

**KATMA  
DEĞER  
VERGİSİ  
Ve  
Kooperatifler**



**TÜRK-İŞ KOOPERATİF BÜROSU**





KATMA

DEĞER

VERGİSİ

VE

KOOPERATİFLER

- ⊕ KDV kanunu (3065)
- ⊕ KDV Kanununa ek (3099 ve 3100 sayılı Kanunlar)
- ⊕ KDV Genel Tebliğleri (1. 2. 3. 7. 9. 11)
- ⊕ KDV'nin Tüketim Kooperatiflerinde Uygulanması

KOOPERATİF YÖNETİCİLERİ BÜLTENİ EKİDİR

Bu kılavuz kitapçık, TÜRK - İŞ /AAFLI ortak kooperatifçilik projesi çerçevesinde hazırlanmıştır.



**TÜRK – İŞ KOOPERATİF BÜROSU**

**TÜRK-İŞ**  
Bilgi Merkezi

Tarih:..... 336.2  
Demirbaş KAT  
Tasnif No: 1843

Bilgi Merkezi



KATMA DEĞER  
VERGİSİ KANUNU  
VE  
GENEL TEBLİĞLERİ  
( 1 - 2 - 3 - 7 - 9 - 11 )



# KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

## BİRİNCİ KISIM Mükellefiyet BİRİNCİ BÖLÜM Verginin Konusu

Verginin konusunu teşkil eden işlemler:

MADDE 1. — Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mali ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Spor - Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, demek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

Teslim :

MADDE 2.— 1. 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 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 veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkınıniki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme âkit 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. Döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim bunların dışında kalan şeyler itibarıyla yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

Teslim sayılan haller:

MADDE 3.— Aşağıdaki haller teslim sayılır :

a) 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,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri,

d) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktive alınması veya kullanılmaya başlanması.

Hizmet :

MADDE 4.— 1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, 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 aynı işlemin olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

Hizmet sayılan haller:

**MADDE 5.**— Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.

**İşlemlerin Türkiye'de yapılması :**

**MADDE 6.**— İşlemlerin Türkiye'de yapılması :

- a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,
  - b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını, değerlendirilmesini veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, (değerlendirme Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre tayin olunur).
- İfade eder.

**Uluslararası taşıma işleri :**

**MADDE 7.** — Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### Mükellef ve Vergi Sorumlusu

**Mükellef :**

**MADDE 8.** — 1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi :

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları.
- e) Spor - Toto, piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,
- f) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir.

**Vergi sorumlusu :**

**MADDE 9.**— Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### Vergiye Doğuran Olay

**Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi :**

**MADDE 10.** — Vergiye Doğuran Olay :

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
  - b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarda sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi,
  - c) Kısmi kısmi mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısmı hizmetin yapılması,
  - d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
  - e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya şirüciye tevdi,
  - f) Amortisman tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere inşaat ve inşaat edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktifte alınması veya kullanılmaya başlanması,
  - g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
  - h) Kiraya verme işlemlerinde kullanıma terk edilmesi,
  - ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlanması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapılması,
  - j) İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hatından geçilmesi,
- Anında meydana gelir.

## İKİNCİ KISIM

### İstisnalar

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İhracat İstisnası

**Mal ve hizmet ihracatı :**

**MADDE 11.** — 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır :

- a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,
- b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

2. Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

„ İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler :

MADDE 12. — 1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.  
b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük hatlarından geçerek bir dış ülke vasıl olmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

2. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, iş-yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.  
b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

## İKİNCİ BÖLÜM

Deniz, Hava ve Demiryolu Araçları İstisnası

Araçlara ilişkin İstisna :

MADDE 13. — Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların inşası, tadili, onarımı ve bakımı-na ilişkin teslim ve hizmetler,  
b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından yapılan hizmetler.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Taşımacılık İstisnası

Transit taşımacılık :

MADDE 14. — 1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Diplomatik İstisnalar

MADDE 15. — 1. Aşağıdaki teslim ve hizmet vergiden müstesnadır :

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

2. Bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarların tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

İthalat İstisnası

MADDE 16. — 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) Gümrük Kanununun 7 nci maddesinin 3, 4, 5, 6, 7 numaralı bentleri ile 8, 9, 10, 12, 13, 119 ve 132 nci maddelerinde yazılı olup Gümrük Vergisinden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşyanın mezkur maddelerindeki kayıt ve şartlarla ithali,

c) Transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler,

2. Gümrük Kanununun 132 nci maddesine göre geri gelen eşya dışarda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.

## ALTINCI BÖLÜM

Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

MADDE 17. — 1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar :

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri.

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar :

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajın laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,

b) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetler,

3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar :

a) Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler,

b) Harp silah, araç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğüne teslimi.

4) Diğer İstisnalar:

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler,  
b) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan küçük çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

c) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler,

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,

e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler,

f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

g) Külçe altın, döviz, para, damga pulu, hisse senedi ve tahvil teslimleri,

h) Zırai sulama amaçlı su teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler.

### YEDİNCİ BÖLÜM

#### İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırı

##### İstisnadan vazgeçme :

MADDE 18. — 1. Vergiden istisna edilen işlemleri diledikleri takdirde ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatla bulunarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talebedebilirler. Bu talebin mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır.

2. Ancak 17 nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve 4 üncü fıkranın (e) bendlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki birinci fıkra hükmü uygulanmaz.

3. 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.

##### İstisnaların sınırı :

MADDE 19. — 1. Diğer kanunlardaki vergi muafiyetlik ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

### ÜÇÜNCÜ KISIM

#### Matrah, Nispet ve İndirim

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### Matrah

##### Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah :

MADDE 20. — 1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya 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.

3. Mükellefin vergiye tabi faaliyetlerinde kullanacağı amortismanına tabi menkul veya gayrimenkul malların imali veya inşası işlemlerinde matrah bunların Vergi Usul Kanununa göre tespit edilen değerleridir.

4. Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

##### İthalatta matrah :

MADDE 21. — İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Fikri ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

##### Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah :

MADDE 22. — İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

##### Özel matrah şekilleri :

MADDE 23. — Özel matrah şekilleri şunlardır :

a) Spor - Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli.

##### Matraha dahil olan unsurlar :

MADDE 24. — Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir :

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri.

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat hizmet ve değerler.

Matraha dahil olmayan unsurlar :

MADDE 25. — Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir :

a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan katma değer vergisi.

Döviz ile yapılan işlemler :

MADDE 26. — Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.

Emsal bedeli ve emsal ücreti :

MADDE 27. — 1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedeli katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.

## İKİNCİ BÖLÜM

### Nispet

Nispet :

MADDE 28. — Katma Değer Vergisinin nispeti vergiye tabi her işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu nispeti temel gıda maddeleri için "0" (sıfır)'a kadar indirmeye yetkilidir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İndirim

Vergi indirimi :

MADDE 29. — 1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler :

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi.

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur, iade edilmez.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrrlğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

İndirilemeyecek katma değer vergisi :

MADDE 30. — Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez :

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) İşletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait indirim :

MADDE 31. — 1. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisi, bunların aktive girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren, 5 yıl içinde ve beş eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılır.

2. Yatırımların teşviki amacıyla sektör veya mal grupları itibarıyla Bakanlar Kurulu, bu süreleri azaltmaya yetkilidir. Ancak bu iktisadi kıymetlerin en az beş yıl işletmede kullanılması şarttır. Bu iktisadi kıymetlerin beş yıldan daha kısa bir süre içinde satılması, işletmeden çekilmesi, işletme dışı amaçlarla kullanılmaya başlanması halinde indirim konusu yapılan vergi düzeltilir.

İstisna edilmiş işlemlerde indirim :

MADDE 32. — Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya

hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

#### Kısmi vergi indirimi :

MADDE 33. — 1. Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır.

2. Kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespitte Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

#### İndirimin belgelendirilmesi :

MADDE 34. — 1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunur.

#### Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi :

MADDE 35. — Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

#### Yetki :

MADDE 36. — Bakanlar Kurulu indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye yetkilidir.

### DÖRDÜNCÜ KISIM

#### Verginin Tarihi ve Ödenmesi

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### Vergilendirme Usulleri

#### Gerçek usulde vergilendirme :

MADDE 37. — Aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler.

#### Götürü usulde vergilendirme :

MADDE 38. — 1. Gelir Vergisi Kanununa göre ka-

zançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı ile, kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçiler götürü usulde vergilendirilirler.

2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının Katma Değer Vergisi, her türlü mal ve hizmet alışları ile giderleri toplamına % 13 oranının uygulanması suretiyle bulunacak miktardan, alış ve giderlerine ait belgelerde gösterilen Katma Değer Vergisinin indirilmesi suretiyle hesaplanır.

3. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçilerin Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi Kanununa göre tespit edilen safi kazançları üzerinden hesaplanır.

4. Götürü usule tabi Katma Değer Vergisi mükelleflerinin yıllık Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi Kanununa göre götürü olarak belirlenen safi kazançlarının % 10'undan az olamaz.

### İKİNCİ BÖLÜM

#### Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası

#### Vergilendirme dönemi :

MADDE 39. — 1. Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

2. Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi :

- a) Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,
- b) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,
- c) İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük hattından geçildiği andır.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

#### Beyan Esası :

MADDE 40. — 1. Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur.

2. Bu Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

3. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

4. İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarholunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alı-

nacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir.

Beyanname verme zamanı :

MADDE 41. — 1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın 25 inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

2. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

3. Götürlü usule tabi Katma Değer Vergisi mükellefleri beyannamelerini Gelir Vergisinin tarh dönemi içerisinde verirler.

Beyannamelerin şekil ve muhtevası :

MADDE 42. — Katma Değer Vergisi beyannamelerinin şekil ve muhtevası ile gümrük giriş beyannamelerinde Katma Değer Vergisine ilişkin olarak yer alacak bilgiler Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit ve tanzim olunur.

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### Tarh İşlemleri

Tarh yeri :

MADDE 43. — 1. Katma Değer Vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

2. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, Katma Değer Vergisi, gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarholunur.

3. Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde, Katma Değer Vergisi beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

4. İthalde alınan katma değer vergisi ilgili gümrük idaresince tarholunur.

5. İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtılarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

6. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tartı yerine tayin etmeye yetkilidir.

Tarhiyatın muhatabı :

MADDE 44. — Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur.

Şu kadar ki :

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri,

b) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu kanuna göre

vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar,

Tarhiyata muhatap tutuhurlar.

Tarh zamanı :

MADDE 45. — Katma Değer Vergisi beyannamesinin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takibeden yedi gün içinde tarhedilir.

### DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

#### Verginin Ödenmesi

Verginin ödenmesi :

MADDE 46. — 1. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verme süresi içinde ödemeye mecburdurlar.

2. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

3. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve imametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtılarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

4. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi, tarh süresi içinde ödenir.

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak Katma Değer Vergisinin işlemden önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir.

### BEŞİNCİ BÖLÜM

#### Gümrük İdarelerince Alınan Katma Değer Vergisine İlişkin-Hükümler

Gümrük makbuzu :

MADDE 47. — İthal sırasında alınan Katma Değer Vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir.

Düzeltilme işlemleri :

MADDE 48. — Bu kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır.

Teminatlı işlemler :

MADDE 49. — Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem

gören her türlü madde ve kıymetlere ait Katma Değer Vergisi de aynı usule tabi tutulur.

Muhatap :

MADDE 50. — 1. Gümrükte tarhedilen Katma Değer Vergisi, tarh sırasında, hazır bulunan mükellefe, kanuni temsilcisine, adına hareket eden komisyoncusu ile gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilir.

2. Bu tebliğ üzerine açılacak davalar için Gümrük Vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır.

Matrah farklarına uygulanacak işlemler :

MADDE 51. — Mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veya hut teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır.

Maktu vergi :

MADDE 52. — Gümrük Vergisinin maktuen alındığı hallerde, tek ve maktu tarife, ithalde alınacak Katma Değer Vergisi de dahil edilmek suretiyle tespit olunur.

#### BEŞİNCİ KISIM Usul Hükümleri

Fatura ve benzeri vesika düzenlenmesi :

MADDE 53. — Bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade eder.

Kayıt düzeni :

MADDE 54. — 1. Katma değer vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler.

Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırtımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

d) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler,

2. Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibarıyla tefrik edip göstermeye mecburdurlar.

Vergi teminatı :

MADDE 55. — Mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.

#### ALTINCI KISIM Çeşitli Hükümler

Asgari randıman oranları ve birim satış bedelleri :

MADDE 56. — 1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; imal ve inşa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibarıyla asgari randıman oranları tespit etmeye, alım - satım ve hizmet işlerinde ise asgari birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir.

2. Mükelleflerin Katma Değer Vergisi, bu oranlara ve birim satış bedellerine göre hesaplanacak Katma Değer Vergisinden aşağı olamaz.

Verginin etikette gösterilme mecburiyeti :

MADDE 57. — 1. Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, Katma Değer Vergisinin satış fiyatına dahil olup olmadığı açıkça belirtilir. Vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarı ayrıca gösterilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde yukardaki hüküm uygulanmaz.

Verginin gider kaydedilemeyeceği :

MADDE 58. — Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

Kanunların uygulama alanı :

MADDE 59. — Bu Kanunla yürürlükten kaldırılan vergilerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan ve bu Kanuna aykırı olmayan hükümler, Katma Değer Vergisi bakımından da geçerli sayılır.

Ek vergi :

MADDE 60. — 1. Aşağıda yazılı malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi hizalarında gösterilen nisbetlerde ek vergiye tabidir.

a) Tütün mamulleri (sigara, puro, pipo ürünleri, kıyılmış tutun, enfiye, tömbeki ve benzeri) % 50

b) Her türlü alkollü içkiler (Tabii köpiyen şarap ile vermut ve kınakına şarabı dahil, sair şarap ve bira hariç) % 50

c) Sair şaraplar ve bira % 15

d) Her türlü alkolsüz içkiler ve özütler (sade gazoz ve meyva suları hariç) % 15

2. Ek verginin matrahı, Katma Değer Vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

3. Ek verginin tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile vergilendirmeye ilişkin diğer hususlar hakkında bu Kanun hükümleri uygulanır.

4. Ek vergi Katma Değer Vergisinden indirilemez.

5. Mükellefler satış fabrikalarında ek vergiyi ayrıca göstermeye mecburdurlar. İthal sırasında ödenen ek vergi ise, gümrük makbuzlarında ayrıca gösterilir.

6. Ek vergiye tabi malların vergi nispetlerinin her birini ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyelerine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

7. Bu maddenin 1 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerine göre alınan ek verginin % 30'u ile (c) ve (d) bendlerine göre alınan ek verginin % 100'ü tahsilini takip eden ay içinde Toplu Konut Fonuna gelir olarak aktarılır. Bu konudaki usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tespit edilir.

## BİRİNCİ BÖLÜM Kaldırılan Hükümler

Kaldırılan hükümler :

MADDE 61. — a) 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve sigorta muameleleri vergilerine ilişkin hükümleri hariç),

b) 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu,

c) 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor - Toto Vergisine ilişkin hükümleri,

d) 6747 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri,

Yürürlükten kaldırılmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM Geçiş Hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1. — Telif Edici Vergilendirme Usulü :

1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı perakende mal satışı ile uğraşan mükelleflerden belirleyeceği iş gruplarına veya sektörlere dahil olanları telif edici vergilendirme usulüyle vergilendirmeye yetkilidir.

2. Telif edici vergilendirme usulünde Katma Değer Vergisi, mal alış bedellerine mal alışları sırasında % 13 nihai vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanır.

3. Bu usule tabi mükellefler, mal ve hizmet satışları dolayısıyla, Katma Değer Vergisi uygulamazlar. Bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların, bu alışları için vergi indirim hakları yoktur.

4. Bu usule tabi tutulan mükellefler diledikleri takdirde, genel esaslara göre Katma Değer Vergisine tabi tutulurlar.

5. Bu usul, Kanunun yürürlük tarihinden sonra gelen 10 yıl süre ile uygulanabilir.

GEÇİCİ MADDE 2. — 1. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce fatura veya benzeri belge düzenlenmiş veya ödeme yapılmış olmakla beraber, bu belge veya ödeme ile ilgili işlemler Kanunun yürürlüğünden sonra yapılmış ise, işlemin tamamı hakkında bu Kanun hükümleri uygulanır.

2. Birden fazla takvim yılına sirayet eden her türlü inşaat ve taahhüt işlerinin, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra ifa edilen kısmı, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunacak usul ve esaslara göre vergiye tabi tutulur.

GEÇİCİ MADDE 3. — Bu Kanunun yürürlüğünden önce yapılmış olup, yürürlükten sonraki döneme de sirayet eden kiralama sözleşmelerinde, kira bedeli peşin tahsil edilmiş olsa bile, Kanunun yürürlük tarihinden sonraki süreye isabet eden kira bedeli Katma Değer Vergisine tabidir. Bu süreye ait kira bedelinin Kanunun yürürlüğünden önce tahsil edilmiş olması halinde, bu bedele ait Katma Değer Vergisinin ne şekilde ödeneceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilir.

GEÇİCİ MADDE 4. — 1. Bu Kanuna göre teslim veya ithali Katma Değer Vergisine tabi olan ve stok mal olarak beyan edilmiş olan mallara ait veya bünyelerinde yer alan İstihsal Vergisi bu malların teslimini takiben ilk vergilendirme döneminde ödenecek Katma Değer Vergisinden indirilir.

2. Bu maddeye göre yapılacak indirimde ait usul ve esaslara; stok beyannamesinin zamanına, şekil ve muhtevasına ilişkin esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tayin olunur.

GEÇİCİ MADDE 5. — 1. Katma Değer Vergisi hazırlık ve uygulamasıyla ilgili harcamaları yapmak üzere 1985 yılından başlamak üzere 3 yıl süre ile Bütçe Kanunlarının Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ait (A) cetvelinin 112 kod numaralı "Devlet Gelirlerine İlişkin Hizmetler Yönetim - Uygulama, Denetim ve Yargı Hizmetleri" programında yer alan toplam ödeneklerin her yıl için % 30'una kadar kısmını bir fonda toplamaya ve her harcamaya kaleminden ne kadarının fona aktarılacağını belirlemeye, Maliye ve Gümrük Bakanı yetkilidir.

2. Bu fondan; bina satın alınarak veya kiralanarak yeni vergi dairelerinin kurulması, vergi dairelerinin döşenmesi, mekanizasyon, basılı kâğıtların hazırlanması ve diğer uygulama hizmetleri ile eğitim ve tanıtma çalışmalarının yapılmasına ilişkin her türlü harcamalar, 1050 ve 2886 sayılı Kanunlara, 121 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve eklerine, 832 sayılı Kanunun 30 - 37 nci maddelerinde yer alan vize hükümlerine tabi olmadan yapılır.

3. Fonun kullanılmasına ilişkin hizmetlerde görevlendirilen personele, Bütçe Kanunları ve diğer mevzuatla sınırlı olmaksızın fazla mesai ve yolluk ödenmesine ve bu hizmetlerde çalıştırılmak üzere geçici personel istihdamına Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

4. Katma Değer Vergisi ile ilgili basılı kâğıtların basım, depolama ve dağıtım hizmetleri Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yürütür.

Yürürlük :

MADDE 62. — Bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yetki veren hükümleri yayımı tarihinde, diğer hükümleri 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme :

MADDE 63. — Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

1/11/1984

## 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNUN BAZI MADDELERİNİN DEĞİŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN 3099 ve 3100 SAYILI KANUN

25/10/1984 Tarihli ve 3085 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine İlişkin Kanun

Kanun No. 3099

Kabul Tarihi : 6.12.1984

MADDE 1. — 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve fıkraya aşağıdaki (c) bendi ile 4 üncü fıkrasına (i) bendi eklenmiştir.

b) Harp, silah, araç, teçhizat, makine cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı ile Emniyet Genel Müdürlüğüne teslimi.

c) Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin (27.09) tarife pozisyonunda yer alan hampetrol ile (27.10) tarife pozisyonunda yer alan akaryakıt ve yağların, (38.19.29) tarife pozisyonuna giren yalnız petrol istihsalinde kullanılan kimyevi müstahzarlar ile (34.02, 38.19) yalnız makine yağı istihsalinde kullanılan katkı maddeleri (additifler) nin Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı ihtiyacı için bu kuruluşlara veya gerek göstermeleri üzerine bu kuruluşların akaryakıt ikmalini yapan müesseselere teslimi.

(i) Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri.

MADDE 2. — 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine aşağıdaki (e) ve (f) bentleri eklenmiştir.

e) Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslimi ve ithalinde matrah kültçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

f) Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini gözönünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

MADDE 3. — 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 2 nci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen maddelerle ilgili olup indirilemeyen vergi iade olunur.

MADDE 4. — 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 46 ncı maddesine aşağıdaki 6 ncı fıkra eklenmiştir.

6. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından verilen teşvik belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenir. Bu ertelemeye 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun süre ve tecil faizi ile ilgili hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen vergi, tahakkuk ettiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre tespit olunan ilgili yıllar için geçerli tecil faizleri % 50 zamlı uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Erteleme süresince zamanaşımı işlemez.

MADDE 5. — 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 60 ncı maddesinin 6 ncı fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

6. Ek vergiye tabi malların vergi nispetlerinin herbirini ayrı ayrı üç katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye ve tekrar kanunî seviyelere getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

**MADDE 6. —** 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin 2 nci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

2. Telif edici vergilendirme usulünde Katma Değer Vergisi, mal alış bedellerine mal alışları sırasında, kanuni vergi nispetinin % 30 fazlası tutarındaki nihai vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanır.

**GEÇİCİ MADDE. —** Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi hükmü 31.12.1985 te, 4 üncü fıkrasının (ı) bendi hükmü 31.12.1988 de yürürlükten kalkar.

**MADDE 7. —** Bu Kanunun Bakanlar Kuruluna yetki veren hükümleri yayımı tarihinde, diğer hükümleri 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 8. —** Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

**Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları  
Mecburiyeti Hakkında Kanun**

**Kanun No. 3100**

**Kabul Tarihi : 6/12/1984**

**Kapsam**

**MADDE 1. —** 1. Satış yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler.

2. Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar yukarıda sayılan mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer.

3. Ödeme kaydedici cihazların kullanılması mecburiyeti, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilen faaliyetlerle uğraşanlar hakkında uygulanmaz.

Çağrı ve Yürürlük İdarelerine, İl Özel İdarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlara veya bunlara ait veya tabi müesseselere ödeme kaydedici cihazlar kullanma mecburiyeti getirmeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

**Ödeme kaydedici cihazlar**

**MADDE 2. —** 1. Ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.

2. Ödeme kaydedici cihazların; her alış veriş için satışla ilgili bilgileri taşıyan bir satış fişi ve günlük kapanış fişi vermesi, satış fişinde yazılı olan bilgilerin aynen kaydedildiği ayrı bir şerit tertibatı olması, fiş ve günlük toplamlar için en az iki ayrı sayıcısının bulunması, mekanik, elektronik veya manyetik müdahalelere karşı korunmuş harici bir enerjiye ihtiyaç göstermeyen sadece pozitif işlem kabul eden toplam tahsilat ve vergi tutarlarını kaydeden bir mali hafızasının olması, mali hafıza ile bağlantısının açılması halinde çalışmaması, yetkili kimseler dışında cihaza müdahaleye imkân vermeyecek tarzda hayati bölümlerin muhafazasının tek bir vida ile kapatılmasına ve üzerinin özel bir mühürle mühürlenmesine uygun yapıda olması ve makine içerisine tespit edilmiş mali hafızaya da kaydedilen bir sicil numarasının bulunması gerekir.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirleyeceği esaslar dahilinde, gerekli şartları taşıyan cihazlar kullanılarak veya elle doldurularak satış fişi düzenlenmesine izin verebilir.

**Satış fişleri**

**MADDE 3. —** Ödeme kaydedilen cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde; satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya ünvanının; adresinin bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının, satılan malların cinsi ve bedellerinin, vergili olup olmadıklarının ve bunlara ait toplamların, müteselsil fiş numarasının, işlem tarihinin, cihazın onaylandığını gösterir sembolün ve cihaz sicil numarasının gösterilmesi gerekir.

**Satış ve onarım**

**MADDE 4. —** 1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından onaylanan ödeme kaydedici cihazların, üretici veya ithalatçı kuruluşlar tarafından verilen ve cihaz sicil numarasını taşıyan bir ruhsatnamesi bulunur. Söz konusu ruhsatnamelerde yer alacak diğer hususları tayin ve tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. Üretici ithalatçı veya satıcı firmalar satılan cihazların sicil numaralarını ve kimlere satıldıklarını her ay Maliye ve Gümrük Bakanlığına ve bağlı bulundukları vergi dairelerine bildirmek mecburiyetindedir.

2. Arızalanan ödeme kaydedici cihazların tamiri, bunları üreten veya ithal eden kişi veya kuruluşların yetkili servis elemanlarınca yapılabilir. Cihazların mühürü yetkili elemanlar tarafından açılabilir ve tamir işlemini takiben yine aynı elemanlar tarafından mühürlenir. Üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşların kuracakları bakım ve onarım servislerinin arızalanan cihazları kendilerine başvuru tarihinden itibaren en kısa sürede çalışır hale getirmeleri şarttır. Yapılan tamir işlemi başlama ve bitiş tarih ve saatlerini de gösterir şekilde ayrıntılarıyla cihazın ruhsatnamesine kaydedilir.

Üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşların kuracakları bakım ve onarım teşkilatlarının uyacakları şartlar ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilir ve denetlenir.

3. Yetkili mercilere gerekli kayıt ve tasdik işlemi yaptırılmadan veya ruhsatsız olarak ödeme kaydedici cihazlar, satılamaz, kiralanamaz, devredilemez veya diğer yollarla kullanılamaz.

#### Onay

MADDE 5 — 1. Ödeme kaydedici cihaz modellerinin bu Kanun ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartlara uygunluğu, kuruluş şekli aşağıda belirlenen Komisyonun görüşü alınarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca onaylanır.

2. Komisyon, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Müsteşarının başkanlığında Gelirler Genel Müdürü ile Gelirler Genel Müdürlüğünün iki, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının bir, Yüksek Öğretim Kurumu tarafından belirlenecek üniversitelerin bir, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun bir, Türkiye Ticaret Sanayi Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin bir, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonunun bir temsilcisinden kurulur.

3. Ödeme kaydedici cihaz modellerinin onayı üç yıl için geçerli olup, eşit süreler itibarıyla uzatılabilir. Uzatma reddedildiği takdirde, onaylanan modele uygun faaliyette bulunan cihazlar için onay hükümleri geçerli sayılır.

4. Ödeme kaydedici cihazların kullanımı sırasında başlangıçta verilen garantiye uygun düşmeyen kusurlar ortaya çıktığı, onaylanan modele uygun olmayan cihazların üretildiği veya ithal edildiği ve satış sonrası bakım ve onarım konusunda öngörülen şartlara uyulmadığı takdirde modelin onayı iptal edilir. Onayın iptali tedbirin alındığı tarihten itibaren hüküm icra eder.

Ödeme kaydedici cihazların kullanma mükellefiyetinin başlaması

MADDE 6. — Ödeme kaydedici cihazların kullanılması mecburiyeti bir önceki dönem satışları veya gayri safi iş hasılatı;

- 120.000.000.— TL. aşan mükellefler için 1/7/1985 tarihinden itibaren.
- 60.000.000.— TL. aşan mükellefler için 1/1/1986 tarihinden itibaren.
- 30.000.000.— TL. aşan mükellefler için 1/1/1987 tarihinden itibaren.
- 15.000.000.— TL. aşan mükellefler için 1/1/1988 tarihinden itibaren.
- 15.000.000.— TL. altında kalanlar için 1/1/1989 tarihinden itibaren başlayacaktır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, bu maddedeki tutarları iki katına kadar artırmaya yetkilidir.

Ödeme kaydedici cihaz bedellerinin kazançlardan indirimi

MADDE 7. — Ödeme kaydedici cihazların herbiri için 400.000 lirayı aşmayan maliyet bedellerinin % 60'ı iktisap edildikleri yıldan itibaren mükelleflerin Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi ilgili kazançlarından indirilir.

#### Cezalar

MADDE 8. — 1. Ödeme kaydedici cihazları kullanmak suretiyle verilmesi gereken fişleri vermeyen veya bedeli gerçek bedelin altında bir miktar olarak basanlara her tespit için Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci fıkrasında yazılı özel usulsüzlük cezaları beş kat olarak uygulanır.

2. Mecbur tutuldukları halde ödeme kaydedici cihazları almayanlar, cihazları bozanlar, bozuk cihazları kullanan veya başkalarının kullanmasına müsaade edenler ile bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle satış fişi vermedikleri tespit edilenler hakkında Vergi Usul Kanununun 360 ıncı maddesi hükümlerine göre ceza uygulanır.

#### Diğer hükümler

Madde 9. — 1. Üretici veya ithalatçı kişi veya kuruluşlar tarafından kurulan servislerde bakım ve onarım işlerini yapacak teknik görevlilerin Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından

sicilleri tutulur, kendilerine tanıtıcı bir yetki belgesi ve özel mühür verilir. Kaydedici cihazların bakım ve onarımı sadece kendilerine yetki belgesi verilen kimseler tarafından yapılabilir. Verilen yetkiyi kötüye kullananların yetki belgeleri iptal edilir. Ayrıca, bunlar hakkında Vergi Usul Kanununun 338 ve 347 nci maddeleri hükümleri uygulanır.

2. Bakım ve onarım işlerini yapacak teknik görevliler Maliye ve Gümrük Bakanlığının yoklama ve incelemeye yetkili elemanları tarafından istenilen her türlü yardım ve kolaylığı göstermek mecburiyetindedirler.

#### **Yetki**

MADDE 10. — Maliye ve Gümrük Bakanlığı, ödeme kaydedici cihazların kullanılma-  
larıyla ilgili olarak, bu Kanunla belli edilen hususlar dışında uyulması gereken usul ve  
esasları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya yetkilidir.

#### **Yürürlük**

MADDE 11. — Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

#### **Yürütme**

MADDE 12. — Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

**KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ**  
**SERİ NO: 1**

2.11.1984 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, Bakanlar Kurulu ve Bakanlığınıza yetki veren hükümleri yayımı tarihinde, diğer hükümleri 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe girmektedir. Kanunun uygulanması ile ilgili olarak aşağıdaki hususların açıklanmasına gerek duyulmuştur.

**1. VERGİNİN KONUSU:**

Kanunun 1 inci maddesine göre Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan mal teslimleri ile hizmet ifaları vergiye tabi bulunmaktadır. Madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için;

- İşlemlerin Türkiye'de yapılmış olması ve
- İşlemlerin Kanunun 1 inci maddesinde sayılan mal teslimleri ve hizmet ifaları olması gerekmektedir.

**A. İşlemlerin Türkiye'de yapılması:**

Kanunun 6 ncı ve 7 nci maddelerinde, hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması, değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması hallerinde işlemler Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Yine Kanunun 7 nci maddesine göre Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde sadece hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

Yukanda açıklanan madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere Kanun, işlemlerin Türkiye'de yapılmasını mal teslimleri, hizmet ifaları ve uluslararası taşımacılık yönünden ayrı esaslara bağlamıştır.

**1. Mal teslimlerinin Türkiye'de yapılması:**

6 ncı maddenin (a) bendi hükmü ile mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için yeterli görülmüştür. Yani mal teslimlerinde mal teslim eden şahsın uyruğuna bakılmaksızın teslim Türkiye sınırları içinde yapılmışsa vergiye tabi olacak; Türkiye dışında yapılan mal teslimleri ise vergi dışı kalacaktır. Diğer bir deyişle bir Türk vatandaşının Türkiye dışındaki mal teslimleri vergilendirilmeyecek, buna karşılık yabancı uyruklu bir şahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri vergiye tabi tutulacaktır.

**2. Hizmetin Türkiye'de yapılması:**

Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, Kanunun 6 ncı maddesinin (b) bendine göre hizmetin Türkiye'de yapılması, Türkiye'de değerlendirilmesi veya hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

Yani hizmet Türkiye'de yapılmışsa değerlendirme hangi ülkede yapılsa yapılsın veya hizmetten hangi ülkede faydalanırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılacak dolayısıyla vergiye tabi olacaktır. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde değerlendirme Türkiye'de yapılmış veya bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

Kanunun 6 ncı maddesinin (b) bendinin parantez içi hükmüne göre değerlendirmenin hangi hallerde Türkiye'de yapılmış sayılacağı Gelir Vergisi Kanunun 7 nci maddesine göre tayin edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunun 7 nci maddesinin son fıkrasına göre hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesinden maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Buna göre, hizmet Türkiye dışında yapılmış ancak hizmetin bedeli Türkiye'de ödenmişse değerlendirme Türkiye'de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet vergilendirilecektir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye'de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye'de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

**3. Uluslararası taşıma işlerinin Türkiye'de yapılan kısmı:**

Kanunun 7 nci maddesine göre Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde hizmetin (taşıma işinin) iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Bu hüküm ile Kanunun 1 inci maddesindeki "Türkiye'de yapılan işlemler vergiye tabidir" hükmü karşısında uluslararası taşıma işlerinin sadece iç parkura isabet eden kısmı vergilendirilecek, hizmet bedelinin iç parkur dışına isabet eden kısmı ise vergi dışı kalacaktır. İç parkur, Türkiye'nin siyasi sınırları içindeki alandır. Kanunun 22 nci maddesine göre ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükellefler tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta iç parkura isabet eden matrah, şahsın ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri gözönüne alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tesbit edilecektir.

**B' Vergiye tabi işlemler:**

Katma değer vergisine tabi işlemler Kanunun 1 inci maddesinde geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasında, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve

kişiliklerinin, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgahı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre söz konusu işlemleri kim yaparsa yapsın (işlemin Türkiye'de yapılması şartıyla) dar mükellef, tam mükellef, özel resmi ayırımı yapılmaksızın vergilendirilecektir. Ayrıca diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu Kanuna göre geçerli olmayacaktır. Mesela kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir kişi veya kuruluş katma değer vergisine tabi bir işlemi yapmışsa işlemin bu Kanuna göre istisna edilmemiş olması şartıyla vergilendirilecektir.

Yukarıda açıklanan genel hükümlerden sonra Kanunun 1 inci maddesine göre vergiye tabi tutulacak mal teslimleri ile hizmet ifalarının kapsam, mahiyet ve özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

1. Kanunun 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı, 2 ncı fıkrasında ise bu faaliyetlerin kapsam, niteliği ve devamlılığının Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre;

a) Gelir Vergisi Kanununa göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti sayılan faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de vergiye tabi tutulacaktır. Kısaca Gelir Vergisi Kanununa göre ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde edilen faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır.

b) Yukarıda belirtilen faaliyetlerden devamlılık arzedenler vergiye tabi olacak, arizi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmayacaktır. Ancak aşağıda açıklanacağı üzere Kanunun 1 inci maddesinin 3/h bendi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin faaliyetleri de vergiye tabi olacaktır.

2. Kanunun 1 inci maddesinin 2 ncı bendi uyarınca her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabi tutulacak, son fıkrası uyarınca ise ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmeyecektir.

3. Kanunun 1 inci maddesinin 3/a bendine göre, PTT idaresi tarafından yapılan posta, telefon, telgraf, teleks ve buna benzer haberleşme hizmetleri ile, gazete, dergi, kitap, paket, koli taşıma ve dağıtım hizmetleri, havale işlemleri ile bunlara benzer diğer işlemleri vergiye tabi tutulacaktır.

Aynı şekilde TRT tarafından yapılan radyo ve televizyon hizmetleri de vergiye tabidir.

4. Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil), at yarışları ve bunlara benzer diğer müşterek bahis ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması da bunları tertipleyen ve oynatanların hukuki durumlarına bakılmaksızın vergiye tabi olacaktır.

Kanunun 3 üncü maddesine göre bu türden işlemlerde matrah, oyuna ve piyangoya katılma bedeli (Spor-Toto'da doldurulan kolon başına alınan ücret ve kupon bedeli), mükellef ise Kanunun 8 inci maddesine göre oyunların teşkilat müdürlükleridir. Buna göre örneğin Spor-Toto oyununda mükellef Spor-Toto Genel Müdürlüğü, Milli Piyangoda Milli Piyango Genel Müdürlüğü olacaktır. Bu nedenle Spor-Toto ve Milli Piyango bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmayacaklardır.

5. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi katma değer vergisine tabiidir.

Madde hükmünden anlaşılabileceği üzere amatör nitelikli faaliyetler vergi dışında tutulmaktadır. Amatör profesyonel ayrımının, sanatçı veya sporcunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmemesine göre yapılması gerekir. Profesyonel terimi, bir kişinin mesleğini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla değil de, kazanç sağlamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını, konser kavramı ise, genel veya özel bir toplantıda herhangi bir müzik türünde ve herhangi bir çalgıyla veya sesle veya her ikisi birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder. Eğer sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Yani bu faaliyetini belli bir menfaat karşılığında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör, profesyonel ayrımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri konser, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edip etmediğine bakılmalıdır. Ayrıca ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olduğundan bu tür faaliyetler herhangi bir ayırım yapılmaksızın Kanunun 1/1 inci maddesindeki genel hükme göre vergilendirilecektir. Bu tür faaliyetlerin vergi dışı kalması için söz konusu faaliyetlerde profesyonel sanatçı ve sporcuların hiç yer almaması gerekir.

6. Kanuna göre müzayede mahallerinde açık artırma suretiyle yapılan satışlar ile gümrük depolarında tasfiye amacıyla yapılan satışlar da vergiye tabi tutulacaktır. Bu arada müzayede yapılan yerin münhasıran müzayede yapımına tahsis edilmiş olup olmaması durumu değiştirmeyecektir. Bu tür satışlarda vergi kesin satış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Verginin mükellefi bu satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve kuruluştur.

7. Kanunun 1 inci maddesinin 3/e bendi uyarınca

boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları da vergi kapsamına alınmıştır. Bu tür taşıma işinde mükellef petrol boru hatlarını işletenler, matrah ise taşıma bedelidir.

8. Kanunun 1 inci maddesinin 3/i bendi ile Gelir Vergisi Kanunun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri verginin konusuna alınmıştır.

Bu hükme göre; mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girmektedir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4/d bendi ile iktisadi işletmelere dahil olunan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

İktisadi bir işletmeye dahil olup olmama açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilançoya alınmış olacaktır. Kurumlar ve bilanço esasına tabi olan işletmelerde bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dahil sayılır. Bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli katma değer vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 187 nci maddesi, ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmiştir.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazinin işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanışınlar değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağıdır. Yükümlünün sahip olduğu gayrimenkulünün bir bölümünü de işletme ihtiyaçları için kullanması, bu gayrimenkulün değerinin tamamı üzerinden envantere alınmasını gerektirmektedir. Sahip olunan gayrimenkulün işletmede kullanılan kısmı için kira tahakkuk ettirilemeyeceği gibi diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen gelir de, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca, katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esas da, ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceğidir. Bu durumda işletme ihtiyacı dışında kalan kısımların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli, ticari kazancın bir unsuru sayıldığından katma değer vergisine tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda oda veya kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından azının işletmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi işletmeye dahil sayılmadığından envantere ithal edilmeyecek ayrıca elde edilen kira bedeli katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ferdi işletmeler veya adi ortaklıklarda ise işletmeye dahil olan

mal ve haklar işletmenin faaliyeti ile doğrudan ilgili olanlardır. İşletme faaliyeti ile ilgili olmayan mal ve hakların iktisadi işletmeye dahil olması Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde mümkün bulunmamaktadır. İktisadi işletmeye dahil olanlar ise işletmenin faaliyetine tahsis edileceğinden genellikle kiraya verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Sonuç olarak iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanın mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi tutulacaktır.

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 ve diğer haklar) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

9. Kanunun 1 inci maddesinin 3/g bendi uyarınca genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri de vergiye tabi tutulacaktır.

10. Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla işteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler de Kanunun 1 inci maddesinin 3/h bendine göre vergiye tabi tutulacaktır.

Bu bent, 1 inci maddenin diğer bentlerinde vergi konusuna girmeyen bazı işlemleri yapan kişilerin de diledikleri takdirde ihtiyari olarak mükellef olabilmelerine imkan tanımak amacıyla düzenlenmiştir.

Bu şekilde mükellef olanların, belge düzenleme, saklama, ihraz, beyanname verme ve benzeri hususlarda bu Kanun ile Vergi Usul Kanununda belirtilen diğer ödevleri yerine getirecekleri tabiidir.

## II. TESLİM VE TESLİM SAYILAN HALLER:

### A. Teslim:

Teslim, Kanunun 2 nci maddesinde geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmelidir. Bir malın alıcı veya onun adına yetkili olanların gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Ayrıca malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi ile sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmıştır. Bu nedenle;

1. Teslim, mal üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır.

2. Teslimi fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdi etmenin alıcının irtılana ulaşması da şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeciyi veya sürücüye tevdi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır.

3. Ayrıca malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabi olacaktır. Bu gibi durumlarda Kanunun 27 nci maddesinde belirtildiği üzere emsal bedelinin matrah olacağı tabiidir.

4. Maddenin 2 nci bendinde ise zincirleme aktelerde teslimin nasıl tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar hükmi teslimlerin her biri ayrı birer teslim sayılacaktır.

5. Maddenin 3 üncü bendine göre ise su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılacaktır.

6. Maddenin 4 üncü bendine göre döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu veya bunların yerine aynı cins ve mahiyette döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi hallerinde teslim bunlar dışında kalan şeyler itibarıyla yapılmış sayılacaktır. Mesela çiftçilerin Şeker Fabrikalarına teslim ettikleri şeker pancarı karşılığında fabrika pancar bedeli dışında çiftçiye ayrıca bedelsiz küspe de veriyorsa küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılmayacaktır. Ancak teslim alınan şeker pancarı karşılığı verilmeyen (yani verilmesi mutad olmayan) diğer bir deyişle çiftçiye istihkakı dışında bir bedel karşılığı satılan küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilecektir. Aynı şekilde küspe ve diğer tali maddelerin çiftçi dışındakilere teslimi de vergiye tabi olacaktır.

7. Maddenin 5 inci bendine göre trampa, iki ayrı teslim sayılmaktadır.

Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır.

#### B. Teslim sayılan haller:

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla

Kanunun 3 üncü maddesinde bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusu hükme bağlanmıştır. Bu haller aşağıda açıklanmıştır.

1. maddenin (a) bendine göre vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarda işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hedide, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Mesela, akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hedide, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin bu Kanunun 27 nci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekecektir.

2. maddenin (b) bendine göre vergiye tabi, malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan malların imalinde kullanılması veya sarfı da teslim sayılacaktır.

3. maddenin (c) bendinde mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri hali de teslim sayılmıştır. Mülkiyeti muhafaza şeklinde yapılan satışlarda alıcıya teslim edilen taşınır malın mülkiyeti satıcının üzerinde bırakılmaktadır. Malın zilyetliğinin devredildiği, ancak mülkiyet naklinin daha sonra gerçekleştiği bu tür satışlarda vergileme için genel teslim tanımındaki esaslara göre mülkiyetin devrini beklemek, verginin uzun süre alınmaması gibi bir sonuç doğuracaktır. Bu nedenle mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda zilyetliğin devri anında teslim, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır.

4. maddenin (d) bendine göre amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

Buradaki aktife alınmayı sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerdeki aktife alınma olarak anlamamak gerekir, Vergi Usul Kanununda aktife alınma hususundan, amortisman süresi ile ilgili 320 nci maddede söz edilmiştir. Aynı kanunun 189 ve 211 inci maddelerinde işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerle serbest meslek erbabının da işletmede kullandıkları iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayıracakları belirtilmektedir. Bu nedenle imal veya inşa suretiyle iktisap edilen kıymetleri kullanan şahsın işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmaları durumu değiştirmeyecektir. Nitekim Kanunda "Aktife alınma" yanında "İşletmede kullanma" tabirine de yer verilmekle bunun bu şekilde anlaşılması gerektiği vurgulanmaktadır. Yani aktife alınma, envantere alınma şeklinde anlaşılmalıdır.

Kanun aktive alınma ile işletmede kullanılmaya başlanma şartlarını birlikte aramaktadır. Bu nedenle söz konusu iktisadi kıymet şeklen aktive alınmasa bile işletmede kullanılmaya başlandığı anda teslim vuku bulmuş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

### III. HİZMET VE HİZMET SAYILAN HALLER:

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet Kanunun 4 üncü maddesinde "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir.

Anlaşılabileceği üzere maddede hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmayacak, ileride değişik bir şekilde ortaya çıkacak bazı işlemler de genel tanım ve verilen örneklerle göre hizmet olarak değerlendirilecektir.

Maddenin 2 nci fıkrasına göre bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya hizmet olması halinde bunların herbiri ayrı birer işlem sayılacak ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacaktır.

Yine Kanunun 5 inci maddesine göre vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılacak, dolayısıyla vergiye tabi tutulacaktır.

### IV. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU:

#### A. Mükellef:

Katma değer vergisinin mükellefi esas itibarıyla vergiye tabi işlemleri yapanlardır. Ancak Kanunun 8 inci maddesinde özellik arzeden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre mükellef sayılanlar aşağıda açıklanmıştır.

1. Mal teslimi ve hizmet ifalarında mükellef, bu malları teslim edenler veya hizmeti yapanlardır.

2. Mal ve hizmet ithalatında ise mal veya hizmeti ithal edenlerdir. İthalatın kamu sektörü veya özel sektör tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve suretle gerçekleştirilmesi, özellik taşıması mükellefiyeti etkilemeyecektir.

3. Transit taşımacılarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar mükellef olacaktır. Buradaki taşımadan ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan şahıslar tarafından yapılan taşımanın anlaşılması gerekir. İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de olan şahıslar tarafından yapılan bu nevi taşımalarda ise mükellef

genel hükümlere göre taşıma işini yapanlar olacaktır.

Gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar taşıyanın temsilcisi olabileceği gibi aracın şoförü de olabilecektir.

4. PTT İdaresi tarafından yapılan hizmetler ile TRT Kurumu'nca yapılan hizmetlerde mükellef PTT ve TRT Genel Müdürlükleridir.

5. Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto ve Milli Piyango Genel Müdürlükleri) mükellef olacaktır.

Bu tür oyunların bayileri bu işleri dolayısıyla mükellef sayılmayacaklardır. Ancak bu tür oyunların mükellefi sayılan teşkilat müdürlükleri (Spor-Toto ve Milli Piyangoda Spor-Toto ve Milli Piyango Genel Müdürlükleri) katma değer vergisini bayi karlarını da ihtiva eden toplam bedel üzerinden hesaplayacaklardır.

6. At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında mükellef bunları tertipleyenler olup, bu oyunlarında mükellef bunları tertipleyenler olup, bu oyunların bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmayacaklardır.

7. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalarda mükellef bunları tertipleyenler veya gösterenlerdir.

8. Gelir Vergisi Kanunun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde bu mal ve hakları kiraya verenler mükellef olacaktır.

9. Kanunun 1 inci maddesinin 3/h bendine göre isteğe bağlı mükellefiyette ise talepte bulunanlar mükellef olacaktır.

Kanunun 8 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterecek vergi tahsil edenler bu vergiyi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Mesela telafi edici usulde vergilendirilenler, mal ve hizmet satışları dolayısıyla katma değer vergisi uygulamazlar. Kanun hükmüne rağmen satış bedellerinde vergi gösterip müşteriden vergi tahsil edenler bu vergiyi vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Aynı şekilde kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler de fazla tahsil ettikleri vergiyi vergi dairesine ödemek mecburiyetindedirler. Mesela 100.000.-TL.lık bir satış için 10.000.-TL. vergi hesaplaması gerekirken 15.000.-TL. hesaplayıp müşteriden tahsil edenler fazla tahsil ettikleri bu vergiyi ilgili vergi dairesine ödeyeceklerdir.

#### B. Vergi Sorumlusu:

Kanunun 9 uncu maddesine göre, mükellefin Türki-

ye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Bakanlığınız vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.

Anlaşıldığı üzere, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Bakanlığınız bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de bazı şahısları sorumlu tutabilecektir. Bu haller sınırlı olmayıp mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybin veya gecikmenin mümkün olduğu hallerdir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar ile "diğer ilgili şahıslar" mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

#### V. VERGİYİ DOĞURAN OLAY:

Katma Değer Vergisi Kanununda vergiyi doğuran olayın hukuki şartları 10 uncu maddede vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmektedir.

1. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmetin yapıldığı anda meydana gelecektir.

Vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelecektir.

2. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır.

3. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara (Konsinyatöre) verildiği anda değil, malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelecektir.

4. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi anında meydana gelmiş sayılacaktır.

5. Amortisman tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa

edilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay, Kanunun 10/f maddesine göre bu kıymetlerin aktive alınması veya kullanılmaya başlanması yani söz konusu kıymetlerin amortisman ayrılacak duruma gelmesi halinde meydana gelecektir. Ayrıca bu kıymetler şeklen aktive alınmasa bile kullanılmaya başlanması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır.

6. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselere bedellerinin tahakkuk ettirilmesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.

Kanunun 2/3 üncü maddesi uyarınca bu tür dağıtımlar mal teslimi sayılmıştır. Ancak bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadığından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılacaktır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahsiline de bağlanmayacaktır. Bu nedenle bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır. Bu müesseselerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek değişiklikler Kanunun 35 inci maddesi hükmüne göre düzeltilenecektir.

7. Kiraya verme işlerinde vergiyi doğuran olay kiraya verilen şeyin kiracının kullanımına terkedilmesiyle doğacaktır. Anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran olay fiili kullanmaya değil, kiracının emrine amade kılınmasına (anahtar teslimine) bağlanmıştır. Yoksa kiracının kendi ihtiyarı ile kiralanan şeyi kullanıp kullanmaması önemli değildir. Ayrıca vergiyi doğuran olay kira sözleşmesine de bağlanmamıştır. Mesela kira sözleşmesi yapılmış olmasına rağmen kiraya verilen şey kullanılabilir durumda olmayabilir. Bu durumda sözleşme yapılmasına, hatta kira bedelinin bir kısmı veya tamamı ödenmiş olmasına rağmen vergiyi doğuran olay kiralanan şeyin, kiracının kullanımına terkedilmesiyle meydana gelecektir.

Burada diğer bir önemli husus da kira bedelinin önceden veya kullanma terkten sonra tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilmemesi durumlarında vergilemenin ne zaman yapılacağıdır. Kanunda vergiyi doğuran olay kira bedelinin tahsiline bağlanmadığından kira bedelinin kullanma terkten önce veya sonra tahsili veya hiç tahsil edilmemesi durumlarında uygulamanın aşağıdaki şekilde yapılması gerekir.

— Kira bedelinin bir kısmı veya tamamının önceden tahsil edilmesi halinde bu kısmın, kiralanan şeyin kiracının kullanımına terk edildiği vergilendirme döneminde,

— Kira bedelinin sonradan tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilmemesi halinde ise vergilendirme dönemlerine isabet eden kira bedelinin ilgili vergilendirme dönemlerinde vergilendirilmesi gerekir.

8. İthalatta vergiyi doğuran olay Kanunun 10/ı maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapıldığı anda meydana gelecektir.

9. İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelere Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta vergiyi doğuran olayın gümrük hattından geçilmesi anında meydana geleceği Kanunun 10/j maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu nedenle bu tür işleri yapan yabancılar Kanunun 22 nci maddesi uyarınca şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na tesbit edilen matrah üzerinden Türkiye'ye giriş veya Türkiye'den çıkış yaptıkları anda vergilendirilmiş olacaklardır.

## VI. İSTİSNALAR:

### A. Mal ve hizmet ihracatı:

Mal ve hizmet ihracına ilişkin istisna Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenmiştir. 12 nci madde ile de ihracat teslimi ile yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmetlerden ne anlaşılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu maddeler ile ilgili hususlar, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanılarak çıkarılacak ayrı bir tebliğ ile düzenlenecektir.

### B. Deniz, hava ve demiryolu araçları istisnası:

Deniz, hava ve demiryolu araçları ve bu araçlara yapılacak bazı hizmetlere ilişkin istisna 13 üncü madde ile düzenlenmiştir.

Maddenin (a) bendine göre her türlü deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları, (gemi, uçak, lokomotif, vagon v.s.) ile yüzer tesis ve araçlarının inşaatı, tadili, onarımı ve bakımına ilişkin teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır. Yalnız bu istisna, adı geçen araç ve tesislerin sadece inşaatı, tadili, onarımı ve bakımına ilişkindir. İnşa veya tadil edilip ilk teslimi yapıldıktan sonra, üçüncü kişilere satış vergiye tabi olacaktır.

Maddenin (b) bendi ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanları işletmeleri tarafından yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Gerek kamu kurumu niteliğinde olan Devlet Hava Meydanları ve Liman İşletmeleri, gerekse diğer gerçek veya tüzel kişiler tarafından araçların seyrüseferine ilişkin olarak yapılacak hizmetler vergiye tabi olmayacaktır.

### C. Taşımacılık istisnası:

Kanunun 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrası ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

Maddenin 2 nci fıkrası ile söz konusu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bu-

lunmayan mükelleflere, yani Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla tanınabilecektir.

### D. Diplomatik istisnalar:

Kanunun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendi ile, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler karşılıklı olmak kaydıyla istisna edilmiştir. Aynı fıkranın (b) bendine göre ise, uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarlar Bakanlığımıza verilen yetki çerçevesinde düzenlenerek ayrı bir tebliğle açıklanacaktır.

### E. İthalat istisnası:

Katma Değer Vergisi Kanunu ile ihracat vergiden istisna edilirken ithal olunan mal ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur. Ancak ithal yolu ile gelen mal ve hizmetlerden bir kısmı Kanunun 16 nci maddesiyle vergi konusu dışında bırakılmıştır.

Maddenin 1 inci fıkrasının (a) bendi ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin ithalat istisnasından yararlanacağı hükmü getirilmiştir.

Örnek: Külçe altın, döviz, para, damga pulu ithal edilmesi halinde bunlar ithalat istisnası kapsamına girdiği için katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Maddenin (b) bendinde ise Gümrük Kanununca gümrük vergisinden muaf veya istisna edilen bir kısım eşyanın ithali katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükme göre, Gümrük Kanunun 7 nci maddesinin 3,4,5,6,7 numaralı bentleri ile 8,9,10,12,13,119 ve 132 nci maddelerinde yazılı malların Gümrük Kanunun ilgili maddelerindeki kayıt ve şartlarla ithali katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Gümrük Kanununun 7 nci maddesinde genel olarak gümrük vergisinden istisna edilen eşyalar açıklanmıştır. Ancak, maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde kayıtlı eşyaların ithali, Katma Değer Vergisi Kanununa göre ithal istisnasının dışında bırakılmıştır.

Gümrük Kanununun 8 inci maddesi muafiyetler başlığını taşımakta olup, gerçek ve tüzel kişiler için ithal edilecek gümrük vergisinden muaf bir kısım eşya açıklanmıştır.

Diplomatik muafiyetler başlığını taşıyan 9 uncu madde ile mütekabiliyet şartıyla gümrük vergisinden muaf eşyalar, 10 uncu madde ile gümrük vergisine tabi

tutulmayan bir kısım zat ve ev eşyası, 12 nci madde ile turizmle alakalı olarak gelen taşıt ve eşyalar, 13 üncü madde ile sınır ahalişine kolaylık tanımak maksadıyla bunlara ait bir kısım geçici mahiyetteki eşyanın ithaline tanınan muafliklar, 119 uncu madde ile geçici muaflik rejimi, 132 nci maddeyle ise geri gelen eşya rejimi açıklanarak bu hükümlere uygun olarak gelen eşyaların vergiden müstesna olacağı hükme bağlanmıştır.

Bu maddelerde gösterilen eşyaların, maddelerde belirtilen şekil ve şartlarla ithali katma değer vergisine tabi değildir.

Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 16 ncı maddesinin 2 nci fıkrası, Gümrük Kanununun 132 nci maddesine göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dahil olmadığı hükmünü getirmiştir. Bu hüküm gereğince, Gümrük Kanununun 132 nci maddesine göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer katma değer vergisine tabi olacaktır.

Kanunun 16 ncı maddesinin 1 inci fıkrasının (c) bendi, transit, aktarma, gümrük antrepo, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetleri vergiden istisna etmiştir.

Gümrük Kanununun 90, 95 ve 100 üncü maddelerinde transit, aktarma ve antrepo rejimleri açıklanmış olup, bu rejimlerin uygulandığı mal ve hizmetler katma değer vergisi açısından ithalat sayılmaktadır. İthalat olmayınca vergiye kuru teşkil edecek bir işlem de bulunmadığından söz konusu mal ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

#### F. Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar:

Kanunun 17 nci maddesi ile sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar düzenlenmiştir.

##### 1. Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar:

Maddenin 1 inci fıkrasının (a) bendinde, fıkrada sayılan kurum ve kuruluşların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Fıkranın (b) bendi ile ise aynı kuruluşların tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Burada önemli bir husus, 1 inci fıkrada sayılan kuruluşların, (a) ve (b) bendinde gösterilen sınırlar içerisinde yaptıkları teslim ve hizmetlerin istisna edilmiş olmasıdır. Bu bentlerde sayılan sınırlamalar haricinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır.

##### 2. Sosyal amaç taşıyan istisnalar:

1 inci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşların 2 nci

fıkranın (a) bendinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetler de vergiden istisna edilmiştir. Bu teslim ve hizmetlerin bedeli veya bedelsiz olması istisna uygulamasında farklılık yaratmayacaktır.

Maddenin 2 nci fıkrasının (b) bendinde ise 1 inci fıkra ile 2 nci fıkranın (a) bendinde gösterilen kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve ifa edilen hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için teslimin veya ifa edilen hizmetin bedelsiz olması gerekir. Mesela bir sanatoryumun para vererek aldığı hizmet arabası vergiye tabi olacaktır. Ancak bu araba vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslim edilirse, aracın teslimi vergiden istisna edilecektir.

##### 3. Askeri amaç taşıyan istisnalar:

Bu maddenin 3 üncü fıkrasının (a) bendi ile askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin, adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olmasıdır. Mesela, bir askeri tamir atölyesi askeri araçların tamir veya tadilatı dolayısıyla vergi hesabetmeyecek ancak tamir veya tadilatı üçüncü kişilere yaparsa, bedelli olup olmadığına bakmaksızın vergi hesabedecektir.

Bu fıkranın (b) bendine göre Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğü'ne yapılan her türlü silah, araç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemler ile bunların bakım ve onarımında kullanılacak yedek parça teslimleri vergiden müstesnadır. Yani yukarıda sayılan silah araç ve teçhizatın, adı geçen kurumlara teslimi sırasında vergi hesabedilip alınmayacaktır.

##### 4. Diğer istisnalar:

Maddenin 4 üncü fıkra hükmü ile getirilen diğer istisnalar şunlardır:

a) Fıkranın (a) ve (b) bentleri ile Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçilerin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

b) Fıkranın (c) bendi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler vergiden istisna edilmiştir. Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunun 81 inci maddesinde gelir vergisine tabi tutulmayacak değer artış kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39 uncu maddelerinde devir işlemleri düzenlenmiştir.

c) Kanunun 1 inci maddesinin 3/f bendi ile Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabi tutulmuştur. Buna mukabil 17 nci maddenin 4 no.lu fıkrasının (d) bendi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

d) Fıkranın (e) bendi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler vergiden istisna edilmiştir.

e) Fıkranın (f) bendi ile Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan bütün işlemler vergiden istisna edilmiştir.

f) Fıkranın (g) bendi ile külçe altın, döviz, para, damga pulu, hisse senedi ve tahvil işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Bende göre sadece külçe altın teslimleri vergiden müstesnadır. Her ne şekilde olursa olsun işlenmiş altın (yüzük, bilezik, kolye, Cumhuriyet altını, Reşat altını vs.) vergiye tabi olacaktır. Para ve para mahiyetinde birer ödeme aracı olan çek, bono, poliçe gibi kambiyo senetlerinin teslimi de vergiye tabi olmayacaktır.

Öte yandan hisse senedi ve tahvil teslimleri yanında, aynı mahiyette olan kar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı belgesi gibi faiz veya temettü getiren kıymetli evrak teslimlerinin de vergiden müstesna olduğu açıktır.

g) Fıkranın (h) bendinde zirai amaçlı su teslimleri ile kamu kuruluşları tarımsal kooperatifler ve çiftçi birlikleri tarafından yapılan arazi ıslahına ait hizmetler vergiye tabi tutulmamıştır.

Zirai amaçlı su teslimlerinde, istisnanın uygulanması açısından suyu teslim edenen statüsü önem taşımamaktadır. Arazi ıslahına ait hizmetlerde ise istisnanın uygulanabilmesi için, hizmetin, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birlikleri tarafından yapılması gerekir.

#### G. İstisnadan vazgeçme:

Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar çeşitli nedenlerle bu istisnanın kendileri bakımından yararlı olmadığı kanaatine varabilirler. Gerçekten istisna müessesesi bu verginin en önemli özelliği olan indirim imkanını (11. 13, 14 ve 15 inci maddelerdeki istisnalar hariç) ortadan kaldırmaktadır.

Kanunun 18 inci maddesi hükmüne göre istisnadan vazgeçmek isteyenler, vergi dairesine yapacakları yazılı müracaatla vergiden istisna edilmiş işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Ancak bu talep istisnaya dahil bütün muameleleri kapsamalıdır. Yani istisnadan kısmi vazgeçme mümkün değildir.

Öte yandan bu maddenin 2 nci fıkrasına göre 17 nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve dördüncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalardan vazgeçmek mümkün değildir.

Öte yandan bu maddenin 2 nci fıkrasına göre 17 nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve dördüncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalardan vazgeçmek mümkün değildir.

İstisnadan vazgeçeceklerin mükellefiyetleri talep

tarihinden itibaren tesis olunacaktır. Bu şekilde mükellef olanlar mükellefiyete giriş tarihinden itibaren üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamayacaklardır. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkmak için talepte bulunmadıkları takdirde, mükellefiyet üç yıl daha uzayacaktır. Mükellefiyetten çıkmak için yapılacak başvuru üçüncü yılın son gününe kadar yapılabilir.

#### VII. MATRAH:

Katma Değer Vergisi Kanununda matrah, teslim ve hizmet işlemlerine, ithalata, uluslararası yük ve yolcu taşımalarna göre ayrı maddeler halinde düzenlenmiş, özel matrah şekilleri ise ayrıca belirtilmiştir.

##### A. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah:

###### 1. Genel olarak:

Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olacağı hükme bağlanmıştır. Bedel deyimi ise aynı maddenin ikinci fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre bedel deyimi, "malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya 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 toplamı" ifade etmektedir.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere, bedel deyimi oldukça geniş kapsamlıdır. Her ne suretle olursa olsun müşteriden alınan veya bunlarca borçlanılan para bedel kavramına girdiği gibi, müşteriden para yerine alınan mal, hizmet, menfaat ve benzeri değerler (hisse senedi, tahviller ve aynı nitelikteki değerler gibi) de bedel kavramına dahildir.

Bedelin mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler olması halinde, verginin matrahı, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde olduğu gibi işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Aynı şekilde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz vergisi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevirme işleminin, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tesbit edilecek paritelere göre yapılmasına devam edilecektir.

Öte yandan, katma değer vergisinin matrahını oluşturacak bedel, ya mali teslim alan veya kendisine hizmet yapılanlar tarafından ya da bunlar adına hareket edenlerden sağlanacaktır. Mali bizzat teslim alan veya kendisine hizmet yapılan kişiler herhangi bir açıklamaya

gerek duyulmayacak ölçüde açıktır.

Malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan adına hareket edenler ise, daimi temsilci, ticari mümessil, ticari vekil, seyyar tüccar-memurları, karar ve temsil yetkisini haiz olmayan bağlı yardımcıları ve bağlı olmayan acenta, komisyoncu gibi tüccar yardımcılarıdır.

2. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin imal ve inşası işlemlerinde matrah :

Mükellefin vergiye tabi faaliyetlerinde kullanacağı amortismanına tabi menkul ve gayrimenkul malların imali veya inşası işlemlerinde matrahın, bunların Vergi Usul Kanunu'na göre tespit edilen değerleri olacağı Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında belirtilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269 ve 273 üncü maddelerine göre, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka hangi giderlerin gireceği anılan maddelerde belirtilmiştir. Aynı kanunun 271 inci maddesinde ise, "inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer" hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Amortismanına tabi menkul mallar Vergi Usul Kanunu'nun 271 inci maddesi hükmünde yer almamakla birlikte, bu iktisadi kıymetlerin bizzat işletme tarafından imal edilen emtia olması halinde, maliyet bedelinin Vergi Usul Kanunu'nun 273 ve 275 inci maddelerinde belirtilen esaslar çerçevesinde tespit edileceği açıktır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler, bizzat işletme tarafından inşa ve imal edilmeyip, teslim hükümlerine göre elde edilmişse bu kıymetlere ilişkin katma değer vergisi matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedeldir.

3. Tarifeli işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde matrah:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20 nci maddesinin 4 üncü fıkrasında, "Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmaz." hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır. Bu hallerde tarife veya bilet bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanacaktır. Hesaplanan katma değer vergisi ise tarife veya bilet bedeli üzerinde ayrıca gösterilmeyecek ancak tarife ve bilet üzerinde bedele katma değer vergisinin dahil olduğu belirtilecektir.

Bu husus aşağıdaki örnekle açıklanmıştır.

Örnek : Sinemaya giriş bedeli biletlerde 330 TL. olarak belirlenmişse, bu durumda, katma değer vergisi matrahı  $330 - (330 \times 1/11) = 300$  TL. olacak, bilet bedeli

içinde yer alan ve müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyecek olan katma değer vergisi ise,  $(330-300=)$  30 TL. tutarında bulunacaktır.

B. İthalatta matrah :

Katma Değer Vergisi Kanununun 21 inci maddesine göre, ithalatta katma değer vergisi matrahına;

1) 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,

2) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

3) Fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler, dahil olacaktır.

Bilindiği üzere 1615 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 65 inci maddesinde, ithal eşyasının gümrük vergisine esas olan kıymeti, "Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiyatıdır." şeklinde tanımlanmış, "normal fiyat"tan, birbirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcının tam ve serbest rekabet şartları içinde uyduğu varsayılan fiyatın, anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Bu fiyat tespit edilirken :

— Eşyanın alıcıya Türkiye'de giriş liman veya mahallinde teslim edildiği;

— Eşyanın satışına ve Türkiye'de giriş liman veya mahallinde teslimine müteallik bütün masrafların nakliye ve sigorta; komisyonlar; tellaliye; eşyanın Türkiye'ye ithali için yurt dışında tanzimi gereken belgelere ait masraflar (konsolosluk harçları dahil); yurt dışında ödenmesi icabeden vergi ve resimler (muafiyet sebebiyle alınmayan vergilerle, geri verilmiş ya da verilecek vergiler hariç); ambalaj bedelleri (vergilendirme yönünden ayrı sayılanlar hariç); ve yükleme masraflarının satıcıya ait bulunduğu, dolayısıyla normal fiyata dahil olduğu;

— Türkiye'de ödenmesi gereken vergi ve resimlerin alıcıya ait olduğu, dolayısıyla eşyanın normal fiyatına dahil bulunmadığı;

varsayılacaktır.

Kıymeti tespit edilecek eşya, bir ihtira beratına veya tescil edilmiş bir resim yahut bir modele göre imal edildiği, yabancı bir imalat veya ticaret markası altında ithal edildiği, yabancı bir imalat veya ticaret markası altında satışa arz edilmek, temlik edilmek veya kullanılmak üzere ithal edildiği veya ithalden sonra tamamlayıcı bir işçiliğe tabi tutularak böyle bir alâmeti farika ile satışa arz edilmek, temlik edilmek veya kullanılmak üzere ithal edildiği takdirde; bu eşyanın normal fiyatına, patentin tescil edilmiş resim veya modelin veya fabrika

veya ticarethanenin alâmeti farikasının kullanma hakkı dahil edilecektir.

Gümrük Kanununun 65 inci maddesinin 8 inci fıkrasına göre, vergiden muaf olan ve ağırlık esasından vergiye tabi tutulan eşya da dahil olmak üzere bilumum eşya kıymetlerinin yukarıdaki esaslara göre beyanı mecburidir. Bu nedenle, ithal edilen eşyanın gümrük vergisine esas olan kıymeti bulunacak ve beyan edilecektir. Madde metninde yer alan, "... gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilmediği veya verilemediği hallerde münhasırdır. Bu durumda, ithal edilen malın gümrük vergisine esas olan kıymeti yani verginin matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeridir. Bu değeri tespit etmek için gerekli belgeler bulunmadığı takdirde, malın gümrük idaresince resen tayin ve tespit olunan değeri, verginin matrahı olacaktır.

Öte yandan, ithalatatta katma değer vergisinin matrahına, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar dahil bulunmaktadır. Bunlar, gümrük vergisi ve belediye payı, rıhtım resmi, damga resmi ve Katma Değer Vergisi Kanununun 60 inci maddesinde yazılı malların ithali halinde alınacak ek vergidir.

Bunların yanı sıra, fiili ithalata 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 fiili ithalata kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemelerin, katma değer vergisinin matrahına dahil edileceği Kanunun 21 inci maddesinde hükme bağlanmış bulunmaktadır.

#### C. Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah:

Katma Değer Vergisi Kanununun 22 nci maddesi hükmü ile, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsaller göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu konuyla ilgili düzenleme Bakanlığımızca ayrıca yapılacaktır.

#### D. Özel matrah şekilleri :

Katma Değer Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir. Buna göre;

1. Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

2. At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

3. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve

konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

4. Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli,

Katma değer vergisinin matrahıdır.

Diğer taraftan, Tekel maddelerinin satışında da, bayi paylarının değişik vergilendirme usullerinde ve indirim mekanizmasında ortaya çıkardığı aksaklıkları önlemek maksadıyla Kanunun 29 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının verdiği yetkiye dayanarak Spor-Toto, Milli Piyango ve müşterek bahislere paralel bir uygulama yapılması usulü getirilmiştir.

Buna göre, bu maddelerin vergisi, Genel Müdürlükçe, bayilere yapılan satış sırasında bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenecektir. Bu maddeleri satın alan bayilerce katma değer vergisi açısından her hangi bir işlem yapılmayacak ve satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da katma değer vergisini gösteremeyeceklerdir. Tekel maddelerinin diğer işletmelerde (Mesela, hizmet işletmelerinde) kullanılması halinde indirimin nasıl yapılacağı hususu ilgili bölümde açıklanacaktır.

Özetle, münhasıran Tekel, Milli Piyango, Spor-Toto ve ganyan bayii olanlar katma değer vergisi mükellefi olmayacaklardır. Bu işlemlerin kısmen yapılması halinde ise, mükellefiyet sadece diğer mal ve hizmet teslimleriyle sınırlı olacaktır.

#### E. Matraha dahil olan unsurlar :

Katma Değer Vergisi Kanununun 24 üncü maddesine göre; aşağıda yazılı unsurlar katma değer vergisi matrahına dahildir.

1. Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri.

2. Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar (Matraha dahil vergiler arasında bu Kanunun 60 inci maddesi uyarınca ödenecek ek vergi de bulunacaktır.)

3. Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

#### F. Matraha dahil olmayan unsurlar :

Katma Değer Vergisi Kanununun 25 inci maddesine göre, aşağıda belirtilen unsurlar verginin matrahına dahil edilmeyecektir.

#### 1. İskontolar :

İskontoların katma değer vergisi matrahına dahil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir.

— Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

— İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır. Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip, sonradan ya da yıl sonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamayacaktır.

## 2. Hesaplanan katma değer vergisi :

Mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplayarak, düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterdikleri katma değer vergisi de vergi matrahına dahil edilmeyecektir.

### G. Emsal bedeli ve emsal ücreti :

Katma Değer Vergisi Kanununun 27 nci maddesine göre, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi hükmüne göre tespit olunacaktır. Söz konusu madde hükmü 87 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacaktır.

Öte yandan, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelinin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılmasının mecburi olduğu Kanunun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasında belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesine göre, genel idare giderlerinden imal edilen emtianın maliyetine pay verilip verilmemesi hususu mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır.

Ancak, katma değer vergisi uygulaması açısından mükellefler, imal ettikleri emtiada emsal satış bedelini maliyet bedeli esasına (Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci sırasına) göre tayin ettikleri takdirde, genel idare giderlerinden mamule düşen hisseyi behemahal emsal satış bedeline dahil edeceklerdir.

Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacaktır. Mesela, Türkiye Barolar Birliği tarafından belli bir dava türüne ilişkin olarak tespit edilen vekalet ücreti 50.000.- TL. ise, bu hizmeti ifa eden bir avukatın serbest meslek mabuzunda gösterdiği bedel hiçbir şekilde 50.000.- liradan düşük olmayacaktır.

## VIII. İNDİRİM :

Katma değer vergisinin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınacak, ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirilecektir. İndirim mekanizmasının varlığının bir sonucu olarak, bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü o mal veya hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi nispetinin çarpımı kadar olacaktır. Bu suretle vergiden vergi alınması ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarla, o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenerek, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olmaktadır.

### A. Vergi indirimi :

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisine veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirebileceklerdir. Yani, mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiye, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve arasındaki farkı vergi dairesine yatacağıdır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır. Ancak bu mekanizmanın gerektiği şekilde işleyebilmesi için madde metnine, alış faturaları ve benzeri vesikalarda gösterilen verginin indirilebileceği hükmü getirilmiş bulunmaktadır.

Örnek : Katma değer vergisine tabi mal teslimi ve hizmet ifası ile iştigal eden (A) Anonim Şirketi'nin, bir vergilendirme dönemi içindeki, mal ve hizmet alımlarının tutan 10.000.000 TL. bu alışları dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen katma değer vergisi ise 1.000.000 TL.'dir. Söz konusu şirket tarafından aynı vergilendirme döneminde gerçekleştirilen 13.000.000 TL. tutarındaki mal teslimi dolayısıyla düzenlenmiş bulunan faturalarda 1.300.000 TL. tutarında katma değer vergisi hesaplanmıştır. Bu durumda, 1.300.000 TL. tutarındaki hesaplanan katma değer vergisinden, alış faturalarında gösterilen 1.000.000 TL. tutarındaki katma değer vergisi indirilecek, kalan (1.300.000 - 1.000.000 =) 300.000 TL. tutarındaki vergi ise vergilendirme dönemi-

ni takibeden ayın 25 inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan edilecek ve aynı sürede ödenecektir.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olacaktır. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından, sadece o malların alışında ödediği veya borçlandığı vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indireceklerdir. Bunun tabii bir sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olabilecektir. Bu takdirde, aradaki farkın bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek o döneme ait indirilebilecek vergi tutarına eklenmesi ve iade edilmemesi hususu 29 uncu maddenin 2 nci fıkrasında ayrıca hükme bağlanmıştır.

Örnek: (A) Anonim Şirketi'nin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 1.000.000 TL. aynı vergilendirme dönemindeki mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi 1.000.000 TL. aynı vergilendirme dönemindeki mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi toplam 1.500.000 TL. ise, aradaki fark olan (1.500.000 - 1.000.000 =) 500.000 TL. tutarındaki indirilmeyen katma değer vergisi, bir sonraki döneme devrolunacak ve iade konusu yapılmayacaktır.

#### B. İndirilmeyecek katma değer vergisi :

Katma değer vergisi, esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine imkan tanınmayan bazı haller Kanunun 30 uncu maddesinde sayılmış bulunmaktadır. Buna göre aşağıda açıklanan vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

1. Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, 30 uncu maddenin (a) bendinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

2. Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, işletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

3. Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşünce-

sine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

4. Kanunun 30/d maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tesbitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi de, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen katma değer vergisi tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

#### C. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde indirim:

##### 1. Genel olarak

Vergi Usul Kanununa göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen (gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı, tesisat ve makineler, gereçler ve diğer taşınlar, gayrimaddi haklar) iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların ve sinema filmlerinin, bunların kullanılabilecekleri süre zarfında yok edilmesi amortisman konusunu teşkil etmektedir.

Değeri 5.000 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 5.000 Lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımından bütünlük arzedenlerde bu had topluca dikkate alınır. Dolayısıyla bu sınırlar içinde kalarak doğrudan gider yazılan kıymetlerin alışına ilişkin katma değer vergisi genel hükümlere göre indirim konusu yapılacaktır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin indirim uygulaması konusunda ise, Katma Değer Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisi, bunların aktifte girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 5 yıl içinde ve beş eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılır" denilmektedir.

Madde hükmünde belirtilen "İktisadi kıymetlerin aktifte girmesi" kavramı, envantere dahil olmayı ifade etmektedir. Amortisman konusu iktisadi kıymetlerin, gerek bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerde ve gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçilerde envantere alınması; envanter defterinin ayrı bir

yerinde veya özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterilmesidir.

İktisadi kıymetlerin kullanılmaya başlanması ise, iktisadi kıymetin aktife alınmadığı hallere inhisar eder. Bu durumda fiili kullanım önem taşıyacaktır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde belirtilen iktisadi kıymetlerin aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme dönemi, aynı Kanunun 39 uncu maddesinde hüküm altına alınan vergilendirme dönemidir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait verginin indirimi, bu iktisadi kıymetin işletme aktifine girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 5 yıl içinde ve beş eşit miktarda yapılacağından, indirimin, iktisadi kıymetin aktife alındığı veya kullanıma başlandığı tarihteki vergilendirme döneminde yapılacağı açıktır.

Örnek : 1985 Takvim yılı ikinci vergilendirme döneminde 5.000.000 TL. bedelle satın alınarak kullanılmaya başlanmış ve 500.000 TL. katma değer vergisi ödenmiş bir makinaya ilişkin olarak yapılacak vergi indirimi aşağıda gibi olacaktır.

|           |    |                      |             |
|-----------|----|----------------------|-------------|
| 1985 Yılı | 2. | Vergilendirme Dönemi | 100.000 TL. |
| 1986 "    | 2. | " "                  | 100.000 TL. |
| 1987 "    | 2. | " "                  | 100.000 TL. |
| 1988 "    | 2. | " "                  | 100.000 TL. |
| 1989 "    | 2. | " "                  | 100.000 TL. |
| TOPLAM    |    |                      | 500.000 TL. |

Yukarıdaki örnekten anlaşılacağı üzere, amortisman tabi bir iktisadi kıymet olan makinenin alımında ödenen katma değer vergisi 5 yılda ve beş eşit miktarda vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilecektir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin indirimin uygulanacağı vergilendirme döneminde, indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunacaktır.

İşletmenin kendisi ya da üçüncü şahıslar tarafından imal, inşa veya monte edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak, bu kıymetlerin aktife alındığı veya kullanılmaya başlandığı dönemden önce çeşitli harcamaların yapılması mümkündür. Bu durumda söz konusu harcamalara ilişkin ödenen veya borçlanılan katma değer vergisi, harcamanın yapıldığı dönemde indirim konusu yapılmayarak biriktirilecektir. İndirim, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin aktife alındığı veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren yapılacaktır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletme tarafından bizzat imal, inşa veya monte edilmesi halinde, bu kıymetlerin aktife alındığı veya kullanılmaya başlandığı dönemdeki bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak beyan edilecek ancak, bu kıymetlere ilişkin harcamalar nedeniyle önceden birikmiş

olan katma değer vergisi indirim konusu yapılacaktır. Amortisman tabi iktisadi kıymetin toplam bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi genel esaslara göre aktife alındığı veya kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren 5 yıl içinde beş eşit miktarda indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, amortisman tabi iktisadi kıymetin, işletme aktifine girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren beş yıl içinde satılması halinde, satışın yapıldığı vergilendirme döneminde, daha önce indirilmemiş bulunan vergi kısmı, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilecektir.

2. Yatırımların teşviki halinde amortisman tabi iktisadi kıymetlerde indirim :

Katma Değer Vergisi Kanununun 31 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle, Bakanlar Kurulu, yatırımların teşviki amacıyla sektör veya mal grupları itibarıyla amortisman tabi sabit kıymetlere ait verginin, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden 5 yıllık süreden daha kısa bir sürede indirilebilmesi konusunda yetkili kılınmıştır. Ancak, bu iktisadi kıymetlerin en az beş yıl işletmede kullanılması şarttır.

Teşviki öngörülen iktisadi kıymetin işletmede en az beş yıl kullanılma şartının; satılma, işletmeden çekilme ve işletme dışı amaçlarla kullanılma gibi suretle ihlal edilmesi halinde, indirim konusu yapılan vergi düzeltilcektir. Zamanasımı ise, cezanın kesilmesini gerektiren durumun (ihlalin) meydana geldiği tarihi takibeden yılın başından itibaren başlayacaktır.

Örnek : (A) firması Katma Değer Vergisi Kanununun 31/2 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulunca teşvik edilmiş bir sektörde faaliyet göstermektedir. (A) firması, 1985 yılının Nisan ayında 30.000.000 TL.sına bir adet makina satın almış ve bu makina ile ilgili olarak  $(30.000.000 \times \% 10 =)$  3.000.000 TL. katma değer vergisi ödemiştir. Bakanlar Kurulu, bu sektörde "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Ait İndirim" süresini iki yıl olarak belirlemiştir. Bu durumda (A) firması, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı katma değer vergisinden, makina için ödediği katma değer vergisini aşağıda gösterilen dönemlerde ve miktarlarda indirecektir.

|                                       |               |
|---------------------------------------|---------------|
| 1985 Yılı II. Vergilendirme döneminde | 1.500.000 TL. |
| 1986 " " " "                          | 1.500.000 TL. |
|                                       | 3.000.000 TL. |

(A) firması, iktisadi kıymeti en az 5 yıl işletmede kullanma şartını, söz konusu makinayı 1987 yılının Şubat ayında 50.000.000 TL.sına satarak ihlâl etmiştir. Eğer (A) firması teşvikten yararlanmamış olsaydı 1985 ve 1986 yıllarının II. vergilendirme dönemlerinde  $(3.000.000 : 5 =)$  600.000'er liradan toplam  $(600.000 + 600.000 =)$  1.200.000 TL. katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekti. Dolayısıyla 1985 ve 1986 yıllarında fazladan vergi indirimi yapıldığından vergi ziyayı doğmuştur. Bu durum Vergi Usul Kanununa göre ceza

uygulanmasını gerektirmektedir.

Diğer taraftan (A) firması, anılan makinanın alışı nedeniyle ödediği toplam 3.000.000 TL. katma değer vergisini 1985 ve 1986 yıllarında indirim konusuna yaptığından bir daha indiremeyecektir.

#### D. İstisna edilmiş işlemlerde indirim :

Katma Değer Vergisi Kanunun 32 nci maddesine göre, Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilecektir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi Bakanlığımıza verilen yetki çerçevesinde ayrıca belirlenecek esaslar dairesinde bu işlemleri yapanlara iade edilecektir.

#### E. Kısmi vergi indirimi :

Kanunun 33 üncü maddesi hükmünde, "indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır." denilmektedir.

Madde hükmüne göre mal ve hizmet satışı yapan mükellefler:

1. Bir vergilendirme dönemi içinde, vesikalar kanuni deflere gider kaydedilmek ve katma değer vergisi faturada veya benzeri vesikada gösterilmiş olmak kaydıyla, kısmi indirim hakkını gözönünde bulundurmaksızın ödedikleri katma değer vergisinin tamamını indirebileceklerdir.

2. İndirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden katma değer vergisini bir yıllık dönemi esas alarak hesap dönemi sonu itibarıyla hesaplayacaklardır. Bu suretle hesaplanacak vergi yıl içinde verilen beyannamelerle indirilen vergiden az ise, fazla indirilen vergi son vergilendirme dönemine ait beynamede gösterilecektir.

3. İndirim hakkı tanınan işlemlerle, indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden katma değer vergisinin hesabı sırasında, yıllık satış tutarı ve satılan malın maliyeti ölçü olarak alınacaktır. Şöyleki :

a) Yıllık satışlar içinde indirim hakkı tanınan mallar ile tanınmayan malların nispeti tesbit edilecektir.

b) Yıllık satışların maliyeti içinde katma değer vergisine tabi olmayan mal ve hizmetler tutarı düşülerek, vergili girdilerin tutarı belirlenecektir.

Vergili girdilerin vergileri toplamına yıllık satış tutarına göre belirlenen nispet uygulanmak suretiyle yıllık indirilebilir katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Hesap dönemi içinde verilen beyannamelerde indirilen katma değer vergisi yukarıdaki şekilde hesaplanan indirilebilir vergiden fazla ise fazla kısım son vergilendirme dönemine ait beynamede gösterilecektir.

Örnek : Yıllık 1.000.000 Liralık toplam satış yapan bir firmanın satışlarının 600.000 Liralık kısmı indirim hakkı tanınan işlemlerden, 400.000 Liralık kısmı ise indirim hakkı tanınmayan işlemlerden oluşmaktadır. Satılan malın maliyeti yıl sonu itibarıyla 700.000 Lira'dır. Maliyet içinde, işçilik vs. gibi vergiye tabi olmayan veya indirim konusu yapılmayan girdilerin toplamı 200.000 TL'dir. Takvim yılı içinde verilen beyannamelerle indirilen katma değer vergisi 50.000 TL'dir.

Bu durumda yıllık satış tutarına göre mükellefin indirim hakkı tanınan satışlarının nispeti % 60 tır.

Vergili girdiler toplamına ödenen katma değer vergisi alış faturaları üzerinden toplanmak suretiyle 50.000 TL. olarak bulunmuştur. Bu meblağa, yıllık satış tutarına göre belirlenen % 60 nispeti uygulanmak suretiyle indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden katma değer vergisi tutarı 30.000 TL. olarak bulunacaktır. Bu miktar indirilebilir katma değer vergisidir.

$$50.000 \times \% 60 = 30.000 \text{ TL. dir.}$$

Yıl içinde indirilen katma değer vergisi - İndirilebilir katma değer vergisi = Beynamede gösterilecek katma değer vğrgisi

$$(50.000 - 30.000 = ) 20.000 \text{ TL. olacaktır.}$$

#### F. İndirimin belgelendirilmesi :

Katma Değer Vergisi Kanununun 34 üncü maddesine göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre;

1. Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmiş olacaktır.

2. Söz konusu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmiş bulunacaktır.

Diğer taraftan, katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler ile tekele tabi maddelerin tesliminde bu mal ve hizmetleri teslim alanlar tarafından, tarife veya bilet veyahut fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanacak ve yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indireceklerdir.

Örnek : Otelcilik ile işgal eden bir mükellef 22.000 TL. bedelle bir tekel bayiinden tekele tabi maddeler satın almıştır. Alış vesikasında katma değer vergisi gös-

terilmeyeceğinden, mükellef, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı katma değer vergisinden indirebileceği katma değer vergisini, iç yüzde oranı ile,  $(22.000 \times 1/11 = ) 2.000$  TL. olarak hesaplayacaktır.

#### G. Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi :

Katma Değer Vergisi Kanununun 35 inci maddesine göre, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu vergilendirme dönemi içinde düzelterektedir.

### IX. VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ :

#### A. Vergilendirme usulleri :

##### 1. Gerçek usulde vergilendirme :

Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça katma değer vergisi mükellefleri gerçek usulde vergilendirilirler.

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinde hesapladıkları katma değer vergisinden, bu işlemler için alış vesikaları üzerinde gösterilen katma değer vergilerinin indirilmesi ve varsa bakiye verginin vergi dairesine ödenmesidir.

**Örnek I :** Dayanıklı tüketim malları alım satımı yapan mükellef, Ocak, Şubat, Mart 1985 vergilendirme döneminde mal alış faturaları üzerinden 90.000 TL.lık katma değer vergisi ödemiştir. Mükellef bu dönemde sattığı mallar için düzenlediği faturalarda 150.000 TL.lık katma değer vergisi hesaplayıp göstermiş olsun. Bu mükellef 25 Nisan 1985 akşamına kadar vereceği Ocak, Şubat, Mart 1985 dönemi katma değer vergisi beyannamesiyle 150.000 TL.lık vergiden 90.000 TL.lık vergiyi indirerek;  $(150.000 - 90.000 = ) 60.000$  TL.lık vergiyi beyan ederek ödeyecektir.

**Örnek II :** Röntgen müteahhasısı doktor Temmuz, Ağustos, Eylül 1985 vergilendirme döneminde düzenlediği serbest meslek makbuzlarında 100.000 TL.lık katma değer vergisi hesaplayıp göstermiş olsun. Mükellefin bu dönemde satın aldığı röntgen filmleri ve diğer malzeme için (işle ilgili ilaç v.s.) alış vesikalarında gösterilmiş bulunan 50.000 TL.lık katma değer vergisi ödemiş bulunsun. Ayrıca, mükellefin bir önceki vergilendirme döneminden devreden 10.000 TL.lık katma değer vergisi bulunsun. Bu mükellef 25 Ekim 1985 akşamına kadar vereceği katma değer vergisi beyannamesiyle, 100.000 TL.lık katma değer vergisinden, bu dönemdeki alış vesikaları üzerinde görülen 50.000 TL.lık vergi ile bir önceki dönemden 10.000 TL.lık vergi toplamı olan  $(50.000 + 10.000 = ) 60.000$  TL.lık vergiyi indirerek geri kalan  $(100.000 - 60.000 = ) 40.000$  TL. katma değer

vergisini beyan edip ödeyecektir.

**Örnek III:** İş makinaları üretimi ile uğraşan bir Anonim Şirket; Ekim, Kasım, Aralık 1985 dönemi faaliyeti ile ilgili olarak 10.000.000 liralık mal ve hizmet alımı yapmıştır. Bu mal ve hizmet alışları esnasında alış belgeleri üzerinden görülen 1.000.000 liralık katma değer vergisi ödemiştir. Mükellef ayrıca bu dönemde 1.000.000 liralık su ve elektrik sarfiyatı yapmış olup su ve elektrik sarfiyatı ile ilgili belgeler üzerinde gösterilmiş bulunan 100.000 liralık katma değer vergisi ile yine bu dönemle ilgili olarak yapılan 2.500.000 liralık diğer giderlerle ilgili alış belgelerinde görülen 250.000 liralık katma değer vergisi ödemiştir.

Anonim Şirketin bu vergilendirme döneminde teslim ettiği 5.000.000 liralık iş makinası ile ilgili olarak, düzenlenen belgelerde 500.000 liralık katma değer vergisi hesaplanmıştır. Mükellefin bir önceki dönemden, indirilemeyip devreden katma değer vergisi bulunmamaktadır.

Mükellefin, bu dönemle ilgili olarak 1986 yılının Ocak ayının 25 ince kadar vereceği katma değer vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| Hesaplanan katma değer vergisi  | 500.000   |
| İndirilecek katma değer vergisi | 1.350.000 |

|                                                                  |           |
|------------------------------------------------------------------|-----------|
| — Mal ve hizmet alımları sırasında ödenen katma değer vergisi    | 1.000.000 |
| — Su ve elektrik giderleri ile ilgili ödenen katma değer vergisi | 100.000   |
| — İşletme giderleri ile ilgili ödenen katma değer vergisi        | + 250.000 |

|          |           |
|----------|-----------|
| TOPLAM : | 1.350.000 |
|----------|-----------|

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| Ödenecek katma değer vergisi | —         |
| Devreden katma değer vergisi | 850.000   |
|                              | TL.sıdır. |

(A) Anonim Şirketi bu dönemde indiremediği 850.000 liralık katma değer vergisini, Ocak, Şubat, Mart 1986 vergilendirme döneminde hesaplanan katma değer vergisinden indirebilecektir.

##### 2. Götürü usulde vergilendirme :

Katma Değer Vergisi Kanununda, götürü usule göre vergilendirilecek olan mükellefler;

— Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı;

— Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçilerdir.

Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü

usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının katma değer vergisi, her türlü mal ve hizmet alışları ile her türlü giderlerinin toplamına % 13 oranının uygulanması suretiyle bulunacak miktardan, alış ve giderlerine ait belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu şekilde hesaplanacak katma değer vergisi, kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabının Gelir Vergisi Kanununda girdiği derecedeki kazanç miktarlarının % 10'undan az olamaz.

**Örnek I:** Gelir Vergisi Kanununa göre kazancı götürü usulde tespit edilen ticaret erbabı bir mükellefin safi kazancı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen derecelerden birinci dereceye girmektedir. Mükellefin birinci dereceye göre yıllık safi kazancı 337.500 TL'sidir. Mükellef 1985 yılında bu kazanç üzerinden gelir vergisini tarh ettirmiştir.

Mükellef, 1985 yılında 750.000 liralık mal ve hizmet alımı yapmıştır. Bu mal ve hizmet alım belgelerinde gösterilen katma değer vergisi 75.000 TL'sidir. Mükellefin, 1985 yılı içinde ayrıca 250.000 TL'lik gideri bulunmaktadır. Mükellefin yaptığı giderlerle ilgili belgelerde 25.000 TL'lik katma değer vergisi gösterilmiştir.

Mükellefin, 1986 yılının Nisan ayında vereceği katma değer vergisi beyannamesinde beyan edeceği katma değer vergisi şöyle olacaktır.

|                                                                 |                              | Belgeler üzerinde<br>gösterilen katma<br>değer vergisi |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------|
| — Mal ve hizmet alımları                                        | 750.000                      | 75.000                                                 |
| — Giderler toplamı                                              | + 250.000 +                  | 25.000                                                 |
| <b>TOPLAM :</b>                                                 | <b>1.000.000</b>             | <b>100.000</b>                                         |
|                                                                 | $(1.000.000 \times \% 13 =)$ | 130.000                                                |
| — Belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisi              |                              | -100.000                                               |
| — Hesaplanan katma değer vergisi                                |                              | 30.000                                                 |
| — Beyan edilecek katma değer vergisi $(337.500 \times \% 10 =)$ |                              | 33.750                                                 |
|                                                                 |                              | <b>TL'si</b>                                           |

Görüldüğü üzere hesaplanan katma değer vergisinin 30.000 TL. olmasına rağmen, 30.000 lira, Kanunun 38 inci maddesine göre mükellefin Gelir Vergisi Kanunu uyarınca belirlenen safi kazancının % 10'undan az olduğundan beyan edilecek katma değer vergisi 33 750 liradır.

**Örnek II:** Örnek I'deki mükellefin 1985 yılı içindeki mal ve hizmet alışları toplamının 1.000.000 TL. bu alışlarla ilgili belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisinin 100.000 TL. olması ve 1985 yılı giderlerinin 500.000 TL. bu giderlerle ilgili belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisinin 50.000 TL. olması halinde, Bay (A) nın 1986 yılı Nisan ayında vereceği katma

değer vergisi beyannamesinde beyan edeceği katma değer vergisi şöyle olacaktır.

|                                                    |                              | Belgeler üzerinde<br>gösterilen katma<br>değer vergisi |
|----------------------------------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------|
| — Mal ve hizmet alımları                           | 1.000.000                    | 100.000                                                |
| — Giderler toplamı                                 | + 500.000 +                  | 50.000                                                 |
| <b>TOPLAM</b>                                      | <b>1.500.000</b>             | <b>150.000</b>                                         |
|                                                    | $(1.500.000 \times \% 13 =)$ | 195.000                                                |
| — Belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisi |                              | -150.000                                               |
| — Hesaplanan ve beyan edilecek katma değer vergisi |                              | 45.000                                                 |
|                                                    |                              | <b>TL'si</b>                                           |

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçilerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununa göre tespit edilen safi kazançları üzerine % 10 katma değer vergisi oranı uygulanmak suretiyle bulunacaktır.

**Örnek III:** Çiftçilik yapan ve kazancı götürü gider usulüne göre tespit edilen bir mükellefin 1985 yılı ürün satış hasılatı 1.000.000 TL. sıdır. Mükellefin 1985 yılına ait arazi kirası 5.000 TL'sidir.

Bu mükellefin, 1986 yılı Mart ayında vereceği katma değer vergisi beyannamesinde beyan edeceği katma değer vergisi şöyle olacaktır.

|                                                         |                  |
|---------------------------------------------------------|------------------|
| — Hasılat tutarı                                        | 1.000.000        |
| — % 70 götürü gider (V.U.K.Md.45)                       | - 700.000        |
|                                                         | 300.000          |
| — Ödenen arazi kirası                                   | - 5.000          |
| — Katma değer vergisi matrahı                           | 295.000          |
| — Ödenecek katma değer vergisi $(295.000 \times \% 10)$ | 29.500           |
|                                                         | <b>TL'sidir.</b> |

**B. Vergilendirme dönemi ve beyan esası :**

**1. Vergilendirme dönemi :**

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, bir takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Vergilendirme döneminin içinde mükellefiyetin tesis ettirilmesi vergilendirme dönemini değiştirmez. Vergilendirme dönemi içinde mükellefin işi bırakması, ölümü veya memleketi terketmesi halinde, bu olayın vukubulduğu tarihe kadar geçen süre vergilendirme dönemidir.

**Örnek I:** Şubat ayının 13 ünde işe başlayıp mükellefiyet tesis ettiren mükellefin vergilendirme dönemi 13 Şubat - 31 Mart'tır. 13 Şubat ile 31 Mart arasında vergiye tabi işlemler için 25 Nisana kadar beyanname verilecektir. Mükellefin 13 Şubat - 31 Mart arasında vergiye tabi işleminin bulunmaması beyanname vermesini gerektirmez.

Örnek II: 29 Martta işe başlayan mükellef, 29, 30 ve 31 Mart tarihlerindeki vergiye tabi işlemleri nedeniyle 25 Nisana kadar katma değer vergisi beyannamesini verecektir. Vergi Usul Kanununa göre işe başlamayı 29 Nisana kadar bildirme süresinin bulunması 25 Nisana kadar beyanname vermesini engellemez.

Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Bu mükellefler bir takvim yılı içinde yaptıkları vergiye tabi işlemlerinin tümü için ertesi takvim yılında beyanname vereceklerdir.

Mükelleflerin takvim yılı içerisinde işe başlamaları vergilendirme dönemini değiştirmeyecektir.

Kanunun 9 uncu maddesine göre vergi kesmekle sorumlu tutulananlar için vergilendirme dönemi bir aydır.

İthal, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde vergilendirme dönemi, gümrük hattından geçildiği andır.

## 2. Beyan esası :

Katma değer vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur. Ayrıca Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulananlar da beyanname vermek zorundadırlar.

Katma değer vergisi mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan kimseler de beyanname vermek zorundadırlar.

Ancak kendilerine, Kanunun 9 uncu maddesiyle; vergi kesmek sorumluluğu yüklenen kimseler, vergiye tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde beyanname vermezler.

İthalatta alınan katma değer vergisi gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine tarholunur. Gümrük giriş beyannamesinde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranı açıkça gösterilecektir.

Gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımacılığıyla transit taşımalarda; katma değer vergisi, bu işleri yapan mükelleflerin verecekleri özel beyan üzerine tarholunur. Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımacılığıyla transit taşımaların tam mükellefler tarafından yapılması halinde katma değer vergisi genel esaslara göre tarholunur.

## 3. Beyanname verme zamanı :

Katma değer vergisi mükellefleriyle; Kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen, katma değer vergisi kesintisi yapmakla sorumlu tutulananlar, katma değer vergisi beyannamelerini vergilendirme dönemini takibeden ayın 25 inci günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler.

Örnek I: Ocak, Şubat, Mart 1985 aylarında katma

değer vergisi mükellefi 15 Haziran 1985 tarihinde öldüğünde, ölüm tarihine kadar olan döneme ait yani 1 Nisan - 15 Haziran 1985 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesi, 1 Temmuz ile 25 Ekim 1985 tarihleri arasında verilecektir. Beyanname verme süresinin son günü 25 Ekim 1985 günüdür.

Örnek III: Götürü usulde katma değer vergisine tabi çiftçi 20 Ekim 1985 tarihinde öldüğünde; ölüm tarihine kadar olan döneme ait katma değer vergisi 1 Mart - 30 Haziran 1986 tarihleri arasında verilecektir. Beyanname verme süresinin son günü 30 Haziran 1986 günüdür.

Memleketi terk halinde, katma değer vergisi beyannamesi, memleketi terke tekaddüm eden 15 gün içinde verilecektir.

Örnek IV: 18 Haziran 1985 günü memleketi terk etmeye karar veren katma değer vergisi mükellefi, Nisan - Haziran 1985 vergilendirme dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini memleketi terke tekaddüm eden 15 gün olan 3 Haziran ile 18 Haziran 1985 tarihleri arasında verecektir.

## C. Tarh işlemleri :

### 1. Tarh yeri :

Katma değer vergisi, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarholunur.

Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarholunur.

Örnek I: Bir Anonim Şirketin merkezi İstanbul Beyoğlu Vergi Dairesinin faaliyet bölgesindedir. Şirketin fabrikası Yalova'dadır. Katma değer vergisi mükellefiyetini doğuran işlemler Yalova'daki fabrikada yapılmaktadır. Bu durumda da şirketin katma değer vergisi Beyoğlu Vergi Dairesince tarholunacaktır.

Örnek II: Bir Anonim Şirketin merkezi İstanbul'dadır. Şirketin Tekirdağ ve Adapazarı'nda fabrikaları bulunmaktadır. Şirketin katma değer vergisi mükellefiyetini doğuran işlemler her iki fabrikada da yapılmaktadır.

Bu durumda bu Anonim Şirket katma değer vergisi beyannamesini İstanbul'da kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine verecek ve bu vergi dairesi tarafından katma değer vergisi tarholunacaktır.

İthalde alınan katma değer vergisi, ithal edilen malın yurda girdiği yer gümrük idaresince tarholunur.

İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından moturlu kara taşıtlarıyla Türkiye ve yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait katma değer vergisi, taşıtların, Türkiye'ye girdikleri yer; taşımacılık Türkiye'den başka bir ülkeye yapıyorsa; taşıtların Türkiye'den çıktıkları yer gümrük idaresince tarholunur.

## 2. Tarhiyatın muhatabı :

Katma değer vergisi; verginin mükellefi gerçek kişi ise gerçek kişi adına, verginin mükellefi tüzel kişi ise tüzel kişi adına tarholunur.

Şu kadar ki;

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri;

b) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez ile iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi;

— Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi;

— Türkiye'de birden fazla daimi temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci;

— Tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışa temsilcilerden herhangi birisi;

— Daimi temsilci mevcut değilse, işlemleri mükellef adına yapanlar;

tarhiyata muhatap tutulacaklardır.

## 3. Tarih zamanı :

Katma değer vergisi, beyannamenin verildiği günde tarholunur. Beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği günden itibaren yedi gün içinde tarholunur.

## D. Verginin ödenmesi :

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler katma değer vergilerini beyanname verme süresi içinde ödeyeceklerdir.

Örnek I : Gerçek usulde katma değer vergisine tabi bir mükellef Ocak - Mart 1985 vergilendirme dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini 1985 Nisan ayının 1 inden 25 i akşamına kadar verecektir. Beyanname verme süresi olan 1 Nisan - 25 Nisan tarihleri arasında da katma değer vergisi ödenecektir.

Örnek II : Götürü usulde katma değer vergisine tabi ticaret erbabı ile serbest meslek erbabı, 1985 takvim yılına ait katma değer vergisi beyannamelerini 1986 yılının Nisan ayı içinde vereceklerinden katma değer vergilerini de bu ay içinde ödeyeceklerdir.

Örnek III : Götürü usulde katma değer vergisine tabi çiftçiler 1985 takvim yılına ait katma değer vergisi beyannamelerini, 1986 yılının Mart ayında vereceklerinden, katma değer vergilerini de 1986 yılı Mart ayı içinde ödeyeceklerdir.

Vergi kesmekle sorumlu tutulanların katma değer

vergi vergilendirme dönemi bir aydır. Bu kimseler bir ay içinde kestikleri vergiler için katma değer vergisi beyannamelerini bu ayı takibeden ayın 25 inci günü akşamına kadar vermek zorundadırlar. Bu kimseler beyanname verme süresi içinde katma değer vergisini ödeyeceklerdir.

İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait katma değer vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

## X. USUL HÜKÜMLERİ :

### A. Fatura ve benzeri vesika düzenlenmesi :

Katma Değer Vergisi Kanununda geçen fatura ve benzeri vesika tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir.

Söz konusu vesikalar, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235 ve 236 ncı maddelerinde fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir.

Benzeri vesika tabiri, Vergi Usul Kanununda düzenlenmemekle beraber, faturanın tüm unsurlarını taşıyan hakediş belgelerini de kapsamaktadır.

Katma değer vergisi mükellefleri, düzenleyecekleri bu vesikalarda katma değer vergisini hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir.

Ancak, Katma Değer Vergisi Kanununa göre, telafi edici vergilendirme usulüne tabi mükelleflerin mal satışları sırasında düzenleyecekleri vesikalarda, katma değer vergisi hesaplanmayacak ve gösterilmeyecektir. Ayrıca, götürü ticaret ve serbest meslek erbabı ve götürü gider usulüne tabi çiftçilerden mal satın alanlar veya iş yaptırılanlar, satın aldıkları mal veya yaptırdıkları işler karşılığında düzenleyecekleri gider pusulası ve müstahsil makbuzunda da katma değer vergisi hesaplanmayacak ve gösterilmeyecektir. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların indirim hakları bulunmamaktadır.

### B. Kayıt düzeni :

Katma Değer Vergisi Kanununun 54 üncü maddesi hükmüne göre, mükellefler, tutmak zorunda oldukları defter kayıtlarını katma değer vergisinin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenleyeceklerdir.

Bu maksatla tutulacak defter kayıtlarında vergiye tabi işlemler, vergisiz tutarları ile gösterilecektir. Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergi ve girdileri üzerindeki indirilebilir vergi miktarı ayrı hesaplarda izlenecektir.

Vergiden istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenecek ve indirilebilir vergi miktarı kayıtlarda gösterilecektir.

İndirim konusu yapılamıyacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlere ilişkin indirilemeyecek katma değer vergisinin defter kayıtlarında gösterilmesi şarttır.

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi veya sair sebeplerle matrah ve indirim miktarlarında vukubulan değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen katma değer vergisi kayıtlarda açıkça gösterilecektir.

Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde ve envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı, katma değer vergisine tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayrı ayrı göstereceklerdir.

Mükellefin işletme hesabı defteri tutması halinde ekteki örneğe uygun olarak, mal alışları ve diğer girdileri üzerindeki indirilebilir vergi, defterin "Giderler" kısmında, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergi ise "Hasılat" kısmında gösterilecektir.

#### XI. ÇEŞİTLİ HÜKÜMLER :

##### A. Verginin etikette gösterilme mecburiyeti :

Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, katma değer vergisi satış fiyatından hariç ise vergi etiketlerde ayrıca gösterilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 20/4 maddesine göre, belli bir tarife göre fiyatı tesbit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tesbit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir. Keza yolcu biletlerinde de katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir.

##### B. Verginin gider kaydedilememesi :

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tesbitinde gider olarak düşülemeyeceği gibi bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek katma değer vergisi de gider olarak kabul edilmeyecektir.

Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tesbitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir.

Diğer yandan indirilemeyecek katma diğer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tesbitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ise, ancak vergiye tabi malların

işçilere ayın ücret olarak verilmesi veya çeşitli kişi ya da kuruluşlara bağışlanması halleriyle sınırlı olarak, dolaylı bir biçimde gider yazılabilecektir.

##### C. Kanunların uygulama alanı :

Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılan vergilerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan ve bu Kanuna aykırı olmayan hükümler geçerli sayılır.

#### XII. EK VERGİ :

Kanunun 60 ıncı maddesinde sayılan malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ek vergiye tabidir.

Ek vergi malların ithal veya imalat safhalarında tek aşamada alınacaktır. Ancak imalatın birden fazla aşamada yapılması halinde vergiyi doğuran olay, ek vergiye tabi bir malın tüketimine hazır hale getirildiği an olacaktır.

Ek verginin matrahı katma değer vergisinin matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edecektir. Ek vergi matrahına katma değer vergisi dahil edilmeyecektir. Ancak katma değer vergisi matrahına ek vergi dahildir. Kanunun 24/b maddesinde belirtilen "vergi" tabiri ek vergiyi de kapsamaktadır.

Mükelleflerin, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplamak katma değer vergisinden ek vergi indirilemez.

Ek vergi satış faturalarında ayrıca gösterilecektir. İthal sırasında ödenen ek vergi ise gümrük makbuzunda ayrıca gösterilecektir.

Ek verginin tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile vergilendirilmeye ilişkin diğer hususlar hakkında Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

#### XIII. TELAFİ EDİCİ VERGİLENDİRME USULÜ :

Münhasıran perakende mal satışı ile uğraşan mükelleflerden Bakanlığımızca belirlenecek iş gruplarına veya sektörlerle dahil olanlar, telafi edici vergilendirme usulüyle vergilenecektir.

Bu usulde katma değer vergisi, mal alış bedellerine mal alışları sırasında % 13 nihai vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Telafi edici vergilendirme usulüne tabi mükellef mal satışları dolayısıyla katma değer vergisi hesaplamayacak ve düzenleyeceği belgelerde göstermeyecektir. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların, bu alışları için vergi indrimi hakları yoktur.

Mükellefler diledikleri takdirde telafi edici vergilendirme usulünden vazgeçerek genel esaslara göre katma değer vergisine tabi tutulmalarını isteyebileceklerdir. Bu durumda genel hükümlere göre yapılan vergilendirme talep tarihinden itibaren başlayacak olup, bu tarih itibarıyla mevcut mal stoklarına ait % 13 nispetli vergi bu mükellefler tarafından indirim konusu yapılmayacaktır.

#### XIV. KALDIRILAN HÜKÜMLER :

Kanunun 61 ve 62 inci maddeleriyle, aşağıda belirtilen vergiler 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

- Dahilde alınan istihsal vergisi,
- İthalde alınan istihsal vergisi,
- Nakliyat vergisi,
- PTT hizmetleri vergisi,
- İlan ve reklam hizmetleri vergisi,
- İşletme vergisi,
- Spor - Toto vergisi,
- Şeker istihlak vergisi,

Kanunun 61 inci maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri yürürlükten kaldırılmamıştır. Buna göre, yapmış oldukları muameleler dolayısıyla lehlerine aldıkları paralar üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi ödeyen mükelleflerin bu mükellefiyetleri devam edeceğinden, aynı mükellefler yapmış oldukları bu muameleler dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4/e fıkrası hükmü uyarınca, ayrıca katma değer vergisi mükellefiyetine tabi olmayacaklardır. Bu nedenle banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefleri, her türlü mal ve hizmet alımları dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisini, tahsil ettikleri banka ve sigorta muameleleri vergisinden indiremeyeceklerdir. Ancak yüklenilen ve yansıtılamayan söz konusu katma değer vergisinin ilgili mevzuat hükümleri gereğince gider yazılacağı açıktır.

Yürürlükten kaldırılan hükümler uyarınca, tarh ve tahakkuk ettirilmiş bulunan vergiler yine eski hükümlere göre tahsil edilecektir. Bu meyanda 1.1.1985 tarihine kadar olan döneme ait beyanname verme ve ödeme mükellefiyetinin devam edeceği ve bu mükellefiyetlerin süresinde yerine getirileceği tabiidir. Ancak Kanunun

geçici 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasında da belirtildiği gibi, 1.1.1985 tarihinden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmiş veya ödemeyapılmış olmasına rağmen, bu belge veya ödeme ile ilgili işlemlerin bu tarihten sonra gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergiye tabi tutulacak ve yürürlükten kalkan vergilere ilişkin hükümler geçerli olmayacaktır.

Tebliğ olunur.

EK:

Bilanço esasında defter tutan katma değer vergisi mükellefleri Kanunun 54 üncü maddesinde sayılan bilgileri ihtiva etmek kaydıyla muamelelerini diledikleri hesaplarda takip etmek imkanına sahiptirler. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ise mevcut işletme hesabı defterlerini yine aynı bilgileri ihtiva edecek şekilde aşağıda görüldüğü gibi tutabilirler.

Örnek : Ayakkabı ticareti ile uğraşan mükellef (A);

1) 10.1.1985 tarih ve 126 numaralı fatura ile 110.000 lira tutarında 25 çift ayakkabı satın almış ve ayrıca 11.000 lira katma değer vergisi ödemiştir.

2) 11.1.1985 tarihli ve 5 numaralı fatura ile 2 çift ayakkabıyı 12.000 liraya satmış ve bu satış nedeniyle ayrıca 1.200 lira katma değer vergisi tahsil etmiştir.

3) (B)'nin zati eşyası olan aynayı işletmede kullanmak amacıyla, 4.000 liraya satın almıştır. Bu konuda düzenlenen gider pusulası 11.1.1985 tarihli ve 3 numaralıdır.

4) Senetlerin icrai takibat işleri ile ilgilenen avukat (C)'ye yaptığı hizmetten dolayı 20.000 lira avukatlık ücreti ve 2.000 lira katma değer vergisi ödemiştir. Avukatın bu konuda düzenleyip verdiği serbest meslek makbuzu 11.1.1985 tarihli ve 40 numaralıdır.

**İŞLETME HESABI DEFTERİ**

**GİDER TABLOSU**

|    | Kayıt<br>Tarihi | Alınan Fatura<br>veya vesikaın |     | A  ı k l a m a                 | Giderler<br>(TL) | Satın<br>Alınan<br>Emtia<br>(TL) | İndirile-<br>bilecek<br>K.D.V.<br>(TL) |
|----|-----------------|--------------------------------|-----|---------------------------------|------------------|----------------------------------|----------------------------------------|
|    |                 | Tarihi                         | No. |                                 |                  |                                  |                                        |
| 11 | 10.1.1985       | 10.1.1985                      | 126 | ..dan Ayakkabı alımı            | —                | 110.000                          | 11.000                                 |
| 12 | 11.1.1985       | 11.1.1985                      | 3   | ..dan Ayna alımı                | —                | 4.000                            | —                                      |
| 13 | 11.1.1985       | 11.1.1985                      | 40  | ..ya ödenen Avukatlık<br>ücreti | 20.000           | —                                | 2.000                                  |

**GELİR TABLOSU**

|   | Kayıt<br>Tarihi | A  ı k l a m a                                                    | Satılan<br>Emtia<br>(TL) | Alınan<br>Ücret<br>(TL) | Hesaplanan<br>K.D.V.<br>(TL) |
|---|-----------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------------------|------------------------------|
| 3 | 11.1.1985       | ... 11.1.1985 tarihli ve<br>5 numaralı fatura ile<br>yapılan satış | 12.000                   | —                       | 1.200                        |

**KATMA DEĞER VERGİSİ**  
**GENEL TEBLİĞLERİ**  
**SERİ NO : 2**

(8 Aralık 1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

2/11/1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Bakanlar Kurulu ile Bakanlığımıza yetki veren hükümleri yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup, diğer hükümleri 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Katma değer vergisi uygulamasına geçiş döneminin özellikleri dikkate alınarak Kanunun 61 inci maddesinden sonra geçiş hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu Kanunun geçici 2 ve 3 üncü maddelerinde Bakanlığımıza tanınan yetkiye istinaden açıklığa kavuşturulması gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

**I. Geçici 2 nci maddeye ilişkin düzenlemeler:**

A. 1/1/1985 Tarihinden önce fatura düzenlenmiş veya ödeme yapılmış olmasına rağmen, teslim işlemlerinin bu tarihten sonra gerçekleştirilmesi halinde uyulacak esaslar :

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (b) bendi hükmüne göre, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmişse vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır. Dahilde alınan istihsal vergisinde ise vergiyi doğuran olay teslimdir. Bir malın teslim edilmiş sayılması için, malın mülkiyetinin diğer bir gerçek veya tüzel kişiye intikal etmesi ve malın bu kişiye veya gösterdiği bir yere verilmesi veya gönderilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile istihsal vergisine tabi bir mal için fatura düzenlenmiş veya alıcısı tarafından bedeli ödenmiş olsa dahi, bu mal alıcıya veya gösterdiği bir yere verilmedikçe veya gönderilmedikçe vergiyi doğuran olay (teslim) meydana gelmemektedir. Bu bakımdan 1/1/1985 tarihinden önce, istihsal vergisine tabi maddeler için fatura düzenlenmiş veya bedeli ödenmiş olsa dahi, bu maddeler müessesede durduğu müddetçe istihsal vergisi ödenmeyecektir. Söz konusu maddelerin 1/1/1985 tarihinden sonra teslim edilmesi durumunda bu maddeler Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergiye tabi tutulacak ve yürürlükten kalkan istihsal vergisine ilişkin hükümler geçerli olmayacaktır.

Diğer taraftan, teslim işlemlerinin 1/1/1985 tarihinden önce yapılmış olması durumunda, fatura veya benzeri belgelerin de bu tarihten önceki bir tarihte düzenlenmesi gerekeceği açıktır. Aksi takdirde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre gerçek kişilerin gelirleri ile kurum kazançlarının dönemsel olarak tespiti mümkün olamayacaktır. Bu bakımdan 1/1/1985 tarihinden önce teslim işlemlerinin yapılmış olması durumunda söz konusu işlemler, 1984 yılı faaliyeti içerisinde düşünüleceğinden, Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna girmemektedir.

B. Birden fazla takvim yılına sirayet eden her türlü taahhüt işlerinin 1/1/1985 tarihinden sonra ifa edilen kısmının vergiye tabi tutulmasına ilişkin esaslar :

Kanunun geçici 2 nci maddesinin 2 nci fıkrasına göre birden fazla takvim yılına sirayet eden her türlü inşaat ve taahhüt işlerinin 1/1/1985 tarihinden sonra yapılan kısmı vergiye tabidir. Bu durumda, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte devam etmekte olan söz konusu işlerin tamamı değil, ancak bu tarihten sonra ifa edilen kısmı vergiye tabi olacaktır. Bu nedenle birden fazla takvim yılına sirayet eden her türlü taahhüt işlerini yapan müteahhitlerce 31/12/1984 tarihi itibarıyla o güne kadar yapılmış olan işler için hakediş raporu düzenlenecek ve bu rapora istinaden tahakkuk ettirilecek istihkak tutarı katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

Müteahhitlerce 21/12/1984 tarihi itibarıyla hakediş raporunun düzenlenmesinin mümkün olmadığı veya hakediş raporu düzenlenmeyen hallerde, 31/12/1984 tarihinden önce alınan son istihkak tarihi ile 31/12/1984 tarihinden sonra alınan ilk istihkak tarihi arasındaki gün sayısı bulunacak, bu tarihler arasında yapılan iş için alınan istihkak tutarı gün sayısına bölünerek bir günlük istihkak tutarı hesaplanacaktır. 1984 yılına ait gün sayısının bir günlük istihkak tutarı ile çarpılması sonucu 1984 yılına ait istihkak tutarı bulunacak ve bu tutar katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Konuyu bir örnekle açıklarsak:

Müteahhit (A) tarafından 30/11/1984 ile 31/1/1985 tarihleri arasında yapılan iş karşılığı 93.000.000 TL. istihkak alınacağını varsayarsak katma değer vergisine tabi tutulacak istihkak tutarını aşağıdaki şekilde hesaplarız.

$31/1/1985 - 30/11/1984 = 62$  (istihkaka esas gün sayısı)

$93.000.000 : 62 = 1.500.000$  TL. (bir günlük istihkak tutarı)

$31/12/1984 - 30/11/1984 = 31$  (1984 yılına ait gün sayısı)

$31 \times 1.500.000 = 46.500.000$  TL. (1984 yılına ait istihkak tutarı)

$93.000.000 - 46.500.000 = 46.500.000$  TL. (1985 yılına ait istihkak tutarı)

Bu durumda 46.500.000 TL. istihkak tutarı 1985 yılının ilk vergilendirme dönemine ait beyannameye dahil edilecek ve bu tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ödenecektir.

C. Geçici 2 nci maddenin 1 ve 2 nci fıkralarında belirtilen işlemlerde ilgili müşterek hususlar,

Geçici 2 nci maddenin 1 inci fıkrası gereğince mal teslimi ve hizmet ifası ile 2 nci fıkrası kapsamına giren işlerin 1/1/1985 tarihinden önce yapılmış olmasına rağmen, mal ve hizmet bedellerinin bu tarihten sonra tahsil edilmesi halinde tahsil edilen bu meblağlar katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

II. Peşin tahsil edilmiş kira bedellerinden 1/1/1985 tarihinden sonraki süreye isabet eden kısmının vergiye tabi tutulmasına ilişkin esaslar :

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3/f bendi ile Gelir Vergisi Kanununun 70 inci

maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri verginin konusuna alınmıştır.

Bu hükmü gereğince mal ve hakların sahipleri, mütasarrufları, zilyedler, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girmektedir. Ancak Kanunun 17 nci maddesinin 4/d bendi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Buna göre iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanın mütemminin cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi tutulacaktır. Yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 70 nci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ise iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadırlar.

Kanunun geçici 3 üncü maddesi gereğince de, 1/1/1985 tarihinden önce yapılmış olup, yürürlükten sonraki döneme de sirayet eden kiralama sözleşmelerinde kira bedelinin Kanunun yürürlüğünden önce peşin tahsil edilmiş olması halinde 1/1/1985 tarihinden sonraki süreye isabet eden kısmının katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için, 31/12/1984 tarihine kadarki süreye ait olup, vergilendirme dışında kalacak kira bedelinin hesaplanması gerekmektedir.

Buna göre, yıllık yapılan kiralama sözleşmelerinde toplam yıllık kira tutarı ay veya gün sayısına bölünerek 1984 yılına isabet eden kira tutarı bulunacak ve 1/1/1985'e kadar geçen süre hariç tutularak ve bu tarihten sonra geçerli olmak üzere peşin tahsil edilmiş kira bedeli hesaplanacaktır. Birkaç yıllık yapılan kiralama sözleşmelerinde peşin tahsil edilen kira bedellerinden 1/1/1985 tarihinden sonraya sirayet edenlerinin vergilendirilebilmesi için, öncelikle toplam kira tutarının yıl, ay ve günler itibarıyla ayrımının yapılmasına ihtiyaç vardır. Kiralama sözleşmelerinde yıllar itibarıyla bir ayırım yapılmışsa bu tutarlar, böyle bir ayırım yapılmamışsa toplam tutarın kiralama süresine yıl, ay ve gün olarak bölünmesiyle bulunacak tutarlar baz alınmak suretiyle peşin tahsil edilen kira bedelinden 1/1/1985 tarihine kadar geçen sürenin yıl, ay ve günler itibarıyla toplam kira tutarı hariç tutularak 1/1/1985 den sonraya sirayet eden peşin tahsil edilmiş toplam kira tutarı hesaplanacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin 1/h fıkrasına göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin kiraya verilmesinde vergiyi doğuran olay kullanıma terkle meydana gelmektedir. Kanun gereğince vergilendirme 1/1/1985 tarihinden itibaren yapılacağı için bu tarihten önce yapılan sözleşmeler için de kullanıma terkedilme tarihi 1/1/1985 olarak kabul edilecektir. Bu tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olup, vergi matrahı da 1/1/1985 tarihinden sonraya sirayet eden süre için peşin tahsil edilen tutar olacaktır. Bu tutar üzerinden % 10 vergi hesaplanıp, Kanunun yürürlük tarihinden sonra gelen ilk beyanname verme süresi içinde beyan edilip ödenecektir. Katma Değer

Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1/h fıkrasında mal ve hakların kiralanması işlemlerinde mükellef bu mal ve hakları kiraya verenler olarak belirlendiğinden, vergiyi kiraya veren gayrimenkul sahipleri beyan edip süresi içinde ödeyeceklerdir.

Kiralama sözleşmeleri Kanunun yürürlük tarihinden önce yapılmış olup, kira bedellerini de peşin ödemiş olan kiracılardan gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olanlar, Kanunun yürürlük tarihinden sonraki dönemlere isabet eden kira bedeli üzerinden hesaplanarak kiralayana ödeyecekleri katma değer vergisini 1985 yılı ilk vergilendirme döneminde, genel hükümlere göre indirme hakkına sahiptir.

Tebliğ olunur.

### SERİ NO : 3

(8 Aralık 1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 39 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında; "Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

I. Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanarak, gerçek usulde vergilendirilen katma değer vergisi mükelleflerinden, aşağıda belirtilenlerin, birer aylık vergilendirme dönemine tabi olmaları uygun görülmüştür.

A. Bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla;

1. Satın aldığı malları olduğu gibi veya işledikten sonra teslim eden ve satışlarının tutarı 120.000.000 lirayı aşanlar;

2. Hizmet ifaları ile uğraşanlardan gayrisafi iş hasılatı 30.000.000 lirayı aşanlar;

3. Yukarıda 1 ve 2 nci maddelerdeki işlerin birlikte yapılması halinde; 2 nci maddede yazılı iş hasılatının 4 katı ile 1 inci maddede yazılı yıllık satış tutarının toplamı 120.000.000 lirayı aşanlar;

B. İktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri ile bağlı ortaklıkları,

C. Ek vergiye tabi olanlar,

D. Yukarıda sayılanlar dışında aylık vergilendirme dönemine tabi olmayı talep edenler.

II. Bu mükellefler bir ay içerisinde yaptıkları işlemler dolayısıyla ertesi ayın 25 inci günü akşamına kadar katma değer vergisi beyannamesini ilgili vergi dairesine vermekle ve bu döneme ait katma değer vergisini aynı sürede ödemekle yükümlüdürler. Bu durumda, Kanunun 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe gireceği düşünülürse, söz konusu mükellefler Ocak 1985 ayına ait katma değer vergisi beyannamesini 1 - 25 Şubat 1985 tarihleri arasında vergi dairesine verecekler ve aynı tarihler arasında da katma değer vergisini ödeyeceklerdir.

Tebliğ olunur.

## SERİ NO : 7

(8 Aralık 1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 4 üncü maddesi, katma değer vergisi mükelleflerinin 31/12/1984 tarihi itibarıyla stoklarında bulunan emtia için ödenen istihsal vergisinin ne şekilde işlem göreceğini hükme bağlamaktadır.

Söz konusu maddenin 1 inci fıkrası gereğince bu Kanuna göre teslim veya ithali katma değer vergisine tabi olan ve stoklar arasında beyan edilmiş bulunan mallara ait veya bünyesinde yer alan istihsal vergisi, bu malların teslimini takibeden ilk vergilendirme döneminde ödenecek katma değer vergisinden indirilebilecektir.

Diğer taraftan, maddenin 2 nci fıkrası ile de, bu maddeye göre yapılacak indirimde ait usul ve esaslarla, stok beyannamesinin zamanına, şekil ve muhtevasına ilişkin esasların tayinine Bakanlığımız yetkili kılınmıştır. Bu maddenin uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

A. Stok emtia beyanında bulunabilecek olanlar:

Bizzat kendisi istihsal vergisi mükellefi olsun veya olmasın gerçek usulde katma değer vergisine tabi mükelleflerden 31/12/1984 tarihi itibarıyla aşağıda (B) bölümünde kayıtlı şartları taşıyan emtia mevcudu olanlar stok emtia beyanında bulunabilirler.

B. Stok emtia beyanına tabi mallar :

Katma değer vergisi mükelleflerinin 31/12/1984 tarihi itibarıyla çıkarılacak envanterlerinde yer alan ve aşağıda sayılan emtia stok beyanına tabidir.

1. İthalat veya doğrudan doğruya amil veya müstahsillerinden satın alma yoluyla temin edilmiş olup alış faturalarında veya gümrük makbuzlarında istihsal vergisi ayrıca gösterilen ilk, yardımcı, yarı mamul, mamul ve ambalaj maddeleri,

2. Aynı işletmede imal olunmuş ve dahili sarf suretiyle istihsal vergisi tahakkuk ettirilmiş maddelerden imal edilen mallar,

3. İthali sırasında veya doğrudan doğruya amil veya müstahsillerinden satın alınırken istihsal vergisi ödenmek suretiyle tedarik edilen ilk, yardımcı ve ambalaj maddeleri kullanılarak imal edilen istihsal vergisine tabi olan veya olmayan mallar,

Bu mallardan imalatçılar tarafından satılmak üzere komisyonculara konsinyasyon suretiyle iş yapanlara veya kendi şube ve satış mağazalarına gönderilenleri imalatçılar; fiyallere gönderilenleri ise fiyaller beyan edeceklerdir.

İstihsal vergisi mükellefleri tarafından imal edilip henüz teslim edilmeyen istihsal vergisine tabi madde veya mamullerden bünyesinde istihsal vergisine tabi girdi bulunmayan mallar beyana tabi değildir.

C. Stok emtia beyannamelerinin şekli, muhtevası ve verilme zamanı.

Stok emtia beyanına tabi mükellefler, düzenleyecekleri beyannamelerin şekli konusunda serbestiye sahiptirler. Ancak beyannamede, mükelleflerin hüviyetlerine ilişkin bilgiler ile stok olarak beyan edilen emtianın cinsi, miktarı ve ödenen istihsal vergisinin gösterilmesi zorunludur.

Mükellefler, bu şekilde düzenledikleri beyannameleri 21/1/1985 tarihine kadar katma değer vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir.

Ancak, mükellefler stok olarak beyan ettikleri mallara ilişkin alış faturalarında gösterilen istihsal vergisinin tamamını değil, bu verginin 31/12/1984 tarihi itibarıyla stoklarında mevcut olan emtiaya isabet eden kısmını göstereceklerdir.

Stokta bulunan mal istihsal vergisine tabi olmakla birlikte, bu malların satın alınması sırasında istihsal vergisi ödenmemişse, başka bir deyişle bu mallara ait alış faturalarında istihsal vergisi yer almıyorsa, bu malların beyanı ve dolayısıyla bunlara isabet eden istihsal vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi söz konusu değildir.

Stok emtia tabiri ile, 31/12/1984 tarihinde işletmede mevcut olup, işletmenin mutad alım satım faaliyetine konu olan ve katma değer vergisine tabi mallar kastedilmektedir. Bu nedenle, işletmede mevcut sabit kıymetlerin tedariki sırasında dahilde veya ithalde istihsal vergisi ödenmiş olsa bile bunların stok mal olarak beyanı mümkün değildir.

Mükellefler stok emtia beyannamesi ile beyan ettikleri mallara ait istihsal vergisinin hesaplanmasına ilişkin bilgileri ayrıntılı bir şekilde 1984 takvim yılı envanter defterlerinin ayrı bir sahifesine kaydedecekler ve herhangi bir inceleme talebinde bu verginin ne şekilde hesaplandığını açıklayacaklardır.

D. İndirilecek istihsal vergisinin tesbiti :

Aşağıda belirtilen esaslara göre tesbit edilecek istihsal vergisi tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

1. İthalat veya doğrudan doğruya amil veya müstahsillerinden satın alma yoluyla temin edilen ilk, yardımcı, yarı mamul, mamul, ambalaj maddelerine ait alış faturalarında veya gümrük makbuzlarında ayrıca gösterilen istihsal vergisi,

2. Vergiye tabi olmayan maddelerin imalatında kullanılan maddelerin dahili sarf nedeniyle istihsal vergisine tabi tutulması halinde, tahakkuk ettirilmiş istihsal vergisinden stok olarak beyan edilen maddelere isabet eden kısmı,

3. Alış faturalarında veya gümrük makbuzlarında istihsal vergisi gösterilen ilk, yardımcı ve ambalaj maddelerinin yarı mamul veya mamul maddelerin imalinde kullanılmış olması halinde, bu maddelerden stok olarak beyan edilecek mamul ve yarı mamullerin bünyesine girmiş olan miktarlarına isabet eden ve mükellefler tarafından maliyet muhasebesi kayıtlarına göre ve ilk giren ilk çıkar esası uygulanmak suretiyle hesabedilecek olan istihsal vergisi,

İstihsal vergisi mükellefleri tarafından istihsal vergisine tabi maddelerden satılmak üzere komisyonculara, konsinyasyon suretiyle iş yapanlara veya kendi fiyallere, şube ve satış mağazalarına gönderilmiş olanlar için; daha önce emsal satış bedeli üzerinden ödenen istihsal vergisinin, hesaplanan katma değer vergisinden indirim hakkı, satılmak üzere fiyallere gönderilen mallar için fiyallere, diğerlerine gönderilen mallarda ise istihsal vergisi mükelleflerine aittir.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun

1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte istihsal vergisi yürürlükten kalkacağından, bu şekilde 1/1/1985 tarihinden önce gönderilen malların bu tarihten sonraki teslimleri üzerinden istihsal vergisi tahsil edilemeyeceğinden, Gider Vergileri Kanununun 20 nci maddesi hükümleri uygulanmayacaktır.

İstihsal vergisine tabi olmayan maddelerden satılmak üzere komisyonculara konsinyasyon suretiyle iş yapanlara veya kendi fiyalyal, şube ve satış mağazalarına gönderilmiş olanların bünyelerinde yer alan girdilere ilişkin istihsal vergisinin indirim hakkı imalatçılara aittir.

İstihsal vergisine tabi olsun veya olmasın stok olarak beyan edilen maddelerin bir kısmına veya tamamına tekabül eden istihsal vergileri dolayısıyla yargı organlarına intikal etmiş bir uyuşmazlığın mevcut olması halinde ihtilaf konusu olan bu mallara ilişkin istihsal vergileri indirim konusu yapılamaz. Ancak, stok emtia beyanında bulunanların stok beyanında bulunmadan önce, bu ihtilaftan vazgeçmeleri halinde, söz konusu istihsal vergilerinin indirimi mümkün bulunmaktadır.

Stok emtia olarak beyan edilen emtianın, teslimi, katma değer vergisinden istisna edilmiş işlemlere konu olması halinde, bu emtiaya tekabül eden istihsal vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre mümkün değildir.

E. İndirimin yapılacağı dönem :

Bu şekilde tespit edilen istihsal vergisinin hangi dönemlerde hesaplanan katma değer vergisinden indirilebileceği aşağıda belirtilmiştir.

1. Stok olarak beyan edilen malların teslimi halinde, bu mallara ait alış faturalarında veya gümrük makbuzlarında gösterilen veya dahili sarf suretiyle tahakkuk eden istihsal vergisi, teslimin vukubulduğu vergilendirme dönemine ilişkin olarak hesaplanan katma değer vergisinden indirilir. Mesela, aylık vergilendirme usulüne tabi mükellefin, stok emtia beyanına tabi bir malını Ocak ayı içerisinde satması halinde, bu mala tekabül eden istihsal vergisi, bu aya ilişkin olarak Şubat ayı içinde beyan edilen ve ödenmesi gereken katma değer vergisinden indirilecektir.

2. 31/12/1984 tarihi itibarıyla ilk madde, yardımcı madde, ambalaj maddesi ve yarı mamul olarak beyan

edilen ve alış faturalarında yahut gümrük makbuzlarında istihsal vergisi gösterilen veya bu belgelere dayanılarak bünyelerinde mevcut istihsal vergisi tespit edilen malların imalatı kullanılmış olması halinde, bu mallara tekabül eden istihsal vergisi, imal edilen malın teslim edildiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak beyan edilen ve ödenmesi gereken katma değer vergisinden indirilecektir.

Tebliğ olunur.

#### 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamına Giren Temel Gıda Maddelerinin Vergi Nispetlerinin Tespit Edilmesine İlişkin Karar

Madde 1 — Aşağıda belirtilen temel gıda maddelerinde katma değer vergisi nispeti 1/4/1985'e kadar 0, 1/4/1985'den 1/7/1985'e kadar % 3, 1/7/1985'den sonra % 6 olarak uygulanır.

1— Kasaplık hayvan etleri, kümes hayvanları, balıklar (mamulleri hariç sakadat dahil),

2— Mercimek, bakla, nohut, kurufasulye (mamulleri hariç),

3— Arpa, mısır, soya ve küspeler,

4— Yumurta,

5— Süt, yoğurt, beyaz peynir (diğer süt mamulleri hariç),

6— Un, ekmek, bulgur, makarna, pirinç,

7— Şeker (toz ve kesme),

8— Yemelik katı ve sıvı bitkisel yağlar, tereyağ,

9— Taze sebze ve meyveler (mamulleri hariç),

10— Her türü fenni karma yemler (sadece et, siit, balık, yumurta ve bal üretimi için kullanılanlar.)

Madde 2 — Bu Karar 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girer.

Karar Sayısı : 84/8888

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 60 ıncı maddesinin (a) ve (b) bentlerinde yer alan mamullerin vergi nisbetlerinin ekli Karar'daki şekilde değiştirilmesi; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 20/12/1984 tarihli ve 84218 sayılı yazısı üzerine, adigeçen Kanunun 60 ıncı maddesinin değişik 6 ncı fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu'nca 24/12/1984 tarihinde kararlaştırılmıştır.

**Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**  
**Seri No: 9**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ilişkin 3099 sayılı Kanun 15.12.1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

3065 ve 3099 sayılı Kanunlarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

1. 3099 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına (ı) bendi eklenmiştir

Eklenen (ı) bendi gereğince, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. İstisnanın uygulanmasında aşağıda yer alan hususlara uyulması gerekmektedir.

a) Bu istisna; net alanı 150 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen konutlara uygulanacak net alanı 150 m<sup>2</sup>'den fazla olan konutların teslimlerine uygulanmayacaktır. 150 m<sup>2</sup> net alanın hesabında, müstakil olarak kullanılacak her bir bina, kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

b) Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanmasında "net alan" deyiimi, faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.

c) Plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisna, sadece konut olarak kullanılacak olan bölümlere uygulanacaktır.

d) Konut yapı kooperatiflerine müteahhitler tarafından yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu duruma göre, konut yapı kooperatifleri müteahhitlere yaptıracakları hertürlü inşaat işleri için katma değer vergisi ödemeyecekler; ancak bu kooperatiflerin ortaklarına yaptıkları teslimlerden sadece net alanı 150 m<sup>2</sup> yi aşmayan konutların teslimi katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

e) Bu istisna, 3099 sayılı Kanunun geçici maddesi gereğince 31.12.1988 tarihine kadar yapılacak teslimlerle taahhüt işleri için uygulanacaktır.

2. 3099 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile, Katma Değer Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine (e) ve (f) fıkraları eklenmiştir.

a) Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının (g) bendi gereğince külçe altın teslimleri dahilinde ve ithalde katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah ise, 3065 sayılı Kanunun 23 üncü maddesine eklenen (e) fıkrası hükmü gereğince, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 3088 sayılı Kanunla değişik 4 üncü maddesinin (g) fıkrasına göre, milli para ile altın ve yabancı paralar arasındaki muadeleti, Hükümetçe belirlenecek esaslar dairesinde tayin etmek yetkisi Merkez Bankasına verilmiştir.

İthalat veya dahilden satın alma yoluyla temin edilen külçe altından hizmet imal edilen veya fason olarak

imal ettirilen veya teslim edildiği şekilde satın alınan ziynet eşyası ile sikke altınların tesliminde satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe altının teslimi yapıldığı gündeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından külçe altın için belirlenen fiyat esas alınmak ve satılan mamulün ayarı gözönünde tutulmak suretiyle tesbit edilen ve külçe altına isabet eden has bedel düşüldükten sonra kalan miktar katma değer vergisinin matrahı olacaktır.

Diğer taraftan, külçe altından (hurda altın dahil) altın mamulü veya altın ihtiva eden eşya imalatı ile uğraşanların yaptıkları işler karşılığında aldıkları ücretler üzerinden ayrıca katma değer vergisini hesaplayacakları tabiidir.

b) 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Özel matrah şekilleri" başlıklı bölümünde tekel maddelerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak özel bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemenin kapsam ve esasları konusunda aşağıdaki açıklamalara gerek duyulmuştur.

Çaykur Genel Müdürlüğü ile Tekel İşletmeleri Genel Müdürlüğünce üretilen maddelerin (Tuz hariç) katma değer vergisi, adı geçen Genel Müdürlüklerce bayilere yapılan satış sırasında bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenecektir. Çaykur Genel Müdürlüğünce, Tekel İşletmeleri Genel Müdürlüğüne yapılan çay teslimlerinde de yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır. Başka bir deyişle bu maddelerin vergisi Çaykur Genel Müdürlüğünce ödenecektir. Tekel İşletmeleri Genel Müdürlüğü Çaykur Genel Müdürlüğünden teslim aldığı çayları bayilere intikal ettirirken vergi uygulamayacaktır. Bu maddeleri satın alan bayilerce katma değer vergisi açısından herhangi bir işlem yapılmayacak ve satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da katma değer vergisini gösteremeyeceklerdir.

Ancak 31.12.1984 tarihi itibarıyla Tekel İşletmeleri Genel Müdürlüğünde, mevcut ve istihsal vergisi ödenmemiş çayların 1.1.1985 tarihinden sonra bayilere teslimi halinde katma değer vergisi Tekel İşletmeleri Genel Müdürlüğünce hesaplanarak beyan edilecek ve ödenecektir.

3. 3099 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile de, Katma Değer Vergisi Kanununun 46 ncı maddesine 6 ncı fıkra eklenmiştir.

Söz konusu fıkra hükmü ile, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından verilen Teşvik Belgelerine bağlanan yatırımlarda kullanılacak yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisinin ne şekilde işlem göreceği düzenlenmiştir.

Buna göre;

a) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından verilen Teşvik Belgelerinde kayıtlı yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisi, 3065 sayılı Kanunun ilgili hükümleri gereğince Gümrük İdareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenecektir.

b) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesinde, anane borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borç-

lu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca amme alacağının iki yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabileceği hükmüne bağlanmıştır.

Teşvik Belgesine bağlanan yatırımlarda kullanılacak yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisinin ertelenebilmesi için bu yatırım mallarını ithal edecek yatırımcının; Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından verilen Teşvik Belgesi ile ithal edilecek yatırım mallarını gösteren çekli listesinin birer örneğini Gümrük İdaresine ibrazı yeterli olacaktır. Bu durumda 6183 sayılı Kanunun yukarıda kayıtlı 48 inci maddesinde belirtilen süre dikkate alınmayacak ve ertelenen katma değer vergisine tecil faizi uygulanmayacaktır. Ancak aynı madde hükmüne göre, ithal edilen yatırım malları dolayısıyla ertelenen katma değer vergisi miktarı kadar teminat alınacaktır.

c) Mükelleflerce, yatırımın gerçekleştiği tarihten sonra mal teslimleri ve hizmet ifaları dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenen katma değer vergisi toplamı, yatırım mallarının ithalinde ertelenen katma değer vergisi toplamına ulaştığında, söz konusu tecil tutarında katma değer vergisi ödendiğine dair vergi dairesinden alınacak bir yazı ilgili Gümrük İdaresine ibraz edilecek ve Gümrük İdaresince de daha önce yatırım mallarının ithalinde ertelenen katma değer vergisi terkin edilecektir. Terkin edilen vergi ödenmediği için hiçbir şekilde indirim konusu yapılmayacak ve gider kaydedilemeyecektir.

d) Yatırımın Teşvik Belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, Gümrük İdarelerince, ertelenen vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili yıllar için geçerli olan tecil faizleri %50 zamlı uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir. Erteleme süresince zaman aşımı işlemeyecektir.

4. Bilindiği gibi, 8.12.1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ihracat istisnasının uygulamasına ilişkin olarak gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Genel Tebliğin "B. Vergi İndirimi" başlıklı bölümünde, ihraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin ihracat teslimlerinin yapıldığı ve hizmetin ifa edildiği vergilendirme döneminde yapılan vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergilendirme dönemi itibarıyla indirilemeyen katma değer vergisinin, Kanunun 32 nci maddesi gereğince iade konusu olacağı belirtilmiştir. Bu uygulamanın ihraç edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesiyle ilgili her türlü mal ve hizmet alımları ile ihracat teslimleri ve hizmet ifasının aynı sürede gerçekleşmesi halinde söz konusu olacağı açıktır. Mal ve hizmet alımları ile ihracat teslimleri ve hizmet ifasının aynı vergilendirme dönemlerinde gerçekleşmesi halinde ise, söz konusu alımlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin ihracat teslimlerinin yapıldığı veya hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemi beklenmeden Kanunun vergi indirimine ilişkin hükümleri çerçevesinde indirilebileceği tabiidir.

5. a) Kanunun 20 nci maddesinin 4 üncü fıkrası, belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işlerde, fiyatın katma değer vergisi dahil olarak tespit edilebilmesine imkan vermektedir. Bundan da anlaşılacağı üzere, fiyatı ilgili müessese veya Devlet tarafından önceden belirlenen mal teslimi ve hizmet ifalarında nihai perakende satış fiyatının katma değer vergisi dahil edilerek tespit edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu meyanda gazete, dergi, kitap, ilaç, akaryakıt ve benzerlerinin fiyatı bu şekilde tespit edilebilecek ve malın üzerinde veya ambalajı üzerinde bu fiyat katma değer vergisi dahil perakende satış fiyatı olarak belirtilebilecektir.

Ancak, perakende satış safhasına kadar olan imalatçı veya toptancı safhalarındaki teslimlerde vergili perakende satış fiyatları dikkate alınmaksızın teslim karşılığında tahakkuk ettirilen gerçek bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Bu malların perakende satışını yapan kimseler ise, vergi dahil olarak önceden tespit edilen fiyatlar üzerinden satış yaparak ayrıca katma değer vergisi tahsil etmeyecekler, ancak vergili satış bedeline iç yüzde oranı uygulamak suretiyle bedele dahil katma değer vergisini tespit ederek ayıracaklardır. Bu şekilde hesaplanan katma değer vergisinden mal alımları sırasında vesair suretle ödenen katma değer vergilerinin indirilebileceği tabiidir. Mesela, üç aylık vergilendirme dönemine tabi bir gazete bayi (A)'nın, Ocak, Şubat ve Mart aylarında 1.100.000 TL. tutarında gazete satışının olduğunu ve bu mükellefin gazete alımları vesair suretle 90.000 TL. katma değer vergisi ödediğini varsayalım. Bu durumda gazete bayi (A) 1.100.000 : 11 = 100.000 TL. katma değer vergisini hesaplayacak ve bu tutardan daha önce ödediği 90.000 TL. katma değer vergisini indirmek suretiyle aradaki fark (100.000 - 90.000 = 10.000 TL.)'yi en geç Nisan ayının 25 inci günü akşamına kadar beyan edip aynı sürede ödeyecektir.

b) Diğer taraftan Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca perakende azami satış fiyatları katma değer vergisi dahil edilerek tespit ve ilan olunan petrol ürünleri de yukarıdaki şekilde vergilendirilecektir. Buna göre mükellefler tarafından teslim edilen petrol ürünleri dolayısıyla müşterilerden katma değer vergisi adı altında ayrıca bir tahsilat yapılmayacaktır. Ancak satış fiyatına vergi de dahil olduğundan, mükellefler bir vergilendirme dönemi içinde sattıkları petrol ürünlerinin bedelleri üzerinden iç yüzde oranı uygulamak suretiyle katma değer vergisini hesaplayacaklardır.

petrol ürünlerini satın alan katma değer vergisi mükellefleri ise satış fiyatının dahil bulunan vergiyi iç yüzde uygulamak suretiyle hesaplayarak Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Konuyu bir örnekle açıklarsak:

Aylık vergilendirme dönemine tabi bayi (A) tarafından Ocak 1985 ayında 11.000.000 TL. tutarında akaryakıt satışı yapılmıştır. Bu durumda 11.000.000.11 = 1.000.000 TL. katma değer vergisi hesaplanacaktır.

6. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin (b) fıkrasında "ambalaj giderleri" matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Ancak geri verilmesi mutad olan boş kaplara ilişkin depozito-

lar teminat niteliği taşıdığından boş kaplara ait depozitoların katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyeceği açıktır.

Geri verilmesi mutad boş kap niteliğinde olup da teslim hükümlerine uygun bir devir işleminin söz konusu olduğu veyahut kapların geri dönmeyeceğinin kesinlik kazandığı hallerde ise, depozitolar artık teminat niteliğini kaybedip satış bedeli içerisinde değerlendirilmesi gereken bir unsur niteliğini kazanacağından katma değer vergisi matrahına dahil edilecektir.

7. Bilindiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3/g fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Ancak, orduvele, askeri gaziolar, askeri kantinler, kışla gazioları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacaktır.

Öte yandan bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalannın Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

8. Katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır.

a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,

b) Personele yatacak yer veya konut tahsis,

c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,

d) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsur olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

9. Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlarca işletilen veya yönetilenler hariç, okul hizmetleri vergiye tabiidir. Bu hizmetler karşılığında alınan bedel katma değer vergisinin matrahını teşkil edecektir. Katma Değer Vergisi Kanununun vergilendirmeye ilişkin hükümleri 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, 1984 yılında başlayıp 1985 yılında da devam edecek olan okul hizmetlerinin 1.1.1985 tarihinden sonraki kısmı vergiye tabi olacaktır. Bu kısma ait vergi matrahı basit orantı yoluyla bulunacaktır. Bu amaçla bedelin ait olduğu eğitim süresi içinde, 1985 yılına ait olan sürenin oranı bulunacak, gün sayısı baz alınarak hesaplanacak bu oran, toplam bedel ile ilgilendirilerek matraha ulaşılacaktır. Bedel peşin tahsil edilmiş ise, 1985 yılına isabet eden verginin tamamı ilk beyan döneminde beyan edilecektir. Bedel sonradan tahsil edilecek ise, ilk beyan döneminde beyan edilecektir. Bedel sonradan tahsil edilecek ise, ilk beyan döneminde sadece ilk vergilendirme

dönemine isabet eden vergi beyan edilecektir.

10. 7 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, stok olarak beyan edilen emtiaya ait olup fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmiş bulunan istihsal vergisinin indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

a) Bu şekilde indirim konusu olabilecek istihsal vergisi 31.12.1984 tarihinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek dönem sonu stokunun değerlenmesinde maliyet bedeline dahil edilecek ve 1984 yılı kârı bu değerler esas alınarak tespit edilecektir. Daha sonra söz konusu istihsal vergisi indirimine konu olacağı anda emtia maliyetinden indirilmek veya sonuç hesapları karşılık gösterilmek suretiyle indirilebilecek istihsal vergisi hesabına alınacaktır. Katma değer vergisi yönünden indirim konusu olan istihsal vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacağı açıktır.

b) Öte yandan söz konusu tebliğde, ithal yoluyla temin edilmiş olup gümrük makbuzlarında istihsal vergisi ayrıca gösterilmiş bulunan malların stok emtia olarak beyan edilebileceği ve bu mallara ilişkin ödenmiş istihsal vergisinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak, stokta bulunan ve ithal yoluyla sağlanan malların ithali sırasında ödenmiş istihsal vergisinin gümrük makbuzlarında ayrıca gösterilmeyip, gümrük giriş beyannamesinde gösterilmesi veya malın ithal bedeli ile birlikte tahsil olduğuna dair bir şerhin bulunması halinde, söz konusu mal mevcudunun stok emtia olarak beyan edilip edilemeyeceğinin tereddüt konusu olduğu anlaşılmıştır.

Stokta bulunan ve ithal yoluyla sağlanan malların ithali sırasında ödenmiş istihsal vergisi, gümrük giriş beyannamelerinde ayrıca gösterilmiş olması veya malın ithal bedeli içerisinde tahsil edildiğine dair bir kaydın bulunması halinde de 7 seri no.lu tebliğde belirtilen hususlar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

c) Diğer taraftan bizzat istihsal vergisi mükellefi olmayan kişilerden satın alınan ve alış belgelerinde istihsal vergisi gözükmeyen mallar için daha öncesi safhalarda istihsal vergisi ödendiğine ilişkin olarak alınan belgelerin veya alış belgeleri üzerine satıcılar tarafından verilen şerhlerin stok beyanı yönünden geçerliliği bulunmamaktadır. Bu neviden şerhlere ve belgelere dayanarak stok beyanında bulunulması ve bu yolla tespit edilecek istihsal vergisinin katma değer vergisinden indirilmesi mümkün değildir.

11. Katma Değer Vergisi Kanununun 34 üncü maddesine göre, verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalar arasında sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğu dışındaki işlemlerde kullanıldıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelendirilmesinde kullanılamayacaklardır. Bu nedenle perakende satış fişlerinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak farklı vergi nispetlerine tabi malları birlikte satanlar, vergili fiyat içindeki katma değer vergisinin hesaplanabilmesi bakımından perakende satış fişi üzerinde satılan malın tabi olduğu vergi nispetini ayrıca belirtilecektir.

Tebliğ olunur.

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan katma değer vergisi uygulamasında tereddüte düşüldüğü anlaşılan konularda ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara gerek duyulmuştur.

#### A. ÖZEL MATRAH TESBİTİ :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda değişiklik yapan 3099 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile, Maliye ve Gümrük Bakanlığı özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak aşağıdaki düzenlemeler getirilmiştir.

1- Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait katma değer vergisi, doğrudan perakendeci bayie satış yapan başbayiler tarafından, bu safhanın kânını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenecektir. Bu durumda, sözü edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip, üzerlerine tek tutar halinde yazılacaktır. Perakendeci bayie satış yapanlar bu tutarı 11'e bölerek vergiyi hesaplayacaklar ve beyan edeceklerdir. Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri, kendi satışlarında vergi uygulamayacak, katma değer satışını yapan gazete bayileri, kendi satışlarında vergi uygulamayacak, katma değer vergisi beyannamesi veriyorlarsa bu neviden satışlarını beyannameye ithal etmiyeceklerdir. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmayacaktır. Öte yandan bu yayınların perakendeciye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan (bu safha dahil) teslimleri Katma Değer Vergisi Kanununun geçici hükümlerine göre vergilendirilecektir.

2- Perakendeci safhanın özel matrah şekillerine göre vergilendirildiği hallerde iadeler, Katma Değer Vergisi Kanununun 35 inci maddesindeki hükümlere göre işlem görecektir. Perakendecilerin iadeleri, vergili alış bedeli üzerinden gerçekleştirilecek, geri alınan bu mallarla ilgili katma değer vergisi, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekle yükümlü satıcı tarafından düzeltme konusu yapılacaktır.

#### B. TELAFİ EDİCİ VERGİLENDİRME USULÜ:

Kapsam ve uygulama esasları 8 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirlenen telafi edici vergilendirme usulü ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara gerek duyulmuştur.

1- Telafi edici usule tabi katma değer vergisi mükellefleri, "Bu Müessese Telafi Edici Usulde Katma Değer Vergisine Tabidir." ibaresini taşıyan en az (20 cm x 30 cm) ebadında bir levhayı işyerlerinde müşterilerin görebileceği bir yere asmak mecburiyetindedirler.

2- Telafi edici vergilendirme kapsamına giren maddelerde, özel matrah şekillerine göre vergilendirilen maddeleri birlikte satanlar telafi edici usulden faydalanabilecektir. Örnek olarak tek el maddeleri satan kuruyemişçiler veya gazete ve dergi satan büfeler veya bakkallar telafi edici usulden faydalanabilecektir.

3- Katma Değer Vergisi Kanununda vergi idaresine vergilendirme açısından muhatap olarak kabul

edilenler, işletme birimleri değil, vergi konusuna giren işlemleri yapan gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu nedenle telafi edici vergilendirme kapsamına giren faaliyetler yanında, ithalat, imalat, toptan satış ve hizmet işletmeciliği yapan mükellefler bu faaliyetleri, perakende satış yapan işyerlerinden ayrı işyerlerinde ve ayrı işletmeler halinde sürdürseler bile telafi edici usulden faydalanamayacaktır.

4- Telafi edici usul kapsamına giren "bakkaliye emtiası" esas olarak, yiyecek, içecek, tek el ve temizlik maddelerini içine almaktadır. Ancak bu sayılan maddeler asıl ağırlığı teşkil etmek şartıyla; defter, kalem, silgi ve benzeri kırtasiye maddeleri, çay bardağı, tabak, plastik eşya, elektrik ampülü, pil gibi bir evin günlük ihtiyaçlarına ilişkin maddeleri de satanlar, bu maddeler bakkaliye emtiası çerçevesinde mütalaa edilebileceğinden, telafi edici usulden faydalanabileceklerdir.

5- Tuhafiye emtiası kapsamına esas olarak; iç çamaşırını, triko, çorap, gömlek, çanta, şemsiye, şapka, kravat vb. aksesuar eşyası, tuhafiye hırdavatı, dikiş levazumatı, el örgü yünleri (iplikleri), kendi imalatı olmamak şartı ile çeyiz eşyası, el örgüsü masa örtüsü, sehpa ve yatak örtüsü ile benzerleri girmektedir.

6- Bu tebliğin yayımına kadar özel matrah şekli tespit edilen gazete, dergi ve benzeri malları satmaları nedeniyle gerçek usulde vergilendirmeye ilişkin işlem yapan mükellefler, tahsil ettikleri katma değer vergisini süresi içinde vergi dairesine beyan edip ödemek şartıyla telafi edici usulde vergilendirmeye tabi olacaklardır. Bu mükellefler telafi edici vergilendirme usulüne girmedikleri günlere ilişkin olarak bir defaya mahsus olmak üzere verecekleri beyannameye sadece sözü edilen malların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabileceklerdir.

#### C. TEMEL GIDA MADDELERİ :

1- Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesi gereğince, temel gıda maddeleri için katma değer vergisi nisbetini (0) sıfır'a kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden 28/12/1984 günlü Resmi Gazetelerde yayınlanan 84/8887 ve 85/8924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

— Kasaplık hayvanlar, kümes hayvanları, balıklar ve bunların etleri (mamulleri hariç, sakadat dahil),

— Mercimek, bakla, nohut, kurufasulye (mamulleri hariç),

— Arpa, mısır, soya ve küspeler,

— Yumurta,

— Süt, yoğurt, beyaz peynir (diğer süt mamulleri hariç),

— Buğday, un, ekmek, bulgur, makarna, pirinç,

— Şeker (toz ve kesme),

— Yemeklik katı ve sıvı bitkisel yağlar, tereyağ,

— Taze sebze ve meyveler (mamulleri hariç)

— Her türlü fenni karma yemler (sadece et, süt, balık, yumurta ve bal üretimi için kullanılanlar),

Temel gıda maddeleri kapsamına alınmıştır. Bu maddeler, 1/4/1985 tarihine kadar "sıfır" vergi nispetine tabi olacak; yani alış ve satışlarında vergi uygulanmayacak, 1/4/1985 ile 30/6/1985 tarihleri arasında % 3, 1/7/1985 tarihinden sonra ise % 6 oranında vergiye tabi tutulacaklardır.

2— Listede yer alan yemler kategorisine münhasıran fenni karma yemler girmektedir. Bu nedenle kepek, razmol ve benzerleri % 10 nispetinde katma değer vergisine tabi olacaktır. Diğer taraftan listede yer alan buğday, arpa, mısır gibi ürünlerin kırılmış halde yem olarak satılması durumunda bu ürünlerin niteliği değişmediğinden asılan gibi işleme tabi tutulacaktır.

3— İndirimli vergi nispetine tabi maddelere ilişkin nakliye, depolama ve benzeri hizmetler normal oranda vergiye tabi olacaktır. Bu maddelerin ambalajlarının vergi karşısındaki durumu ise 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 6 ncı bölümündeki esaslara göre belirlenecektir. Buna göre, geri verilmesi mutad olan ambalaj maddeleri vergiye tabi olmayacak, bu niteliği taşımayanlar veya taşıdığı halde geri dönmeyeceği kesinlik kazananlar normal oranda vergiye tabi olacaktır. Ancak, ambalaj bedeli olarak ayrıca bir bedel tahsil edilmeyen ve ambalajlanarak satılması mutad veya zorunlu olan malların tesliminde ise, ambalaj maddeleri için ayrıca vergi hesaplanmayacaktır.

4— Satıcıların; temel gıda maddeleri kapsamında ki indirimli nispete tabi olan mallarda, normal nispete tabi malları birlikte satmaları halinde, bu mallara tekabül eden satış bedeli toplam satış bedelinden ayırte-dilecek ve her gruba, o gruba ait vergi nispeti tatbik edilecektir.

Mesela gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olan bir süpermarketin bir müşterisine 19 Ocak 1985 tarihinde sattığı malların toplam bedeli 10.000 liradır. Bu mal bedelinin 3.000 lirası temizlik malzemesine, 2.000 lirası temel gıda maddeleri dışında kalan mesela kaşar peyniri, bisküvi ve meşrubat gibi gıda maddelerine, 5.000 liralık kısmı da süt, yoğurt, yemeklik yağ, yumurta, kurufasulye, mercimek, pirinç, kurusoğan, ıspanak, elma portakal, toz ve kesme şeker, ile ekmek gibi temel gıda maddelerine aitse fatura şu şekilde düzenlenecektir.

|                                           |            |
|-------------------------------------------|------------|
| Temizlik malzemeleri                      | 3.000 Lira |
| Katma değer vergisine tabi gıda maddeleri | 2.000 Lira |
| Katma Değer Vergisi                       | 500 Lira   |
| Temel gıda maddeleri (vergisiz)           | 5.000 Lira |

**T O P L A M** 10.500 Lira

#### D. TAŞIMACILIK İSTİSNASI :

Katma Değer Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, 28/12/1984 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir.

1— İstisna kapsamına; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri girmektedir.

2— 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, ge-

rekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.

#### E. KAMU KURUM VE KURULUŞLARI, DERNEK VE VAKIFLAR, MESLEKİ KURULUŞLAR :

1— Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (g) bendinde sayılan; genel bütçeye dahil idareler, katma bütçeye dahil idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediklerinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak, ancak Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesi kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalat vergiye tabi olacaktır. Bu meyanda belediyelerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiralamaları vergiye tabi olmayacak, ancak bir makinasını kiraya vermeleri vergiye tabi tutulacaktır. Mesleki kuruluşların üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretleri de yukarıdaki tespitler gereğince vergiye tabi tutulmayacaktır.

2— Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar iktisadi işletme olarak mütalaa edilecek, bunların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi olacaktır. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu v.b. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar istisnalar kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olacaktır. Ancak döner sermayeli kuruluşlar çok çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiklerinden, bu faaliyetlerin istisnalar kapsamına girip girmediği konusunda tereddüt bulunan hallerde Gelirler Genel Müdürlüğünden görüş istenmesi gerekmektedir.

#### F. TARİFELİ İŞLERLE BEDELİN BİLETTLE TAHSİL EDİLDİĞİ HALLER:

1— Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci maddesinin 4 üncü fıkrasında, fiyatı belli bir tarife göre tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde, tarife veya bilet bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit edileceği ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hükme bağlanmaktadır. Bu hüküm bedelin tamamının tarife dayandığı veya bilet üzerindeki tutardan ibaret olduğu işlemlerde uygulanabilecektir.

Buna göre; tespit edilen tarife dışında veya bilet tutarı dışında bir ücret alınmayan hallerde fiyat katma değer vergisi dahil olarak tespit edilip tek tutar olarak ifade edilebilecektir. Ancak, vergili fiyatların yer aldığı liste, etiket ve benzerlerinde, fiyatlara katma değer vergisinin dahil olduğu belirtilecektir. Bu işletmeler düzen-

leyecekleri faturalarda, katma değer vergisini, vergili bedeli 11'e bölerek hesaplayacak ve ayrıca göstereceklerdir. Beyan edilcek vergi, fatura ile belgelenmeyen satışlarda toplam hasılat 11'e bölünerek hesaplanacak, bu miktarlara faturalı satışların vergisi eklenecektir. Kuru temizleyiciler, tarife dışında hiç bir ücret almamak kaydıyla lokanta ve kebabçılar, sinemalar, tiyatrolar, stadyumlar ve aynı mahiyetteki yerler bu usulü uygulayabileceklerdir.

2— Otobüslerle yapılan şehirlerarası yolcu taşımacılığında, otobüs şirketleri, taşımacılık işini başka otobüs sahiplerine yaptırırsalar bile, kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili katma değer vergisini kendileri beyan edeceklerdir. Bilet bedelleri katma değer vergisi dahil olarak tespit edileceğinden, beyan edilecek vergi, toplam hasılat 11'e bölünerek hesaplanacaktır. Öte yandan bağımsız otobüs sahipleri şirkete yaptıkları taşıma hizmetinin bedelini tahsil ederken, tahsilat tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplayacak ve düzenleyip şirkete verdikleri faturalarda göstereceklerdir. Bu şekilde hesaplanan vergi otobüs şirketleri tarafından, yolculardan tahsil edilen katma değer vergisinden genel hükümler çerçevesinde indirilecektir.

#### G. PERAKENDE SATIŞLARDA VERGİ DAHİL FİYAT UYGULAMASI :

Bütün perakende satışlarda perakende satış fiyatının, vergi dahil olarak ifade edilmesi ve etiketlerde vergili tek tutar olarak yazılması mümkün bulunmaktadır. Ancak etiketlerde verginin ayrıca gösterilmemesi halinde fiyatlara katma değer vergisinin dahil olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Bu tür satışlar dolayısıyla düzen-

lenecek faturalarda ayrıca gösterilmesi gereken katma değer vergisi, vergili satış tutarı 11'e bölünerek hesaplanacak ve faturaya yazılacaktır. Bu uygulamayı yapan işletmeler beyan edecekleri vergiyi hesaplarken perakende satış fişi ile yaptıkları satışları 11'e bölecekler bu miktara, faturalı satışlarda faturada ayrıca gösterilen vergiyi ekleyeceklerdir.

#### H. İLAÇ BEDELLERİ :

1— 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, ilaç bedellerinin vergi dahil olarak tespit edilip ambalajlara yazılacağı, bu satışlarda ayrıca vergi uygulanmayacağı, beyan edilecek verginin toplam hasılat 11'e bölünerek hesaplanacağı açıklanmıştır. Ancak, 31/12/1984 tarihi itibarıyla stoklarda bulunan ve vergili olarak satılması gereken ilaçlar ambalajlarında yazılan fiyatlarına % 10 vergi uygulanarak satılacaktır. Bu uygulama ambalajlarında, fiyata katma değer vergisinin dahil olduğu yolunda bir ibare bulunmayan bütün ilaç satışları için geçerlidir.

2— Bilindiği üzere, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri belediyeler ve kamu iktisadi kuruluşları ile sosyal güvenlik kurumlarının tedavi yardımıyla yararlananların ilaç giderleri, yararlananlarla mezkur kamu kurum ve kuruluşları arasında paylaşılmaktadır. Bu ilaçların bedellerine ait katma değer vergisi de aynı oranlara göre paylaşılacaktır. Eczaneler kamu kurum ve kuruluşları ile yararlanıcının paylarını vergili bedel üzerinden ayrı ayrı hesaplayıp tahsil edeceklerdir.

Tebliğ olunur.



**KATMA DEĞER VERGİSİNİN  
KOOPERATİFLERDE  
UYGULANMASI**



## VERGİNİN KONUSU

### Verginin konusunu teşkil eden işlemler

Kanunda, Verginin konusunu teşkil eden işlemler üç ana grupta toplanmıştır.

1— Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

Yukarıda mahiyeti açıklanan ve gelir vergisi kanununa göre ticari, sınai ve zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti sayılan faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır. Ancak bu faaliyetlerden devamlılık arz etmeyen anzi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmayacaktır.

Buna göre kooperatiflerin, Anasözleşmelerinde yazılı amaçları doğrultusunda yapacakları ticari, zirai, sınai faaliyetleri ve serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla yapacakları mal ve hizmet teslimleri Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

2— Kooperatiflerin yapacağı her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3— Kooperatiflere yapılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler,

Bu faaliyetler şunlardır.

a) Posta, telefon, telgraf, teleks, radyo, televizyon hizmetleri,

b) Spor Toto, piyango, at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları,

c) Profesyonel sanatçıların katıldıkları gösteriler, konserler, profesyonel sporcuların katıldıkları sportif gösteri, maç ve yarışmalar,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

Anılan Kanunun 70 inci maddesinde belli edilen mal ve haklar,

fa) Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl iştihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

fb) Voli mahalleri ve dalyanlar,

fc) Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,

fd) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

fe) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plân ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),

ff) Telif hakları,

fg) Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu

tahmil ve tahiiye vasıtaları,

fh) Motorlu nakil ve cer vasıtaları ile her türlü motorlu araç makina ve tesisat, dan ibarettir.

Bu hükme göre, mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 4/a bendi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Kooperatiflerin kira ile oturdukları hizmet binası veya kiraladıkları lojman veya depolar bir işletmenin aktifinde kayıtlı değilse, diğer bir deyimle gerçek kişilere veya işletmesi olmayan kurum ve müesseselere aitse Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.

### Teslim

Teslim, bir mal üzerindeki mülkiyet hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.

Burada mülkiyet hakkının devri söz konusu olduğundan konsinye teslimler bu hükmün kapsamı dışındadır.

1— Zincirleme akitlerle bir malın birden ziyade kişiler arasında el değiştirmeden doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde son alıcıya kadar yapılacak hükmi teslimlerin her biri ayrı birer teslim sayılacaktır.

Merkez Bölge Birliği ve Kooperatifler zinciri içerisindeki zincirleme akitle doğrudan kooperatiflere gönderilen mallar, fiilen el değiştirmedeği halde Katma Değer Vergisine tabi olacak ve her tüzel kişiliğin faturalarında Katma Değer Vergisi ayrı ayrı gösterilecektir.

2— Trampa yapılmak suretiyle yapılan değişimler iki ayrı teslim hükmündedir.

3— Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı teslim hükmündedir.

4— Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki araçlarla, işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru namlarla verilmesi mal teslimidir.

5— Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri mal teslimidir.

Mülkiyetin muhafazası kaydı ile kooperatiflerin taksitli mal satışları bu anlamda bulunmaktadır.

6— Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde vergi usul kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması teslim hükmündedir.

7— Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekildeki dağıtımlar da mal teslimidir.

### Hizmet

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

Bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, hazırlamak, değerlendirmek,

kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi meydana gelebilir.

1— Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların herbiri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir.

2— Vergiye tabi bir hizmetten, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmaları hizmet sayılır.

## MÜKELLEF

### Katma Değer Vergisinin mükellefi

1— Mal teslimi ve hizmet ifası halinde bu işleri yapanlar,

2— İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

3— Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

4— Verginin konusunu teşkil eden diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerde de mükellef bu faaliyetleri icra edenlerdir.

## VERGİYİ DOĞURAN OLAY

### Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi

Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması vergiyi doğuran olaydır.

Ayrıca,

1— Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura, veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi,

2— Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

3— Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara verildiği anda değil, malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi,

4— Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde nakliyyeye başlanması veya nakliyyeye veya sürücüye teslimi,

5— Amortisman tabi menkul ve gayri menkul malların işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması,

6— Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

7— Kiraya verme işlemlerinde kullanıma terk edilmesi,

Bu madde hükmüne göre vergiyi doğuran olay fiili kullanmaya değil, kiracının emrine amade kılınmasına bağlanmıştır. Kira sözleşmesi yapıp yapılmaması, kiranın peşin veya terk edildikten sonra alınması veya hiç kira alınmaması hiç bir önem taşımamaktadır.

Kira bedeli kısmen veya tamamen peşin alınmışsa, bu kısım kiralanan şeyin kiracıya terk edildiği vergi

dönemi içerisinde,

Kira bedelinin sonradan tahsil edilmesi veya tahsil edilmemesi halinde ise vergilendirme dönemlerine isabet eden kira tutarlarının o vergi dönemlerinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

8— İthalatta, gümrük kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapılması, da vergiyi doğuran olaylardır.

## İSTİSNALAR

Aşağıda belirtilen teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisinden istisna edilmişlerdir.

1— Mal ve hizmet ihracatı

2— Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma araçları inşa, tadil bakım ve onarımına ilişkin teslim ve hizmetler,

3— Transit taşımacılık

4— Diplomatik istisnalar

5— İthalat istisnası

a) Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilmiş mal ve hizmetlerin ithali,

b) Gümrük Kanununun 7 nci maddesinin 3, 4, 5, 6, 7 numaralı bentleri ile 8, 9, 10, 12, 13, 119 ve 132 nci maddelerinde yazılı olup, Gümrük Vergisinden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşyanın mezkur maddelerindeki kayıt ve şartlarla ithali,

c) Transit, aktarma gümrük antreposu geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler,

İthalat istisnasına tabidir.

7— Kültür ve Eğitim amacı taşıyan teslim ve hizmetler,

8— Sosyal Amaç Taşıyan istisnalar hizmet ve teslimler,

9— Askeri Amaç Taşıyan teslim ve hizmetler,

10— Diğer istisnalar

Yukarıda 9 madde halinde sayılan istisnalar (ithalat yapılması hariç) kooperatifleri direkt olarak ilgilendirmemektedir. Bu bakımdan detaya girilmesine lüzum görülmemiştir.

Diğer istisnalar içinde kooperatifleri ilgilendirenler aşağıda açıklanmıştır.

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan esnaf ve küçük çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

b) Gelir Vergisi Kanununun değer artışına ilişkin 81 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun Devir hükümlerine taalluk eden 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler,

c) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayri-men-kullerin kiralınması,

d) 31.12.1988 tarihine kadar geçerli olmak üzere net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işleri,

Katma Değer Vergisi Kanununun uygulamasında "net alan" deyimi faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.

Plan proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisna sadece konut olarak kullanılacak olan bölümlere uygulanacaktır.

d) Banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işlemler

Yapılan bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakten ve hesaben aldıkları paralar için Banka ve Sigorta Şirketleri ile ikraz işleriyle uğraşanlar Banka ve Sigorta muameleleri vergisine tabidirler.

Katma Değer Vergisi Kanunu, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine dair hükümleri ayrı olmak üzere 6802 sayılı gider vergileri kanununu yürürlükten kaldırmış ve Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesi 4 üncü paragrafı ile Banka ve Sigorta Muameleleri vergisi kapsamına giren işlemleri de Katma Değer Vergisinden istisna etmiştir.

Buna göre kooperatif, Birlik ve Merkez Birliklerinin gerek ortaklarına, gerekse birbirlerine yaptıkları ikrazattan dolayı aldıkları faizler Katma Değer vergisine tabi olmayacaktır.

Bilindiği gibi kooperatifler 1163 sayılı Kanunla ayrıca Banka ve Sigorta muameleleri vergisinden muaf-tır.

e) Darphane ve damga matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

f) Külçe altın, döviz, para, damga pulu, hisse sene-di ve tahvil teslimleri,

g) Zirai sulama amaçlı su teslimleri, kamu kuru-luşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince ya-pılan arazi ıslahına ait hizmetler.

11—Personele Yapılan Teslim ve Hizmetler :

Katma Değer Vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır.

a) Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,

b) Personele yatacak yer veya konut tahsis,

c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gel-mesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,

d) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası,

Buna göre lojman ve misafirhaneler Katma De-ğer Vergisine tabi olmayacaktır.

İşletmenin iktisadi faaliyetinin yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan Katma Değerin bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, per-sonele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılacaktır.

Personele verilen bu hizmetler personel dışındaki kimselere veriliyorsa Katma Değer Vergisine tabi olacağı muhakkaktır.

### İstisnaların Sınırı

"Diğer Kanunlardaki vergi muafık ve istisna hüküm-leri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma Değer Ver-gisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklemek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" hükmü getirilmek suretiyle Katma Değer Vergisinden muafiyet veya istisna tartışması ke-sinlikle önlenmiş bulunmaktadır.

Bu bakımdan 1163 sayılı Kanunun getirdiği "..... her türlü vergiden muafıdır....." hükümleri Katma Değer Vergisi uygulaması yönünden bir hüküm ifade etmemektedir.

### Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

1— Bedel deyimi malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alı-nan ve bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

2— Kooperatiflerin kendi işletmelerinde kullanılan amortismanı tabi menkul veya gayrimenkul malların imali veya inşaatı işlemlerinde matrah bunların Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilen değeri "maliyet be-deli" dir.

3— Belli bir tarife göre fiyatı tesbit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tesbit edilir. Bu taktirde tarife veya bilet bedeline Katma Değer Vergisinin dahil edildiği belirtilecektir.

### İthalatta Matrah

İthalatta vergi matrahının unsurları aşağıda gös-terilmiştir.

1— İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tesbit edilecek değeri,

2— İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

3— Fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

### Özel Matrah Şekilleri

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler için özel matrah şekilleri tesbit edilmiştir. Bu matrahlar kooperatifleri direkt olarak ilgilendirmemektedir.

### Matraha dahil olan unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir.

1— Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tara-fından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

2— Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşı-lığı gibi unsurlar,

3— Vade farkı, fiyat farkı, faiz prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her tür-lü menfaat, hizmet ve değerler.

### Matraha Dahil Olmayan unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir.

1— Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve ben-zeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktar-daki iskontalar,

2— Hesaplanan Katma Değer Vergisi,

## NİSBET

Katma Değer Vergisinin nisbeti, vergiye tabi her işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulunun, bu kanunla verilen yetkiye istinaden temel gıda mallarında yaptığı düzenleme aşağıda gösterilmiştir.

Temel gıda maddelerinde Katma Değer Vergisi nisbeti, 1.4.1985 tarihine kadar (0), 1.7.1985 tarihine kadar % 3, 1.7.1985 tarihinden sonra % 6 olarak uygulanacaktır.

Bu nisbetlerin uygulanacağı temel gıda maddeleri şunlardır :

- 1—Kasaplık hayvan etleri, kümes hayvanları, baklıklar, sakatat dahil
- 2—Mercimek, bakla, nohut, kurufasulye,
- 3—Arpa, mısır, soya ve küspeler
- 4—Yumurta
- 5—Süt, yoğurt, beyaz peynir
- 6—Un, ekmek, bulgur, makarna, pirinç
- 7—Toz ve kesme şeker
- 8—Yemeklik katı ve sıvı bitkisel yağlar ve tereyağı
- 9—Taze sebze ve meyveler
- 10—Her türlü fenni karma yemler (sadece et, süt, balık, yumurta ve bal üretimi için kullanılanlar).

Yukarıda sayılan temel gıda maddeleri ismen tadat edilmiş olup, benzerleri, mamulleri veya listede bulunmayanlar için uygulama yapılması mümkün değildir.

## İNDİRİM

Kooperatifler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisini veya ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri Katma Değer Vergisini indireceklerdir. Yani kooperatiflerin işleri ile ilgili olarak satın aldıkları veya ithal ettikleri mallar veya yaptırdıkları hizmetler dolayısıyla borçlandıkları veya ödedikleri vergiyi teslim ettikleri mallar veya yaptıkları hizmetler dolayısıyla müşteriden aldıkları veya alacaklı oldukları Katma Değer Vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaklardır.

Bir vergilendirme döneminde indirilecek Katma Değer toplamı, kooperatifin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan Katma Değer Vergisi toplamından fazla olduğu takdirde aradaki fark sonraki döneme devrolunacaktır.

### İndirilmeyecek Katma Değer Vergisi

Aşağıdaki vergiler, kooperatiflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilemez.

- 1— Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası sebebiyle ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içerisindeki Katma Değer Vergisi,
- 2— İşletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi,
- 3— Zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi,

4— Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tesbitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi,

### Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde İndirim:

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin Katma Değer Vergisi, bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 5 yıl içinde ve beş eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılacaktır.

### İndirimin Belgelendirilmesi

1— Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilir.

2— Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda, ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler için tarife, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulamak suretiyle Katma Değer Vergisi hesaplanacak ve kooperatiflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilecektir.

## VERGİNİN TARH ve ÖDENMESİ

### Gerçek Usulde Vergilendirme

Gerçek usulde vergilendirme; Kooperatiflerin vergiye tabi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinden hesapladıkları Katma Değer Vergisinden, bu işlemler için alış vesikaları üzerinde gösterilen Katma Değer Vergilerinin indirilmesi ve varsa bakiye verginin vergi dairesine ödenmesidir.

### Vergilendirme Dönemi

Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, bir takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ocak - Mart, Nisan - Haziran, Temmuz - Eylül, Ekim - Aralık

Ancak, Kanunun verdiği yetkiye istinaden Maliye ve Gümrük Bakanlığı;

Bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla

1— Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra teslim eden ve satışlarının tutan 120.000.000.- lirayı aşanlar,

2— Hizmet ifaları ile uğraşanlardan gayri safi iş hasılatı 30.000.000.- lirayı aşanlar,

3— Veya aylık vergilendirme dönemine tabi olmayı talep edenler,

için aylık vergi dönemi kabul etmiştir.

Bu mükellefler bir ay içerisinde yaptıkları işlemler dolayısıyla ertesi ayın 25 inci günü akşamına kadar Katma Değer Vergisi beyannamesini ilgili vergi dairesine vermekle ve bu döneme ait Katma Değer Vergisini aynı sürede ödemekle yükümlü hale getirilmişlerdir.

Buna göre kooperatiflerin aylık veya üç aylık vergilendirme dönemlerinden hangilerine tabi olacakları bir önceki hesap dönemi itibarıyla yıllık satış tutarlarına göre tayin edilecektir.

## Beyan Esası

Katma Değer Vergisi kooperatiflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacaktır.

Katma Değer Vergisi mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan kooperatifler de beyanname vermek zorundadır.

## Beyanname Verme Zamanı

Kooperatifler Katma Değer Vergisi beyannamelerini vergilendirme dönemini takibeden ayın 25 inci günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler.

## Tarh Yeri

Katma Değer Vergisi, kooperatifin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunacaktır.

## Tarhiyatın Muhatabı

Katma Değer Vergisi kooperatif adına tarh olunacaktır.

## Tarh Zamanı

Katma Değer Vergisi beyannamenin verildiği günde tarh olunur. Beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği günden itibaren yedi gün içinde tarh olunacaktır.

## Verginin Ödenmesi

Beyanname vermek mecburiyetinde olan kooperatifler Katma Değer Vergilerini beyanname verme süresi içinde ödeyeceklerdir.

## USUL HÜKÜMLERİ

### Fatura ve benzeri vsika düzenlenmesi

Katma Değer Vergisi Kanununda geçen fatura ve benzeri vesika tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir.

Söz konusu vesikalar, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235, ve 236 ncı maddelerinde fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir.

Benzeri vesika tabiri, Vergi Usul Kanununda düzenlenmemekle beraber, faturanın tüm unsurlarını taşıyan hakediş belgelerini de kapsamaktadır.

Kooperatifler düzenleyecekleri bu vesikalarda katma değer vergisini hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir.

Ancak, Katma Değer Vergisi Kanununa göre, telafi edici vergilendirme usulüne tabi mükelleflerin mal satışları sırasında düzenleyecekleri vesikalarda, katma değer vergisi hesaplanmayacak ve gösterilmeyecektir. Ayrıca, götürü ticaret ve serbest meslek erbabı ve götürü gider usulüne tabi çiftçilerden mal satın alan kooperatifler, satın aldıkları mal veya yaptıkları işler karşılığında düzenleyecekleri gider pusulası ve müstahsil makbuzunda da katma değer vergisini hesaplamayacak ve göstermeyecektir. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların indirim hakları bulunmamaktadır.

Yukarıda sayılan vesikalardan olan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğu dışındaki işlemlerde kullanıldıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları

taşımadıklarından indirimin belgelendirilmesinde kullanılmayacaklardır.

Bu nedenle parekende satış fişlerinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre kooperatifler ödedikleri ve indirim tabi katma değer vergisinin belgelendirilmesi amacıyla satın aldıkları mal ve hizmetler için fatura veya Serbest Meslek Makbuzu veya Hakediş belgelerini (Katma Değer Vergisi açık ve mal bedelinden ayrı gösterilmek şartı ile) temin edecekler ve sattıkları her türlü mallar ve yaptıkları hizmetler (Katma Değer Vergisine tabi olanların Katma Değer Vergisini mal bedelinden ayrı olarak göstermek şartı ile) fatura vereceklerdir.

159 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince 1.1.1985 tarihinden itibaren fatura, Müstahsil Makbuzu ve Serbest Meslek Makbuzlarının Noterlere tasdik ettirilmesi mecburidir.

Bu belgelerin tasdik zamanı için bir kayıt konulmamış olup, esas olan kullanılmadan evvel tasdik işleminin yapılmış olmasıdır.

Kooperatifler, sözü edilen belgeleri kullanmadan evvel Notere tasdik ettirecekleri gibi alacakları faturaların ve benzeri belgelerin de Notere tasdikli olup olmadıklarına dikkat edeceklerdir.

Ancak, 161 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, 2456 Sayılı İşletme Vergisi Kanununa göre, İşletme Vergisi tahsilinde kullanılan Perakende Satış Vesikaları, Noter tasdiki yapılmaksızın fatura olarak kullanılabilir. Gerçek usulde KDV'ne tabi mükelleflerce İşletme Vergisi Perakende Satış Vesikalarının fatura olarak kullanımı sırasında, belgenin üzerine "İşletme Vergisi 'Tutarı'" yazılı kısımdaki "İşletme Vergisi" ibaresi çizilerek, yerine "KDV" ibaresi yazılacaktır.

### Kayıt Düzeni

Katma Değer Vergisi Kanununun 54 üncü maddesi hükmüne göre, Kooperatifler, tutmak zorunda oldukları defter kayıtlarının katma değer vergisinin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenleyeceklerdir.

Bu maksatla tutulacak defter kayıtlarında vergiye tabi işlemler, vergisiz tutarları ile gösterilecektir. Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergi ve girdileri üzerindeki indirilebilir vergi miktarı ayrı hesaplarda izlenecektir.

Vergiden istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenecek ve indirilebilir vergi miktarı kayıtlarda gösterilecektir.

İndirim konusu yapılmayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlere ilişkin indirilemeyecek katma değer vergisinin defter kayıtlarında gösterilmesi şarttır.

Kooperatifler hesap planlarında;

Ödenen veya indirilebilecek Katma Değer Vergisinin takip edilebilmesi bakımından "Ödenen Katma Değer Vergisi" Tahsil edilen ve Vergi Dairesine yatırılacak Katma Değer Vergisinin takip edilebilmesi bakımından "Tahsil Edilen Katma Değer vergisi" adı altında iki hesap açılması,

Öte yandan kooperatiflerin satın aldıkları veya yaptırdıkları menkul ve gayrimenkullerin katma değer vergisinin takip edilebilmesi ve bu kanuna göre indirilebilmesini teminen "Sabit Değerlere Ödenen Katma Değer Vergisi" adı altında bir hesap açılması gerekmektedir.

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi veya sair sebeplerle matrah ve indirim miktarlarında vukubulan değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen katma değer vergisi kayıtlarda açıkça gösterilecektir.

Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde ve envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı, katma değer vergisine tabi olan ve olmayanlar itibarıyla ayrı ayrı göstereceklerdir.

### Verginin etikette gösterilme mecburiyeti

Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, katma değer vergisi satış fiyatından hariç ise vergi etiketlerde ayrıca gösterilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 20/4 maddesine göre, belli bir tarife göre fiyatı tesbit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tesbit olunacak ve vergi ayrıca gösterilmeyecektir.

### Verginin gider kaydedilmemesi

Kooperatiflerin Katma Değer Vergisine tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ve işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek katma değer vergisi gider ve gelir hesapları ile hiçbir şekilde ilgilendirilmeyecek, diğer bir deyimle masraf kaydedilmeyecek veya tahsil edilen katma değer vergisi gelir yazılmayacaktır. Katma Değer Vergisine tabi olmadığı halde yanlışlıkla tahsil edilen Katma Değer Vergileri dahi vergi dairesine ödenecektir.

## GEÇİŞ HÜKÜMLERİ TELAFİ EDİCİ VERGİ

### Telaflı edici vergilendirme usulü

1- "Maliye ve Gümrük Bakanlığı perakende mal satışı ile uğraşan mükelleflerden bekleyeceği iş gruplarına veya sektörlerle dahil olanları telafı edici vergilendirme usulüyle vergilendirmeye yetkilidir. "amir hükmüne göre Bakanlık,

Gerçek usulde vergiye tabi olan ve 1984 takvim yılı satışları toplamı 80 Milyon lirayı aşmayan mükelleflerden hangilerinin telafı edici usulde vergilendirileceğini tesbit etmiştir.

- a) Bakkaliye emtiası satanlar,
- b) Kasaplar (kümes hayvanları etleri, yumurta ve sakatat satanlar dahil)
- c) Balıkçılar
- d) Meyve ve sebze satanlar
- e) Büfeler (gazete - dergi ve kitap satanlar hariç)
- f) Kuru yemişçiler
- g) Tuafiyeciler, manifaturacılar ve giyim eşyası satanlar
- h) Kavafiye ve sarafiye (ayakkabı, bavul, çanta, kemer v.b. satanlar dahil deri elbiseler hariç) satanlar
- i) Oyuncakçılar
- k) İtiryat ve tuvalet maddeleri satanlar

Mükelleflerin telafı edici vergilendirme usulünden faydalanabilmeleri için münhasıran yukarıda belirlenen iştişal konularına giren malları satmaları gerekmektedir. Ancak, KDV 11 No.lu Genel Tebliğine göre, telafı edici vergilendirme kapsamına giren maddeler ile, özel matrah şekillerine göre vergilendirilen maddeleri birlikte satanlar, telafı edici usulden faydalanabileceklerdir.

Ayrıca perakende mal satışı yanında ithalat, imalat, toptan satış ve hizmet işletmeciliği yapanlar telafı edici vergilendirme usulüne tabi olamayacaklardır.

Bu şartları taşıyan mükellefler 31 Ocak 1985 günü mesai saati bitimine kadar telafı edici vergilendirme usulüne tabi olduklarını bağlı bulundukları vergi dairesine bildireceklerdir. Bu bildirim telafı edici vergilendirme usulüne tabi olma için yeterli olacaktır. Telaflı edici vergilendirmeye tabi olmanın şartlarını herhangi bir şekilde kaybeden mükellefler, bu değişikliğin vuku bulunduğu tarih itibarıyla gerçek usulde mükellefiyetlerini tesis ettirmek zorundadırlar. Şartları taşımadıkları veya kaybettikleri halde bunu bildirmedikleri tesbit edilen mükelleflerin tesbit tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

2- Telaflı edici vergilendirme usulünde Katma Değer Vergisi, mal alış bedellerine mal alışları sarınsa, kanuni vergi nisbetinin % 30 fazlası tutarındaki nihai vergi nisbeti uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Buna göre vergi nisbeti % 10 olan bir malın telafı edici vergilendirme usulüne tabi mükelleflere satılması halinde bu teslimde sözkonusu vergi nisbetinin % 30 fazlasına tekabül eden % 13 nisbeti uygulanacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesiyle verilen yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulunca vergi nisbeti indirilen temel gıda maddelerinin telafı edici vergilendirme usulüne tabi tutulanlara satışlarında da indirilen vergi nisbetinin % 30 fazlasına tekabül eden vergi nisbeti esas alınacaktır.

Telaflı edici vergilendirme usulüne tabi mükellefler mal alışları sırasında satıcılardan bu alışlarına yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan yükseltilmiş vergi nisbetinin tatbik edilmesini isteyeceklerdir. Düzenlenecek faturalarda yükseltilmiş vergi nisbeti ve bu nisbete göre hesaplanan Katma Değer Vergisi ayrıca gösterilecektir.

3- Telaflı edici vergilendirme usulüne tabi mükellefler mal ve hizmet satışları dolayısıyla, Katma Değer Vergisi indirimi yapamayacaklardır. Ancak bu usule tabi olanlardan mal alan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri fatura tutarını sözü edilen kanunlar çerçevesinde gider yazabileceklerdir.

Bu usule tabi mükellefler diledikleri takdirde gerçek usule dönebileceklerdir.

### STOK BEYANI

Bu kanuna göre teslim veya ithali Katma Değer Vergisine tabi olan ve stok mal olarak beyan edilmiş olan mallara ait istihsal vergisi, bu malların teslimini takip eden ilk vergilendirme döneminde ödenecek Katma Değer Vergisinden indirilir.

### Stok Emtia Beyanında Bulunacak olanlar

Gerçek usulde Katma Değer Vergisine tabi mükellefler 31.12.1984 günü itibarıyla çıkılacak envanterlerinde yer alan ve aşağıda kayıtlı şartları taşıyan emtia

mevcudu bulunuyor ise stok emtia beyanında bulunacaklardır.

### Stok Emtia Beyanına Tabi Mallar

İthalat veya doğrudan doğruya anil veya müstahsillerinden satın alma yoluyla temin edilmiş olup, alış faturalarında veya gümrük makbuzlarında istihsal vergisi ayrıca gösterilen,

İlk madde,

Yardımcı madde,

Yarı mamul,

Mamul,

Ambalaj maddeleri, stok emtia beyanına tabidir.

Bu mallardan konsinye olarak alınan veya konsinye olarak verilenler teslim sayılmadığından komisyoncu veya konsinyateler de bulunan mallar bunlar tarafından beyan edilmeyecektir.

### Stok Emtia Beyannamelerinin Şekli, Muh-tevası ve Verilme Zamanı

Düzenlenecek beyannameler şekil serbestisine sahip olup beyannamede mükelleflerin hüviyetlerine ilişkin bilgiler ile stok olarak beyan edilen emtianın alış faturasını düzenleyen firmanın ünvanı, fatura tarih ve numarası, emtianın cinsi miktarı ve ödenen istihsal vergisinin gösterilmesi zorunludur. Kooperatifler bu şekilde düzenliyecekleri beyannameleri 31.12.1985 tarihine kadar Katma Değer Vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir.

Ancak mükellefler stok olarak beyan ettikleri mallara ilişkin alış faturalarında gösterilen istihsal vergisinin tamamını değil, bu verginin 31.12.1984 tarihi itibarıyla stoklarında mevcut olan emtiaya isabet eden kısmı göstereceklerdir.

Stokta bulunan mallar istihsal vergisine tabi olmakla birlikte, bu malların satın alınması sırasında istihsal vergisi ödenmemişse başka bir deyişle bu mallara ait alış faturalarında, istihsal vergisi yer almıyorsa, bu malların beyanı, dolayısıyla bunlara isabet eden istihsal vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi sözkonusu değildir.

### İndirilecek İstihsal Vergisinin Tesbiti

İthalat veya doğrudan doğruya anil veya müstahsillerinden satın alma yoluyla temin edilen ilk, yardımcı, yarımamul, mamul, ambalaj maddelerine ait alış faturalarında veya gümrük makbuzlarında ayrıca gösterilen istihsal vergisi tutarları indirim konusu olacaktır.

### İndirimin Yapılacağı Dönem

Stok olarak beyan edilen malların teslimi halinde, bu mallara ait alış faturalarında veya gümrük makbuzlarında gösterilen istihsal vergisi teslimin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ilişkin olarak hesaplanan Katma Değer Vergisinden idirilir.

Bu şekilde indirim konusu olan istihsal vergisi 31.12.1984 tarihinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit edilecek dönem sonu stokunun değerlendirilmesinde maliyet bedeline dahil edilecek ve 1984 yılı kârı bu değerler esas alınarak tesbit edilecektir.

Daha sonra sözkonusu istihsal vergisi indirimine konu olacağı anda emtia maliyetinden indirilmek veya gelir

yazılmak suretiyle indirilebilecek istihsal vergisi hesabına (indirilebilecek Katma Değer Vergisi) alınacaktır.

### BİRDEN FAZLA TAKVİM YILINA SİRAYET EDEN TAAHHÜT İŞLERİ

Kanunun geçici 2. maddesi gereğince birden fazla takvim yılına sirayet eden her türlü inşaat ve taahhüt işlerinin 1.1.1985 tarihinden sonra yapılan kısmı vergiye tabidir.

Bu durumda Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte devam eden söz konusu işlerin tamamı değil, ancak bu tarihten sonra ifa edilen kısmı vergiye tabi olacaktır. Bu nedenle birden fazla takvim yılına sirayet eden her türlü taahhüt işlerini yapan müteahhitlerce 31.12.1984 tarihi itibarıyla o güne kadar yapılmış olan işler için hakediş raporu düzenlenecek ve bu rapora istinaden tahakkuk ettirilecek istihkak tutarı Katma Değer Vergisine tabi tutulmayacaktır.

Müteahhitlerce 31.12.1984 tarihi itibarıyla hakediş raporunun düzenlenmesinin mümkün olmadığı veya hakediş raporu düzenlenmeyen hallerde, 31.12.1984 tarihinden önce alınan son istihkak tarihi 31.12.1984 tarihinden sonra alınacak ilk istihkak tarihi arasındaki gün sayısı bulunarak, bu tarihler arasında yapılan iş için alınan istihkak tutarı gün sayısına bölünerek bir günlük istihkak tutarı hesaplanacaktır.

1984 yılına ait gün sayısının bir günlük istihkak tutarı ile çarpılması sonucu 1984 yılına ait istihkak tutarı bulunacak ve bu tutar Katma Değer Vergisine tabi tutulmayacaktır.

### PEŞİN TAHSİL EDİLMİŞ KİRA BEDELLERİ

Peşin tahsil edilmiş kira bedellerinden 1.1.1985 tarihinden sonraki süreye isabet eden kısmı Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

Buna göre yıllık yapılan kira sözleşmelerinde toplam yıllık kira tutarı ay veya gün sayısına bölünerek 1984 yılına isabet eden kira tutarı bulunarak ve 1.1.1985 tarihine kadar geçen süre hariç tutularak ve bu tarihten sonra geçerli olmak üzere peşin tahsil edilmiş kira bedeli hesaplanacaktır.

Bir kaç yıllık yapılan kiralama sözleşmelerinde peşin tahsil edilen kira bedellerinden 1.1.1985 tarihinden sonraya sirayet edenlerin vergilendirilebilmesi için, öncelikle toplam kira tutarının yıl, ay ve günler itibarıyla ayınmına ihtiyaç bulunmaktadır.

Buna göre yapılacak ayırım sonucunda 1984 yılına isabet eden kira bulunarak vergi dışında bırakılacaktır.

### UYGULAMA

Kooperatifler Gerçek Usulde Vergilendirileceklerdir.

Bu sebeple, kooperatifler "NİSBET" bölümünde belli edilmiş olan ve 30 Mart 1985 tarihine kadar Katma Değeri (0) olan temel gıda maddeleri dışındaki sattıkları ve satın aldıkları her türlü ihtiyaç maddeleri, tüketim ve yatırım maddeleri için Katma Değer Vergisi ödemek ve tahsil etmek durumundadırlar.

1— Kooperatifler alış faturası üstünde hesaplanacak olan Katma Değer Vergisinden sorumlu olduğundan Noter'e usulüne uygun olarak tasdik ettirilmiş ve üzerinde mal bedelinden ayrı olarak hesaplanmış Katma Değer Vergisi bulunmayan faturaları kabul etmeyecek ve bunlara göre işlem yapmayacaklardır.

Gider makbuzu, müstahsil makbuzu ve 1.000.- liranın altında olup fatura yerine, perakende satış fişleri kullanılması halinde ve Telif Edici Vergilendirme Usulünü seçen ticaret erbabının düzenleyecekleri belgelerde yukarıda belirtilen hususlar (fatura tasdiki hariç) aranmayacaktır.

Kooperatiflerin yukarıda belirtilen malları satması halinde du usulüne göre Notere tasdik ettirilmiş fatura düzenlemesi mecburidir. Düzenlenecek bu faturalarda mal bedelinden ayrı olarak hesaplanan Katma Değer Vergisi belli edilecektir.

Kredili satışlarda tahsil edilmesi gereken Katma Değer Vergisinin ortaklara borç kaydı, sureti ile KDV'yi borç kaydetmek, kooperatifi nakit kaybına (bir aydan uzun taksitlerde) sokacağından, uygun bulunmamaktadır.

Alış Faturası Örneği:

|                       |                  |
|-----------------------|------------------|
| Malın Bedeli          | 90.000.—         |
| Sigorta               | 1.500.—          |
| Nakliye               | 20.000.—         |
| <b>Toplam :</b>       | <b>111.500.—</b> |
| <b>% 10 K.D.V.</b>    | <b>11.150.—</b>  |
| <b>Ödenecek tutar</b> | <b>122.650.—</b> |

Malın Depoya alınışı ve Katma Değer Vergisinin muhasebeleştirilmesi;

|                      |           |  |
|----------------------|-----------|--|
| Depo Hesabı          | 111.500.— |  |
|                      | 11.150.—  |  |
| <b>Ödenen K.D.V.</b> |           |  |
| Satıcılar            | 122.650.— |  |

Aynı mal satıldığında kooperatif bu defa satış faturası tanzim edecek ve Katma Değer Vergisini gösterecektir.

Malın 100.000 liraya satıldığı varsayılarda Satış Faturası Örneği :

|                              |                  |
|------------------------------|------------------|
| Malın satın bedeli           | 121.500.—        |
| % 10 K.D.V.                  | 12.150.—         |
| <b>Tahsil edilecek tutar</b> | <b>133.650.—</b> |

Depo çıkış ve tahsil edilen Katma Değer Vergisinin Vergisinin muhasebeleştirilmesi;

|                             |                 |  |
|-----------------------------|-----------------|--|
| Kasa Hesabı                 | 133.650.—       |  |
| Depo Hesabı                 | 121.500.—       |  |
| <b>Tahsil edilen K.D.V.</b> | <b>12.150.—</b> |  |

Vergilendirme dönemi sonunda ödenen K.D.V. hesabının borç kalanı ile tahsil edilen K.D.V. hesabının alacak kalanı birbirleriyle mukayese edilecek, diğer bir deyişle ödenen Katma Değer Vergisi ile tahsil edilen Katma Değer Vergisi karşılaştırılacak ve Tahsil edilen K.D.V. Hesabı kullanının fazla olması halinde,

Örnekte olduğu gibi;

|                      |          |
|----------------------|----------|
| Tahsil edilen K.D.V. | 11.150.— |
| Tahsil edilen K.D.V. | 11.150.— |

mahsubu yapılarak aradaki fark 1.000.— TL. Vergi Dairesine bir beyanname verilmek suretiyle ödenecektir.

Ödenen K.D.V. hesabının borç bakiyesi, tahsil edilen K.D.V. hesabının alacak bakiyesinden büyükse, yani ödenen Katma Değer Vergisi tahsil edilen Katma Değer Vergisinden büyükse herhangi bir işlem yapılmayacak ve Vergi Dairesinden iade talebinde bulunulmayacak ve bakiye bir sonraki dönem tahsil edilen Katma Değer Vergisinden mahsup edilecektir.

Bu durumda dahi beyanname verilecektir.

Vergilendirme Dönemi Bölümünde açıklandığı üzere yıllık satışları 120.000.000.— lirayı aşan kooperatifler için her ay, 120.000.000.— lirayı aşmayan kooperatifler için üç aydır.

2— Kooperatiflerin satın aldıkları veya yaptırdıkları Sabit Değerler (Taşınmaz mal ve Demirbaş) için ödedikleri Katma Değer Vergisini bir defada indirmeye hakları yoktur. Bu sebeple ödenen Katma Değer Vergisi aktifleştirilerek 5 yılda ve 5 eşit miktarda ve satın alınan dönemde indirilecektir.

Demirbaş satın alınmasına dair bir örnek;

|        |                        |                  |
|--------|------------------------|------------------|
| Fatura | Malın bedeli           | 100.000.—        |
|        | % 10 K.D.V.            | 10.000.—         |
|        | <b>Ödenecek miktar</b> | <b>110.000.—</b> |

Demirbaş kaydı;

|                 |           |
|-----------------|-----------|
| Demirbaş Hesabı | 100.000.— |
|-----------------|-----------|

|                                            |          |
|--------------------------------------------|----------|
| Sabit Değerlere ödenen Katma Değer Vergisi | 10.000.— |
|--------------------------------------------|----------|

KASA 110.000.—

ödenen 10.000.— lira Katma Değer Vergisi 5 eşit miktarda 10.000.— : 5 = 2.000.— lira olarak ve 5 yılda ve satın alındığı dönemde, Nisan ayında satın alınmış ise her yılın Nisan ayında tahsil edilen Katma Değer Vergisinden indirilecektir.

|                      |         |
|----------------------|---------|
| Ödenen K.D.V. hesabı | 2.000.— |
|----------------------|---------|

|                            |         |
|----------------------------|---------|
| S. Değerlere ödenen K.D.V. | 2.000.— |
|----------------------------|---------|

Bilâhare tahsil edilen K.D.V. Hesabı ile mahsubu yapılacaktır.

3— Telfi Edici vergilendirme b6l6m6nde de izah edildiği 6zere ger6ek usulde vergiye tabi olan ve 1984 yılı i6erisinde satışları 80.000.000.— lirayı aşmayan kooperatifler (iştiğal konuları sözü edilen b6l6mde belli edilen telfi edici usulde vergilendirilecektir.

Bu usulde vergilendirilen kooperatifler yaptıkları satışlar 6zerinden Katma Değeri Vergisi hesaplanmayacaklardır.

Aldıkları emtia i6in ise satıcı tarafından tanzim edilecek faturalara % 30 fazlası ile Katma Değeri Vergisi hesaplayıp g6sterilecektir.

6rnek :

|             |           |
|-------------|-----------|
| Mal bedeli  | 100.000.— |
| % 13 K.D.V. | 13.000.—  |
| Toplam      | 113.000.— |

Malın Depo girişı

Depo Hesabı 113.000.—

Satıcı 113.000.—

Aynı malın kooperatif tarafından ortaklarına intikalinde tanzim edilecek fatura 6zerinde herhangi bir Katma Değeri Vergisi hesaplanmayacak ancak 6denen

Katma Değeri Vergisi satış fiyatına dahil olarak intikal ettirilecektir.

K.D.V. ile birlikte 113.000.— liraya satın alınan mal kooperatif kân da eklenerek söz gelimi 123.000.— liraya satılıyor ise, tanzim edilecek faturaya mal bedeli olarak 123.000.— lira yazılacak, ayrıca K.D.V. hesaplanmayacaktır.

Kâr marjının hesaplanmasında 6denen K.D.V.'nin maliyet unsuru olarak d6ş6n6lmemesi gerekmektedir.

Malın Satış işlemi

|      |           |           |
|------|-----------|-----------|
| Kasa | 123.000.— |           |
|      | Depo      | 123.000.— |

olacaktır.

Bu usulde vergilendirilen kooperatifler Katma Değeri Vergisi beyannamesi vermiyecek, Katma Değeri Vergisi tahsil etmiyecek ve Vergi Dairesine Katma Değeri Vergisi 6demiyecektir.

Telfi edici usule tabi Katma Değeri Vergisi mükellefleri "Bu M6essesede Telfi Edici Usulde Katma Değeri Vergisine tabidir" ibaresini taşıyan, en az 20X30 cm ebadında bir levhayı iş yerine asacaklardır.

4— Alış faturalarında İstihsal Vergisi açıkça g6sterilmiş bir mal mevcudu bulunmuyorsa kooperatiflerin 31.12.1984 g6n6 itibariyle herhangi bir stok bildiriminde bulunması gerekmemektedir.

1— Kooperatifler alış faturası üstünde hesaplanacak olan Katma Değer Vergisinden sorumlu olacağından Noter'e usulüne uygun olarak tasdik ettirilmiş ve üzerinde mal bedelinden ayrı olarak hesaplanmış Katma Değer Vergisi bulunmayan faturaları kabul etmeyecek ve bunlara göre işlem yapmayacaklardır.

Gider makbuzu, müstahsil makbuzu ve 1.000.- liranın altında olup fatura yerine, perakende satış fişleri kullanılması halinde ve Telfi Edici Vergilendirme Usulünü seçen ticaret erbabının düzenliyecekleri belgelerde yukarıda belirtilen hususlar (fatura tasdiki hariç) aranmayacaktır.

Kooperatiflerin yukarıda belirtilen malları satması halinde du usulüne göre Notere tasdik ettirilmiş fatura düzenlemesi mecburidir. Düzenlenecek bu faturalarda mal bedelinden ayrı olarak hesaplanan Katma Değer Vergisi belli edilecektir.

Kredili satışlarda tahsil edilmesi gereken Katma Değer Vergisinin ortaklara borç kaydı, sureti ile KDV'yi borç kaydetmek, kooperatifi nakit kaybına (bir aydan uzun taksitlerde) sokacağından, uygun bulunmamaktadır.

Alış Faturası Örneği:

|                |           |
|----------------|-----------|
| Mahın Bedeli   | 90.000.—  |
| Sigorta        | 1.500.—   |
| Nakliye        | 20.000.—  |
| Toplam :       | 111.500.— |
| % 10 K.D.V.    | 11.150.—  |
| Ödenecek tutar | 122.650.— |

Mahın Depoya alınışı ve Katma Değer Vergisinin muhasebeleştirilmesi;

|               |           |
|---------------|-----------|
| Depo Hesabı   | 111.500.— |
|               | 11.150.—  |
| Ödenen K.D.V. |           |
| Satıcılar     | 122.650.— |

Aynı mal satıldığında kooperatif bu defa satış faturası tanzim edecek ve Katma Değer Vergisini gösterecektir.

Mahın 100.000 liraya satıldığı varsayılarda Satış Faturası Örneği :

|                       |           |
|-----------------------|-----------|
| Mahın satın bedeli    | 121.500.— |
| % 10 K.D.V.           | 12.150.—  |
| Tahsil edilecek tutar | 133.650.— |

Depo çıkış ve tahsil edilen Katma Değer Vergisinin Vergisinin muhasebeleştirilmesi;

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| Kasa Hesabı          | 133.650.— |
| Depo Hesabı          | 121.500.— |
| Tahsil edilen K.D.V. | 12.150.—  |

Vergilendirme dönemi sonunda ödenen K.D.V. hesabının borç kalanı ile tahsil edilen K.D.V. hesabının alacak kalanı birbirleriyle mukayese edilecek, diğer bir deyişle ödenen Katma Değer Vergisi ile tahsil edilen Katma Değer Vergisi karşılaştırılacak ve Tahsil edilen K.D.V. Hesabı kullanının fazla olması halinde, Örnekte olduğu gibi;

Tahsil edilen K.D.V. 11.150.—

Tahsil edilen K.D.V. 11.150.—

mahsubu yapılarak aradaki fark 1.000.— TL. Vergi Dairesine bir beyanname verilmek suretiyle ödenecektir.

Ödenen K.D.V. hesabının borç bakiyesi, tahsil edilen K.D.V. hesabının alacak bakiyesinden büyükse, yani ödenen Katma Değer Vergisi tahsil edilen Katma Değer Vergisinden büyükse herhangi bir işlem yapılmayacak ve Vergi Dairesinden iade talebinde bulunulmayacak ve bakiye bir sonraki dönem tahsil edilen Katma Değer Vergisinden mahsup edilecektir.

Bu durumda dahi beyanname verilecektir.

Vergilendirme Dönemi Bölümünde açıklandığı üzere yıllık satışları 120.000.000.— lirayı aşan kooperatifler için her ay, 120.000.000.— lirayı aşmayan kooperatifler için üç aydır.

2— Kooperatiflerin satın aldıkları veya yaptırdıkları Sabit Değerler (Taşınmaz mal ve Demirbaş) için ödedikleri Katma Değer Vergisini bir defada indirmeye hakları yoktur. Bu sebeple ödenen Katma Değer Vergisi aktifleştirilerek 5 yılda ve 5 eşit miktarda ve satın alınan dönemde indirilecektir.

Demirbaş satın alınmasına dair bir örnek;

|        |                 |           |
|--------|-----------------|-----------|
| Fatura | Mahın bedeli    | 100.000.— |
|        | % 10 K.D.V.     | 10.000.—  |
|        | Ödenecek miktar | 110.000.— |

Demirbaş kaydı;

Demirbaş Hesabı 100.000.—

Sabit Değerlere ödenen Katma Değer Vergisi 10.000.—

KASA 110.000.—

ödenen 10.000.— lira Katma Değer Vergisi 5 eşit miktarda 10.000.— : 5 = 2.000.— lira olarak ve 5 yılda ve satın alındığı dönemde, Nisan ayında satın alınmış ise her yılın Nisan ayında tahsil edilen Katma Değer Vergisinden indirilecektir.

Ödenen K.D.V. hesabı 2.000.—

S. Değerlere ödenen K.D.V. 2.000.—

Bilâhare tahsil edilen K.D.V. Hesabı ile mahsubu yapılacaktır.

3— Telafi Edici vergilendirme bölümünde de izah edildiği üzere gerçek usulde vergiye tabi olan ve 1984 yılı içerisinde satışları 80.000.000.— lirayı aşmayan kooperatifler (işligal konuları sözü edilen bölümde belli edilen telafi edici usulde vergilendirilecektir.

Bu usulde vergilendirilen kooperatifler yaptıkları satışlar üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplamıyacaklardır.

Aldıkları emtia için ise satıcı tarafından tanzim edilecek faturalara % 30 fazlası ile Katma Değer Vergisi hesaplayıp gösterilecektir.

Örnek :

|             |           |
|-------------|-----------|
| Mal bedeli  | 100.000.— |
| % 13 K.D.V. | 13.000.—  |
| Toplam      | 113.000.— |

Malın Depo girişi

Depo Hesabı 113.000.—

Satıcı 113.000.—

Aynı malın kooperatif tarafından ortaklarına intikalinde tanzim edilecek fatura üzerinde herhangi bir Katma Değer Vergisi hesaplanmıyacak ancak ödenen

Katma Değer Vergisi satış fiyatına dahil olarak intikal ettirilecektir.

K.D.V. ile birlikte 113.000.— liraya satın alınan mal kooperatif kârı da eklenerek söz gelimi 123.000.— liraya satılıyor ise, tanzim edilecek faturaya mal bedeli olarak 123.000.— lira yazılacak, ayrıca K.D.V. hesaplanmıyacaktır.

Kâr marjının hesaplanmasında ödenen K.D.V.'nin maliyet unsuru olarak düşünülmemesi gerekmektedir.

Malın Satış işlemi

|      |           |           |
|------|-----------|-----------|
| Kasa | 123.000.— |           |
|      | Depo      | 123.000.— |

olacaktır.

Bu usulde vergilendirilen kooperatifler Katma Değer Vergisi beyannamesi vermiyecek, Katma Değer Vergisi tahsil etmiyecek ve Vergi Dairesine Katma Değer Vergisi ödemiyecektir.

Telafi edici usule tabi Katma Değer Vergisi mükellefleri "Bu Müessese Telafi Edici Usulde Katma Değer Vergisine tabidir" ibaresini taşıyan, en az 20X30 cm ebadında bir levhayı iş yerine asacaklardır.

4— Alış faturalarında İstihsal Vergisi açıkça gösterilmiş bir mal mevcudu bulunmuyorsa kooperatiflerin 31.12.1984 günü itibariyle herhangi bir stok bildiriminde bulunması gerekmemektedir.





TÜRK-İŞ Bilgi Merkezi



336.2 KAT