs 2023 Pazartesi	Nisan 2023 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Mayıs 2023 Perşembe	1-15 Mayıs 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Mayıs 2023 Cuma	Nisan 2023 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2023 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Nisan 2023 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi
29 Mayıs 2023 Pazartesi	Nisan 2023 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Mayıs 2023 Çarşamba	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 1. taksit ödemesi Vergi levhasının internet vergi dairesi üzerinden yazdırılarak alınması Veraset ve intikal vergisi (VİV) 1. taksit ödemesi Nisan 2023 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Nisan 2023 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Nisan 2023 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Nisan 2023 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

* 25 Nisan 2023 tarihli ve 154 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 5 Mayıs 2023 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi**Gelir vergisi tarifesi - 2023 (Ücretler)**

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2023 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022-30.06.2022	34,00
01.07.2022-31.12.2022	51,00
01.01.2023-31.12.2023	110,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022-30.06.2022	17,00
01.07.2022-31.12.2022	25,50
01.01.2023-31.12.2023	56,00

Engellilik indirimi (2023)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	4.400
İkinci derece engelliler için	2.600
Üçüncü derece engelliler için	1.100

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	7.000
2022	9.500
2023	21.000

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	53.000
2022	70.000
2023	150.000

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	2.800
2022	3.800
2023	8.400

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2021	19.000
2022	25.000
2023	55.000

Arızî kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2021	43.000
2022	58.000
2023	129.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40
01.01.2023 - 30.06.2023	19.982,83

Kurumlar Vergisi**Nakdi sermaye indirimi faiz oranları**

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2020	19,62
2021	24,51
2022	13,47

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	6.000
2022	8.000
2023	17.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	150.000
2022	200.000
2023	440.000

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2021	170.000	320.000
2022	230.000	430.000
2023	500.000	950.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2021	1.500.000
2022	2.000.000
2023	4.400.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 - 20.07.2022	1,60
21.07.2022 tarihinden itibaren	2,50

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 tarihinden itibaren	24

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2020	9,11
2021	36,20
2022	122,93

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	1.500
2022	2.000
2023	4.400

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	1.500
2022	2.000
2023	4.400

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%9,75
Avans işlemlerinde	%10,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%10,75

Not: Bu oranlar 31.12.2022 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	3.534.679,90
2022	4.814.234,00
2023	10.732.371,80

Damga vergisi oran ve tutarları (2023)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	227,30 TL
Gelir tablosu	108,50 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	294,90 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	393,90 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	194,60 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	230,70 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2023)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.015.747 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	2.032.742 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	23.387 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	23.387 TL

Vergi tarifesi (2023)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 1.100.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 2.600.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 5.500.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 10.900.000 TL için	%7	%25
Matrahın 20.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.07.2022-31.12.2022	01.01.2023-31.12.2023
Brüt asgari ücret	6.471,00	10.008,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	905,94	1.401,12
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	64,71	100,08
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	970,65	1.501,20
Net asgari ücret	5.500,35	8.506,80

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	42.930,00
2022	68.850,00
2023	120.096,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.07.2022-31.12.2022	6.471,00	48.532,50
01.01.2023-31.12.2023	10.008,00	75.060,00

Income Tax	
Income tax tariffs - 2023 (Salaries)	
Income bracket	Tax rate
Up to TRL 70,000	15%
For TRL 150,000; for the first TRL 70,000, TRL 10,500, for above	20%
For TRL 550,000; for the first TRL 150,000, TRL 26,500, for above	27%
For TRL 1,900,000; for the first TRL 550,000, TRL 134,500, for above	35%
For more than TRL 1,900,000, for TRL 1,900,000, TRL 607,000, for above	40%
Income tax tariffs - 2023 (Other income)	
Income bracket	Tax rate
Up to TRL 70,000	15%
For TRL 150,000; for the first TRL 70,000, TRL 10,500, for above	20%
For TRL 370,000; for the first TRL 150,000, TRL 26,500, for above	27%
For TRL 1,900,000; for the first TRL 370,000, TRL 85,900, for above	35%
For more than TRL 1,900,000, for TRL 1,900,000, TRL 621,400, for above	40%
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.01.2022-30.06.2022	34.00
01.07.2022-31.12.2022	51.00
01.01.2023-31.12.2023	110.00
Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.01.2022-30.06.2022	17.00
01.07.2022-31.12.2022	25.50
01.01.2023-31.12.2023	56.00
Disability allowance (2023)	
Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	4,400
For 2 nd degree disabled	2,600
For 3 rd degree disabled	1,100
Exemption for house rental income	
Year when the income is derived	Amount (TRL)
2021	7,000
2022	9,500
2023	21,000
Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding	
The year of income	Amount (TRL)
2021	53,000
2022	70,000
2023	150,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding		
The year of income	Amount (TRL)	
2021	2,800	
2022	3,800	
2023	8,400	
Exemption in capital gains (Except securities)		
Year when the gain is derived	Amount (TRL)	
2021	19,000	
2022	25,000	
2023	55,000	
Exemption in incidental income		
Year when the income is derived	Amount (TRL)	
2021	43,000	
2022	58,000	
2023	129,000	
The upper limit of severance pay exempt from income tax		
Period	Amount (TRL)	
01.07.2022 - 31.12.2022	15,371.40	
01.01.2023 - 30.06.2023	19,982.83	
Corporate Tax		
Interest rates in terms of capital decrease in cash		
Year	Rate (%)	
2020	19.62	
2021	24.51	
2022	13.47	
Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense		
Year	Amount (TRL)	
2021	6,000	
2022	8,000	
2023	17,000	
SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car		
Year	Amount (TRL)	
2021	150,000	
2022	200,000	
2023	440,000	
Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars		
Year	Amount (TRL)	
	Initial acquisition fee excluding SCT and VAT	Acquisition fee including SCT and VAT
2021	170,000	320,000
2022	230,000	430,000
2023	500,000	950,000
Tax reduction cap of tax compliant taxpayers		
Return submission year	Reduction amount (TRL)	
2021	1,500,000	
2022	2,000,000	
2023	4,400,000	

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183	
Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
30.12.2019 - 20.07.2022	1.60
Since 21.07.2022	2.50
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
Since 21.07.2022	24
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2020	9.11
2021	36.20
2022	122.93
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2021	1,500
2022	2,000
2023	4,400
Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2021	1,500
2022	2,000
2023	4,400
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9.75%
In advance transactions	10.75%
In rediscount transactions under TPL	10.75%
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2022.	
Stamp Duty	
Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2021	3,534,679.90
2022	4,814,234.00
2023	10,732,371.80
Stamp duty rates and amounts (2023)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9.48 per thousand
Wages (Including advances)	7.59 per thousand
Rental contracts	1.89 per thousand
Balance sheet	TRL 227.30
Income statement	TRL 108.50
Annual income tax return	TRL 294.90
Corporate tax return	TRL 393.90
Value added tax returns	TRL 194.60
Withholding and premium service returns	TRL 230.70

Inheritance and Transfer Tax		
Exemptions (2023)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse		TRL 1,015,747
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant		TRL 2,032,742
For transfers conducted without any consideration		TRL 23,387
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods		TRL 23,387
Tax tariff (2023)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 1,100,000	1%	10%
For the next TRL 2,600,000	3%	15%
For the next TRL 5,500,000	5%	20%
For the next TRL 10,900,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 20,100,000	10%	30%
Minimum Wage and Social Security		
Minimum wage and withholdings (TRL)		
Payments / withholdings	01.07.2022-31.12.2022	01.01.2023-31.12.2023
Gross minimum wage	6,471.00	10,008.00
Social security premium employee's contribution (14%)	905.94	1,401.12
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	64.71	100.08
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	970.65	1,501.20
Net minimum wage	5,500.35	8,506.80
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2021	42,930.00	
2022	68,850.00	
2023	120,096.00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.07.2022-31.12.2022	6,471.00	48,532.50
01.01.2023-31.12.2023	10,008.00	75,060.00

EY | Daha iyi bir alışma dnyası oluşturmak

EY olarak amacımız; müşterilerimiz, çalışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY ye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2023 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
instagram.com/eyturkiye
twitter.com/EY_Turkiye

ISSN: 2148-4686

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.