

## KATMA DEĞER VERGİSİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunumuzun uygulaması 1 Ocak 1985 tarihinde başlamıştır.

Katma Değer Vergisi malın üretiminden tüketimine kadar geçen süre içinde kazandığı katma değer üzerinden alınan ve vergi matrahından düşülmesine imkan veren veya her aşamadaki katma değeri vergileyen bir yayılı muamele vergisidir. Katma Değer Vergisi tüketim vergisi niteliğindedir. Bu yüzden, mallardan başka, bankacılık serbest meslek sahibi hizmetleri, sigorta, vb. hizmetlerden de alınmaktadır. Katma değer vergisi, genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şekli olup, başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere, dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır. Bu vergi yayılı muamele vergisi özelliğini taşımakta, yani ekonomideki üretim zincirinin tüm aşamalarında vergi alınmaktadır. Örneğin tekstil sektörünü ele alırsak, pamuğun bir elbise haline dönüşmesine kadar geçen (fabrika, toptancı, perakendeci ve nihayet tüketiciye satış) sürecinin tamamı, vergiye tabi olmaktadır. Ancak vergi, bu aşamalardaki satış fiyatı üzerinden değil, her aşamada ortaya çıkarılan katma değer üzerinden alınmaktadır. Örneğin hazır giyim toptancısı firmadan 100 birim mal satın alan bir perakendeci, alışında malın bedeline ilave olarak 18 birim de KDV ödemektedir. Perakendecinin aldığı bu malları 130 liraya sattığını varsayarsak, bu satışlar esnasında satış bedeline ilave olarak 23,4 lira da ( $130 \times \%18 = 23,4$ ) KDV toplanacaktır. Perakendeci konfeksiyoncu bu şekilde topladığı KDV den daha önce kendisinin alışlarında ödediği KDV yi düşüp ( $23,4 - 18 = 5,4$ ), aradaki fark olan 5,4 lirayı vergi dairesine yatıracaktır. Fiilen vergi dairesine yatırılan tutar, üretim zincirinin her aşamasında ortaya çıkarılan katma değer vergisi olmaktadır ( $30 \times \%18 = 5,4$ ) (Bu anlamda katma değer; alınan mallara ödenen bedelle bu malların satış fiyatı arasındaki farkı, bir başka ifadeyle çıktı fiyatlarıyla girdi maliyeti arasındaki farkı oluşturmaktadır).

Katma değer vergisi uygulamasında, üreticiler ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır. Kanuni mükellef adını alan (ve aracı mükellef olarak da isimlendirilen) bu kişi veya kuruluşlar; alışlarında ödedikleri vergiyi, satışlarında topladıkları vergilerle telafi etmekte, fazla vergiyi vergi dairesine yatırmaktadırlar. Bu kişiler, bir nevi devletin tahsildarı gibi çalışmaktadırlar . Örneğimizdeki iki aşamada vergi idaresine ödenen 23,4 liranın tamamı sonuçta tüketicinin cebinden çıkmıştır. Bir başka ifadeyle, katma değer vergisinin fiili mükellefi nihai tüketiciler olmaktadır.

### KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU

Katma değer vergisinin konusuna giren işlemler, Kanunun 1. maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bu işlemleri beş grupta toplayabiliriz:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde özel kuruluşlar ve bazı kamu kuruluşları tarafından yapılan teslim ve hizmetler.

Bu hükümle; ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan tüm teslim ve hizmetler vergi kapsamına alınmıştır. Vergi kapsamına GVK 70. maddesinde yazılı, bina-arsa-motorlu taşıt gibi, mal ve hakların satışı ve kiralınması işlemleri de girmektedir. Örneğin ticari işletmeye ait (işletmenin aktifine kayıtlı) bir araç veya iş yerinin (özel kişiye veya işletmeye) kiralınması veya gayrimenkullerin ticari - sınai faaliyet çerçevesinde satışı da katma değer vergisine tabidir. Buna karşılık satış veya kiralama, ticari-sınai faaliyet çerçevesi dışında yapılıyor ise, vergi yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Bu şekilde örneğin, ücretli A'nın veya emekli B'nin özel mülkiyetinde bulundurduğu iş yerini, C'ye satması veya kiralaması KDV kapsamına girmeyecektir.

2. Katma değer vergisine tabi malların her ne suretle olursa olsun; işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, bağış gibi isimlerle verilmesi de teslim olarak kabul edilmiştir. Örneğin, beyaz eşya ticareti yapan işletme sahibinin, işletmede satılan bir televizyonu kullanmak üzere evine götürmesi durumunda, KDV açısından işlem yapılması gereklidir.

3. Trampa yapılması iki ayrı teslim olarak kabul edilmektedir. Örneğin, bir işletmenin sahibi olduğu bir aracı başka bir işletmenin arsası ile trampa etmesi durumunda, KDV'ye tabi iki işlem bulunmaktadır.

4. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

5. Diğer teslim ve hizmetler. Bunlara örnek olarak:

- Posta, telefon, telgraf, telex ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmasını,
- Kamu kuruluşlarının (genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, üniversiteler, dernek ve vakıflar, döner sermayeli kuruluşlar...) ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerini (örneğin su, elektrik, gaz teslimlerini) verebiliriz.

### **VERGİYİ DOĞURAN OLAY, VERGİNİN MATRAHI**

Vergiye doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında ortaya çıkmaktadır.

Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan maddeler itibarıyla yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Mal satışı karşılığında yine mal alınması durumunda bu iki husus da ayrı ayrı mal teslimi sayılacak ve katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Teslim sayılan haller: KDV teslim sayılan haller dışında aşağıdaki halleri de ayrıca teslim hükmünde saymıştır.

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,

Hizmet:

1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler. Diğer bir deyişle hizmet para değil de başka bir hizmet ve/veya mal karşılığında yapılırsa katma değer vergisi açısından ayrı ayrı işlem iki işlem söz konusudur.

Hizmet sayılan haller:

– Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır. Ancak personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi, personele yatacak yer veya konut tahsisi, personelin topluca işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zorunlu olduğu için ve bu hizmetler üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

İşlemlerin Türkiye'de yapılması:

- Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,
- Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, ifade eder.

KDVK 10. maddesinde Vergiyi doğuran olay konusunun detayları açıklanmıştır. Bu hükümlere göre vergiyi doğuran olay:

- Eğer fatura ve benzeri belgeler malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce veriliyorsa, bu belgelerin düzenlenmesi,
- Malın alıcıya gönderilmesi halinde, nakliyesine başlanması,
- Su, elektrik, gaz teslimi durumunda, bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünün başlaması veya eğer ithalat gümrük vergisine tabi değilse gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelmektedir.

Buna karşılık KDV mükellefi olmayan kişinin gayrimenkulünü KDV mükellefi olan kişiye veya kuruma satması veya kiralaması durumunda, satın alan veya kiracı olan kişi veya kurum sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp ödeyecektir.

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; faturanın düzenlenmesi, malın nakliyesine başlanması, gümrük beyannamesinin tescili gibi işlemler vergiyi doğuran olay için yeterli görülmüştür. Yani, örneğin satışların taksitle yapılması, satıcının henüz malın bedelini, dolayısıyla KDV'yi tahsil etmemiş olması durumunda da vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, faturanın düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay ortaya çıkmıştır ve hesaplanan KDV'nin beyan edilmesi gerekliliği vardır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malın alıcıya teslimi anında ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, komisyoncular vasıtasıyla satışta, malın komisyoncuya bırakılması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmemiştir. Vergiyi doğuran olay, malların komisyoncudan satın alınması anında ortaya çıkacaktır.

Aynı şekilde, konsinye satışlarda da benzer bir durum söz konusudur. Konsinye satışlara örnek olarak, bir yazarın yayımlattığı kitabını satılmak üzere kitabevine bırakmasını verebiliriz. Burada da vergiyi doğuran olay, malın kitabevine teslimi değil, kitabevinin kitapları alıcılara satışlarıdır.

**Katma değer vergisinin matrahı** ise, teslim ve hizmetler karşılığında ödenen bedellerdir (KDVK, m. 20). Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden, bu işlemler karşılığında alman veya bunlarca borçlanılan; para, mal, menfaat, kıymet ve değerler toplamını ifade etmektedir. İthalatta matrah, malın gümrük vergisine esas olan değerine ithal sırasında ödenen her türlü vergi, resim harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan tüm diğer giderler ilave edilerek bulunmaktadır. (KDVK 21).

Matraha; teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma giderleri, ambalaj, sigorta, komisyon giderleri ve vade farkı, faiz, prim gibi, çeşitli adlar altında sağlanan her türlü menfaatler de dâhildir. (KDVK 24) .

Ayrıca, aynı maddeye göre KDV dışında fiyata ilave olan vergi, resim, harçlar da matraha dâhil edilmelidir. Örneğin özel tüketim vergisinin konusuna giren ürünlerde hesaplanan ÖTV de, KDV matrahına dâhil olmaktadır.

Buna karşılık, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi matraha dâhil değildir. Altından yapılan veya içinde altın bulunan ziynet eşyalarının teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır. Bu şekilde altından yapılan yüzük, bilezik gibi ziynet eşyası satışlarında, KDV, fiyatın tamamı üzerinden değil, külçe altın bedeline isabet eden tutarın düşülmesinden sonra kalan kısmın (yani işçilik bedelinin) üzerinden hesaplanmaktadır.

#### **VERGİNİN MÜKELLEFİ, VERGİ SORUMLUSU**

KDV'nin mükellefi kanunun 8. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre katma değer vergisinin mükellefi:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar (Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisine tabi olan kurumlar KDV mükellefi olmaktadır),
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar (Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin Türkiye sınırları içerisinde yapılan kısmı vergiye tabi olmaktadır),
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü, Radyo ve Televizyon Kurumları, spor-toto, milli piyango vs.nin teşkilat müdürlükleri,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler.
- Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabidir.

İktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanmış mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu siciline tescil edilen haklar) kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Ancak iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi olmayacaktır.

Öte yandan, yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların, (Arama, işletme imtiyaz hakları ve ruhsatları, telif hakkı ve diğer haklar) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

## KİRALAMA İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması.

b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması, şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda, kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabidir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisini diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

Bu saydığımız kişi ve kuruluşlar verginin kanuni mükellefidirler. Bu kişiler, ödedikleri vergiyi (yukarıda da açıklandığı gibi) tüketicilere yansıtmaktadırlar.

KDV sorumluluğu ile ilgili düzenleme, KDVK 9. maddesinde yer almıştır. KDV’de vergi sorumluluğu, vergi alacağının emniyetle tahsilini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Bu maddede sayılan haller, esas mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu hallerdir. Bu durumlarda mükellefin temsilcisi, vekili veya kendisine mal teslimi yapılan yahut hizmet ifa edilen kişiler vergi sorumlusu olabilmektedir. Konu uygulamada “KDV tevkiyatı” şeklinde de isimlendirilmektedir. 9. madde, üç durumda vergi sorumluluğunun (KDV tevkiyatının) söz konusu olacağını hüküm altına almıştır:

- Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması
- Fiili ya da kaydı envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde KDV sorumluluğu. Bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacaktır.
- Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer haller. KDVK 9. maddesi, Maliye Bakanlığına gerekli görülen diğer durumlarda, işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisini vermiştir. Bakanlık, bu maddenin verdiği yetkiye dayanarak, yayınladığı KDV tebliğlerinde farklı sorumluluk türlerine yer vermiştir. Bunlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:
  - Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen telif kazançlarında, telif hakkını satın alan kişiye yüklenen KDV sorumluluğu,
  - Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV sorumluluğu,
  - Reklam verme işlemlerinde KDV sorumluluğu .

Bu durumlarda normal olarak satıcının (veya hizmet ifa edenin) üzerinde bulunan KDV ödeme yükümlülüğü (kanuni yükümlülük) mal alıcısına (veya kendisine hizmet ifa edilen kişiye) geçmekte ve bu kişiler satış (veya hizmet) bedeli üzerinden KDV hesaplayarak, bunu sorumlu sıfatıyla ödemek durumunda kalmaktadır. Bu örneklerde, normal uygulamanın dışına çıkılmakta ve KDV’nin kanuni mükellefi ile fiili mükellefi aynı kişi olmaktadır.

## VERGİNİN ORANI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde, katma değer vergisinin oranı %10 olarak belirlenmiş, aynı maddede Bakanlar Kuruluna; bu oranı dört katına kadar artırmaya ve %1'e kadar indirmeye yetki verilmiştir. Bu yetki, oran değişikliği yanında, bu oranların uygulandığı mal ve hizmetleri başka bir oran grubuna alma konusunu da kapsamaktadır.

Bakanlar Kurulu, verilen yetkiyi kullanarak farklı tarihlerde KDV oranların-da değişiklik yapmıştır. En son değişiklik, 30.7.2002 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan 2002/4480 sayılı BKK ile yapılmıştır. Bu değişiklik ile %1, 8, 18, 26, 40 olmak üzere beş olan oran sayısı, %26 ve %40 oranına tabi ürünlerin yeni çıkarılan özel tüketim vergisinin kapsamı içine alınmasıyla üçe indirilmiştir. %26 ve %40 oranı binek otomobillerine ve beyaz kahverengi eşya gibi bazı lüks kabul edilen mal teslimlerine uygulanmakta idi. Bu değişiklikle ÖTV kapsamına alınan bu ürünler için, aynı zamanda %18 oranında KDV ödemesi de yapılacaktır.

Halen uygulanmakta olan oranlar %1, %8, %18 olmak üzere üç tanedir. %18 oranı genel orandır, yani bir teslim ve hizmet diğer oranların uygulandığı listelerde sayılmamışsa, bu teslim ve hizmete uygulanacak vergi oranı %18 olacaktır. Aşağıda bu oranların uygulandığı mal ve hizmet teslimleri özet olarak açıklanmıştır.

### 1. %1 Oranı Uygulanan Mal Teslimleri (I Sayılı Liste)

- Buğday unu ve buğday unundan üretilen normal ve kepekli ekmekler, yufka, ekmekler (tost, sandviç ve hamburger ekmeği ve diğer katkılı ekmekler hariç. Parantez içinde sayılanlar %8 oranında KDV'ye tabi tutulmuştur),
- Kuru üzüm, kuru incir, fındık, Antep fıstığı, buğday, mısır, kum fasulye, mercimek, patates, zeytin gibi ihraç potansiyeli yüksek bazı zirai mahsullerin toptan satış aşamaları (%1 oranı uygulaması bu ürünlerin perakende satış safhasını kapsamamaktadır. Perakende satış aşaması %8 oranında vergiye tabidir) ,
- Pamuk, yün, deri, küçük ve büyükbaş hayvanlar, toptan satış aşaması (%1 oranı uygulaması bu ürünlerin perakende satış safhasını kapsamamaktadır. Perakende satış aşaması %18 oranında vergiye tabidir)
- Toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi KDV mükelleflerine yapılan taze meyve, sebze teslimleri (Bu ürünlerin perakende satış safhasında KDV %8 olarak uygulanmaktadır. Oranın, toptancı aşamasında düşük tutulması ile kayıt dışılığın azaltılması amaçlanmaktadır),
- Gazete, dergi satışları, motorsuz bisikletler,
- Kullanılmış binek otomobili satışları (ticari işletmeye dâhil olan) ,
- Finansal kiralama (leasing) işlemleri,
- Net alanı 150 metre kareye kadar olan konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri
- Cenaze hizmetleri, kan teslimleri.

### 2. %8 Oranı Uygulanan Mal Teslimleri ve Hizmet İfaları (II Sayılı Liste)

- Kümes hayvanları ve balıklar ile bunların etleri, simit, poğaç, süt, peynir, yumurta, makarna, toz-kesme şeker, yemeklik yağlar, taze sebze ve meyveler, hayvan yemleri,
- İnsan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi, ambulans hizmetleri, tıbbi cihazlar.

- İlaç teslimleri,
- Sinema, tiyatro giriş ücretleri, yazar kasa cihazı teslimleri,
- Kitap ve benzeri yayın satışları.
- Özel eğitim hizmetleri (vakıf üniversiteleri, özel kreş, ilköğretim-lise öğretimi), özel dershaneler, okul servis araçları hizmetleri, özel öğrenci yurtları,
- Okul defterleri, silgi, kalem gibi kırtasiye malzemeleri
- İplik, mensucat, iç ve dış giyim eşyası, ev tekstil ürünleri (perde), ayakkabılar, çanta, valiz, halı, kilim vb.

### 3. %18 Oranı Uygulanan Mal Teslimleri ve Hizmet İfaları (Genel Oran)

Bu gruba (yukarıda da açıklandığı gibi) 2 adet liste içinde yer almayan diğer tüm teslim ve hizmetler girmektedir. Bunlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- Benzin, motorin, kalorifer yakıtı, fueloil teslimleri, doğal gaz teslimleri,
- Binek otomobilleri, otobüs, traktör, kamyon, minibüs teslimleri,
- Beyaz-kahverengi eşya gibi, lüks olarak değerlendirilen ürünler,
- Mobilya ürünü, konfeksiyon ürünü teslimleri,
- Mühendis, avukat gibi serbest meslek erbabı tarafından verilen hizmetler,

### KDV Beyanı,

KDV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.

7

Vergilendirme dönemini Maliye Bakanlığı KDVK'nın kendisine verdiği yetkiyi kullanarak birer ay olarak tespit etmiştir.

Vergilendirme dönemi, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için de aynı şekilde bir ay olarak öngörülmüştür,

ithalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde vergilendirme dönemi gümrük hattından geçildiği an olarak belirlenmiştir.

İşletme esasına göre defter tutan ve sadece şehirlerarası veya uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı yapan mükelleflerde vergilendirme dönemi 3 aya çıkarılmıştır.

KDV beyannamesinin, vergilendirme dönemini takibe den ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Beyanname verme yükümlülüğü, ödenecek KDV'nin bulunmadığı (örneğin satış yapılmayan) dönemlerde de söz konusu olmaktadır (KDVK, m. 40/3). Beyanname elden verilmişse, KDV beyannamesinin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin ulaştığı tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir ve hesaplanan vergi, beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

Eğer KDV beyanı gümrük giriş beyannamesi ile yapılacaksa, beyanname vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir ve aynı anda ödenir.

### 2. Ödenecek KDV'nin Hesabı, Vergi İndirimi

KDV mükellefleri, (daha önce de açıkladığımız gibi) mal ve hizmet alışlarında KDV öderken, satışlarında KDV tahsil etmektedirler. KDVK 29. maddesine göre; mükellefler, satışları üzerinden hesaplanan KDV den, mal ve hizmet alımlarında hesaplanan ve düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi

indirebileceklerdir. Aynı madde ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilmesine de imkan vermektedir.

indirim imkanı sadece ticari, zirai, serbest meslek kazancı çerçevesinde yapılan mal ve hizmet alınılan ile sınırlıdır. Örneğin, bir market işletmesinde indirilmesi mümkün olan KDV; burada satılmak üzere alınan mallar üzerinden ödenen KDV ile yine bu işletmenin faaliyetinin yürütülmesi için gerekli olan mal ve hizmet alımları ile ilgili ödenen KDV'lerle sınırlı olacaktır. Bunlara karşılık:

- Kişisel - ailevi ihtiyaçlar için yapılan mal ve hizmet alımlarında ödenen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Örneğin, serbest meslek erbabı bir avukatın, satın aldığı koltuk takımı üzerinden ödediği KDV'yi, bu takımı evinde kullanmasına rağmen iş yerinde kullanıyormuş gibi indirim tabi tutması gayri kanuni bir işlem olacaktır.
- Aynı şekilde, işletmeler adına alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin de (faaliyetleri binek otomobili kiralanması ve işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç) indirilmesine izin verilmemiştir.

Binek otomobili almalarında ödenen KDV'nin indirilmesine izin verilmemesinde, bu araçların kişisel ihtiyaçlar için de kullanılabileceği endişesi etkili olmuştur. Binek otomobillerinin alımında ödenen ve indirilmesine izin verilmeyen KDV'nin, gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılabilme imkânı bulunmaktadır, Bu da sınırlı bir telafi imkanı sağlamaktadır.

- Ayrıca, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan (örneğin, çalınan veya yangında yanan) mallara ait KDV'nin indirilmesine de izin verilmemektedir.
- Bu çerçevede, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satın alınması durumunda ödenen KDV'nin de indirilmesine izin verilmiştir.

Örneğin, bir tekstil işletmesi satın aldığı tekstil makinası üzerinden ödediği KDV, satışlarında topladığı KDV den indirebilecektir.

Daha önce de verdiğimiz örnekte olduğu gibi, 100 liralık mal satın alıp 18 lira KDV ödeyen bir konfeksiyon mağazası, bu malları 130 liraya satar, dolayısıyla 23,4 lira KDV toplarsa, önce ödediği KDV'yi düşükten sonra geri kalan 5,4 ( $23,4 - 18 = 5,4$ ) lirayı vergi dairesine yatıracaktır.

Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla ise, aradaki fark mükellefe iade edilmez sonraki dönemlere aktarılır (tampon kuralı) . İki durumda indirilemeyen KDV'nin iade edilmesine imkân verilmektedir:

- Bunlardan birincisi aylık iade olup bundan sonraki istisnalar başlığı altında açıklanılacak olan ve KDVK 11, 13, 14 ve 15. maddelerinde öngörülen (sırasıyla; ihracat istisnası, araçlar - petrol aramaları - teşvik belgeli yatırımlar istisnası, taşımacılık istisnası, diplomatik istisna) tam istisna özelliğini taşıyan mal ve hizmet teslimleri ile ilgili indirilemeyen KDV'lerle ilgilidir.
- İkinci olarak; Bakanlar Kurulu kararıyla düşük oran uygulanan teslim ve hizmetlerle ilgili KDV'lerin de iadesine imkân tanınmıştır, Burada sorun, Bakanlar Kurulunun bazı teslim ve hizmetler için genel vergi oranından (%18) daha düşük bir oran belirlemesinden kaynaklanmaktadır. Mükellef girdileri için yüksek oranlı vergi ödemekte, satışları ise düşük oranlı KDV'ye tabi olmaktadır. Örneğin ilaçların üretiminde kullanılan hammaddeler %18 vergiye tabidir, ilaç satışları ise %8 vergiye tabidir. Böyle bir durumda, yıl içinde indirilemeyen KDV, yılsonunda iade edilecektir (yıllık iade) .



## İSTİSNALAR

- Hisse senedi teslimi Külçe altın teslimi
- Vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler
- Serbest bölgelerde verilen hizmetler
- İhracat istisnası,
- Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna,
- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik istisna,
- İthalat istisnası,
- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar,
- Askeri amaç taşıyan istisnalar,
- Diğer istisnalar.

9

### İhracat İstisnası

Mal ve hizmet ihracatına ilişkin olarak aşağıda sayılan işlemler KDV'den İstisna sayılmıştır.

- İhracat teslimleri,
- İhracat teslimlerine ilişkin hizmetler,
- Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming ( Dolaşım) anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir ancak bu katma değer vergisi malın gümrükten çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında iade edilir,
- İhraç edilmek kaydıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek katma değer vergisi vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur, söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi durumunda tecil edilen vergi terkin olunur, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

### **Bir Teslimin İhracat Teslimi Sayılabilmesi için Aşağıdaki Şartları Taşımaya Gereklemektedir:**

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır,
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye, bir serbest bölgeye veya yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepoya konulmalıdır.
- Bir hizmetin hizmet ihracatı sayılması için aşağıdaki şartları taşımaya gerekir.
- Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır,
- Hizmetin karşılığı bedel döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir,
- Fatura yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olmalıdır.

### **Araçlarda istisna**

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuşlardır.
- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuşlardır.
- Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli istihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma - geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım - onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuşlardır.

### **Taşımacılık İstisnası**

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri katma değer vergisinden istisnadır. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleşen taşımacılıkta istisnaya tabi olma konusunda yük ve/veya yolcu taşınması konusunda herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Transit taşımacılık dışındaki taşımacılık işlerinin istisnaya tabi olabilmeleri için taşıma işinin Türkiye'de başlayıp yurt dışında bitmesi veya yurtdışında başlayarak yurt içinde bitmesi gerekmektedir.

### **Diplomatik İstisna**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgarî miktarların tespitine Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

## **İthalat İstisnası**

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre teslimleri vergiden istisna edilmiş mal ve hizmetlerin ithalatı da katma değer vergisi istisna edilmiştir. Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar da ithalat istisnasına girmektedir.

## **Diğer İstisnalar**

- \* Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- \* Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- \* Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,
- \* Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- \* Döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- \* Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,
- \* Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,
- \* Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,
- \* Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.

Katma değer vergisinden istisnadır.

## **İstisnadan Vazgeçme**

Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Ancak bunun mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

Diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyet ancak bu Kanuna hüküm eklemek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.