



**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI**

**İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADE SİSTEMİ,  
KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: ÖRNEK BİR  
UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Celalettin ODABAŞI**

**BURSA – 2018**





**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI**

**İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADE SİSTEMİ,  
KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: ÖRNEK BİR  
UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Celalettin ODABAŞI**

**Danışman:**

**Mehmet YÜCE**

**BURSA – 2018**

T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

**TEZ ONAY SAYFASI**

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701618004 numaralı Celalettin ODABAŞI'nın hazırladığı "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı 19/12/2018 günü 10-12 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının başarılı olduğuna oybirliği ile karar verilmiştir.

Üye

(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)

Prof. Dr. Mehmet YÜCE

Bursa Uludağ Üniversitesi



Üye



Dr. Öğretim Üyesi Şükrü DOKUR

Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi



Tarih - İmza

19.12.2018

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

  
Tarih ve İmza  
19.12.2018

Adı Soyadı : Celalettin ODABAŞI  
Öğrenci No : 701618004  
Anabilim Dalı : İşletme Anabilim Dalı  
Programı : Muhasebe ve Denetim / Tezli  
Statüsü : Yüksek Lisans

T.C.  
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 06/12/2018

Tez Başlığı / Konusu:

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 219 sayfalık kısmına ilişkin, 21/11/2018 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 19'dur.

Uygulanan filtrelemeler:


- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dâhil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

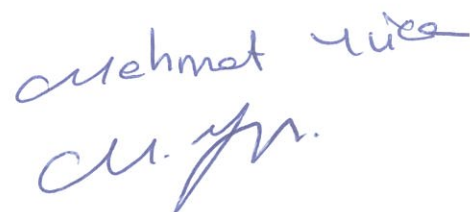
Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve Bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Adı Soyadı : Celalettin ODABAŞI  
Öğrenci No :701618004  
Anabilim Dalı : İşletme Anabilim Dalı  
Programı : Muhasebe ve Denetim / Tezli  
Statüsü : Yüksek Lisans  
Danışman : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

Tarih ve İmza

Celalettin ODABAŞI  


Mehmet Yüce  


## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Celalettin ODABAŞI  
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : İşletme  
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : 219  
Mezuniyet Tarihi :  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

### **İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADE SİSTEMİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Nihai tüketiciyi vergilendirmeyi esas alan KDV bir harcama vergisi türüdür. Bu nedenle her ne kadar KDV'nin mükellefi mal teslim eden ve hizmet ifasında bulunan kişiler olsa da asıl ödeyicisi nihai olarak mal veya hizmeti kullanan kişilerdir. Ancak bazen vergi nihai tüketiciye yansıtılmadan mal ve hizmeti satanların üzerinde kalmaktadır. Bu durumun en belirgin örneği indirimli oran tabi teslimlerdir. Bu teslimlerde mükellefler yüklendikleri KDV'nin bir kısmını indirim yoluyla telafi edememektedirler.

İndirimli orana tabi işlemlerde genellikle mal veya hizmetler alımlarında %18 KDV ödenmektedir. Ancak bu malların teslimi ya da hizmetlerin ifası indirimli orana (%8 veya %1) tabidir. Bu nedenle genel oranla indirimli oran arasında doğan fark indirim mekanizması yoluyla telafi edilememektedir. İndirim mekanizması aracılığıyla telafi edilemeyen bu tutarlar KDV Kanunu gereği mükelleflerin talebi üzerine kendilerine iade edilmektedir.

Ancak indirimli orana tabi işlemlere ait KDV iade sisteminde üç temel sorun bulunmaktadır. Bunlar, mevzuattaki boşluklardan kaynaklanan sorunlar, KDV iadesi

kontrol raporlarında karşılan sorunlar ve hukuka aykırı düzenlemeler sonucu yaşanan sorunlardır. Bu çalışmadaki temel amaç indirimli orana tabi işlemlerin KDV iade sisteminde yaşanan sorunlara çözüm önerileri getirilerek iade sürecinin daha etkin ve daha hızlı gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu bağlamda, KDV ve indirimli orana tabi işlemler konusunda temel bilgiler ve özellik arz eden konular açıklanmıştır. Daha sonra iade sürecinde yaşanan sorunlara ve KDVGUT ile belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Vergi İdaresinin uygulama örnekleri de dikkate alınarak bu sorunların çözüm önerilerine yer verilmiştir. Son olarak da indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadesine örnek olabilecek bir YMM KDV İadesi Tasdik Raporu irdelenerek konu aydınlatılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** KDV, İndirimli Oran, KDV İadesi, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, KDV İadesi Kontrol Raporu, Yüklenilen KDV.

## **ABSTRACT**

### **THE VAT RETURN SYSTEM IN TRANSACTIONS SUBJECT TO REDUCED RATE, ENCOUNTERED PROBLEMS AND SOLUTION PROPOSALS: A SAMPLE APPLICATION**

Based on taxing the end consumer, the VAT is a type of expenditure tax. Therefore, although the taxpayers of VAT are persons delivering goods or performing services, the actual payers are persons finally using the goods or services. However, sometimes the tax is borne by the sellers of the goods or services without being reflected to the final consumer. The most evident examples of this situation are deliveries subject to reduced rates. In such deliveries the taxpayers can compensate some of their VAT burden through a tax relief.

Usually 18% VAT is paid in purchase of goods or services in transactions subject to reduced rate. However, the delivery of such goods or the performance of such services are subject to the reduced rate (8% or 1%). Therefore, the difference between the general rate and the reduced rate cannot be compensated through a tax relief mechanism. Such amounts that cannot be compensated through a tax relief mechanism are refunded to the taxpayers upon their request, pursuant to the VAT Law.



However, the VAT refund system of businesses subject to reduced rate has three basic problems. These are problems arising from the gaps in the legislation, problems encountered in the VAT refund control reports and problems caused by unlawful arrangements. The main purpose of this study is to set forth solution proposals for the problems encountered in the VAT refund system by businesses subject to reduced rate to ensure that the refund process is more effective and faster. In this context, basic information and some particular features of transactions subject to VAT and reduced rate were explained. Then, the problems encountered in the refund process and solution proposals for such problems, taking into consideration application examples of the Tax Administration in the context of the VAT General Application Communique, were set forth. Last, attempt was made to clarify the issue by examining a CPA (Sworn Public Accountant) VAT Refund Certification Report that could set an example for a VAT refund arising from transactions subject to reduced rate.

**Keywords:** VAT, Reduced Rate, VAT Refund, VAT Refund Risk Analysis System, VAT Refund Control Report, VAT Burden.

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın temasından sonucuna her aşamasında fikirleri, danışmanlığı, yönlendiriciliği, engin bilgisi ve liderliği ile işimi kolaylaştıran, kariyer basamaklarını tırmanırken itici güç ve yol gösterici olarak daima desteğine ihtiyaç duyacağım kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Mehmet YÜCE'ye, tecrübesi, hayat görüşü, mesleki donanımı ve teknik bakış açısı ile çalışmanın parlamasına doğrudan etkileri bulunan, ömrüm boyunca bir idol olarak göreceğim, Bursa Ertuğrulgazi Vergi Dairesi Emekli Müdür Yardımcısı Sayın Lütfi Çetin Çalı'ya ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, bu çalışmanın anlamlı hale gelmesine büyük katkısı olan, şahsımı önemli hissettiren Yeminli Mali Müşavir Sayın Ömer Kalın'a sonsuz şükran ve minnetlerimi sunarım.



## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI .....	İİ
ÖZET.....	V
ÖNSÖZ.....	Vİİİ
İÇİNDEKİLER.....	İX
TABLO LİSTESİ.....	XVİİ
KISALTMALAR .....	XXİ
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

<b>1. KATMA DEĞERİN TANIMI VE TÜRKİYE'DE UYGULAMAYA GEÇİŞ SÜRECİ.....</b>	<b>3</b>
1.1. KATMA DEĞERİN TANIMI.....	3
1.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TANIMI .....	3
1.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRKİYE'DE UYGULAMAYA GEÇİŞ SÜRECİ .....	5
<b>2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ .....</b>	<b>5</b>
2.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ.....	5
2.1.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV .....	6
2.1.2. Gelir Tipi KDV .....	6
2.1.3. Tüketim Tipi KDV .....	7
2.1.4. Ücret Tipi KDV .....	8
2.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMA YÖNTEMLERİ.....	8
2.2.1. Toplama Yöntemi.....	8
2.2.2. Çıkarma Yöntemi.....	9
2.2.2.1. Dolaysız Çıkarma Yöntemi.....	9
2.2.2.2. Dolaylı Çıkarma Yöntemi.....	9

<b>3. GENEL HATLARIYLA TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI</b> .....	11
3.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU .....	11
3.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFİ.....	13
3.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN SORUMLUSU .....	15
3.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY .....	16
3.5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MATRAHI.....	18
<b>3.5.1. Mal Teslimi Veya Hizmet İfalarında Vergi Matrahı</b> .....	18
<b>3.5.2. İthalatta Matrah</b> .....	20
<b>3.5.3. Özel Matrah Şekilleri</b> .....	20
3.6. KATMA DEĞER VERGİSİNİN ORANI.....	21

## İKİNCİ BÖLÜM

### İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER VE KDV İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLME SÜRECİ

<b>1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ BAZI MAL VE HİZMETLERE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</b> .....	23
1.1. KONUT TESLİMLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ.....	23
<b>1.1.1. Uygulanacak KDV Oranı</b> .....	23
<b>1.1.2. Konut Tanımı</b> .....	26
<b>1.1.3. Net Alan Tanımı</b> .....	28
<b>1.1.4. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri</b> .....	31
<b>1.1.5. İnşa Halindeki Konutların Teslimi</b> .....	33
<b>1.1.6. Çok Katlı Evlerin Satışı</b> .....	35
<b>1.1.7. Bahçeli Evlerin Satışı</b> .....	35
<b>1.1.8. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri</b> .....	35
1.2. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİ .....	37
1.3. TOPTANCI HALLERİNDE FAALİYET GÖSTERENLER TARAFINDAN YAPILAN TESLİMLER .....	37
1.4. YİYECEK VE İÇECEK SUNULAN YERLERDE KDV ORAN UYGULAMASI .....	38
<b>1.4.1. Lokanta, Kahvehane, Pastanelerde Yeme-İçme Hizmetleri</b> .....	38

1.4.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri.....	38
1.4.3. Yemek Çeki, Kuponu Ve Kartlarının Kullanıldığı Yemek Hizmetlerinde Organizatör Firmaların Durumu .....	39
1.5. GECELEME HİZMETLERİNDE KDV ORAN UYGULAMASI .....	39
1.5.1. Otel, Motel, Pansiyon Ve Tatil Köylerinde Konaklama Hizmeti .....	39
1.5.2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV .....	40
1.5.3. Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri.....	40
1.6. FASON TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ .....	41
<b>2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....</b>	<b>42</b>
2.1. VADE FARKLARI .....	42
2.2. KUR FARKLARI.....	42
2.3. MALLARIN İADE EDİLMESİ, İŞLEMİN GERÇEKLEŞMEMESİ VEYA İŞLEMDEN VAZGEÇİLMESİ .....	43
2.4. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLAR İLE GENEL ORANA TABİ MALLARIN BİRLİKTE SATILMASI .....	43
2.5. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİYLE BİRLİKTE DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLERİ BULUNAN MÜKELLEFLER .....	43
2.6. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİ .....	45
2.7. SÜRESİNDEN SONRA İADE TALEBİNDE BULUNULMASI .....	46
2.8. İADE İŞLEMİ SONUÇLANDIRILDIKTAN SONRA İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN MATRAHINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLER.....	47
2.9. ÖZEL HESAP DÖNEMİ TAYİN EDİLEN MÜKELLEFLERİN İADE TALEPLERİ .....	48
2.10. ÖNCEKİ YILLARA AİT İADE EDİLMEYEN ALT SINIR TUTARLARI .....	49
<b>3. GENEL OLARAK KDV İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLME SÜRECİ.....</b>	<b>49</b>
3.1. GENEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ .....	50
3.1.1. Nakden İade.....	53

3.1.1.1. <i>Teminata Dayalı İade</i> .....	54
3.1.1.1.1. <i>İndirimli Teminat Uygulaması</i> .....	56
3.1.1.1.2. <i>Artırımlı Teminat Uygulaması</i> .....	62
3.1.1.2. <i>Vergi İnceleme Raporuna Dayalı İade</i> .....	63
3.1.1.3. <i>YMM Raporuna Dayalı İade</i> .....	64
3.1.2. <b>Mahsuben İade</b> .....	66
3.1.3. <b>Hızlandırılmış İade Sistemi</b> .....	67
3.1.3.1. <i>His Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler</i> .....	67
3.1.3.2. <i>His Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi</i> .....	68
3.1.3.3. <i>His Sertifikasının İptal Edilmesi</i> .....	69
3.2. <b>ÖZEL ESASLARA GÖRE İADE</b> .....	71
<b>4. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ</b> .....	75
4.1. <b>İADE TUTARININ HESAPLANMASI</b> .....	76
4.1.1. <b>Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması</b> ... 76	
4.1.2. <b>İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden Veya Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması</b> .....	80
4.1.3. <b>İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV</b> .....	81
4.2. <b>İADE İŞLEMLERİNİN YAPILMASI</b> .....	84
4.2.1. <b>Yıl İçinde Mahsuben İade Talepleri</b> .....	84
4.2.1.1. <i>Beyan Döneminin Tespiti</i> .....	85
4.2.1.2. <i>İade Talep Süreci</i> .....	85
4.2.1.3. <i>İade Talebinin Değerlendirilmesi</i> .....	86
4.2.1.4. <i>Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar</i> .....	86
4.2.2. <b>Yıl İçinde Nakden İade Talepleri</b> .....	87
4.2.3. <b>İzleyen Yıl İçindeki İade Talepleri</b> .....	87
4.2.3.1. <i>Beyan Döneminin Tespiti</i> .....	88
4.2.3.2. <i>İade Talep Süreci</i> .....	88
4.2.3.3. <i>İade Talebinin Değerlendirilmesi</i> .....	89

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE YMM RAPOR UYGULAMASI

<b>1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....</b>	<b>91</b>
1.1. MEVZUATTAKİ BOŞLUKLARDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR .....	92
1.2. KDV İADESİ KONTROL RAPORLARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR	94
<b>1.2.1. Özel Esaslar Kontrol Bölümünde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri .....</b>	<b>96</b>
<i>1.2.1.1. İade Talep Eden Mükellefin SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü ...</i>	<i>96</i>
<i>1.2.1.2. İade Talep Eden Mükellefin SMİYB Kullanma Raporu Kontrolü .....</i>	<i>98</i>
<i>1.2.1.3. Mükellef Şirketin Ortakları Ve Kanuni Temsilcileri SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü .....</i>	<i>99</i>
<i>1.2.1.4. Mükellef Şirketin Ortakları Ve/Veya Kanuni Temsilcilerinin Ortak Olduğu Şirketler Hakkında SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü .....</i>	<i>100</i>
<i>1.2.1.5. Mükellef Şirketin Ortağı Olan Şirketin Ortakları Ve/Veya Kanuni Temsilcileri SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü .....</i>	<i>101</i>
<i>1.2.1.6. Mükellef Şahsın Ortak Ve/Veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Şirketler SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü .....</i>	<i>102</i>
<i>1.2.1.7. Mükellef Şahsın Ortak Ve/Veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Şirketin/Şirketlerin Ortakları Ve Kanuni Temsilcileri SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü .....</i>	<i>103</i>
<i>1.2.1.8. İade Talep Eden Mükellefin Olumsuz Tespit Kontrolü .....</i>	<i>104</i>
<i>1.2.1.9. İade Talep Eden Mükellefin Verilmeyen Beyannamesi Kontrolü ....</i>	<i>107</i>
<i>1.2.1.10. İhtiyati Tahakkuk, İhtiyati Haciz Kontrolü .....</i>	<i>108</i>
<i>1.2.1.11. Birinci Alt Mükelleflerin SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü ....</i>	<i>109</i>
<i>1.2.1.12. Birinci Alt Mükelleflerin Olumsuz Tespit Kontrolü .....</i>	<i>111</i>
<b>1.2.2. Genel Esaslar Kontrol Bölümünde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri .....</b>	<b>114</b>

<i>1.2.2.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV Beyannamesi, Hesaplama Tablosu Ve Satış Faturası Listesi Bedellerinin Uyumlu Olmaması Sorunu</i>	114
<i>1.2.2.2. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu Yüklenilen KDV İle Yüklenilen KDV Listeleri Belgenin Yüklenime Konu Edildiği Dönemlerin Uyumlu Olmaması Sorunu</i>	117
<i>1.2.2.3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu İle İade Edilebilir KDV Tutarsızlığı Sorunu</i>	119
<i>1.2.2.4. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Mahsubu Gerçekleşen İade Tutarlılığı Sorunu</i>	121
<i>1.2.2.5. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Devreden KDV Kontrolü Ve İade Tutarının Devreden KDV'den Daha Yüksek Olması Sorunu</i>	126
<i>1.2.2.6. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Düzeltme Beyannamesi İle İade Talebinde Bulunulması veya İade Tutarının Artırılması Sonucu Yaşanılan Sorunlar</i>	128
<i>1.2.2.7. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Azami İade Edilecek KDV Konusunda Yaşanan Sorunlar</i>	129
<i>1.2.2.8. KDV Beyannamesi 405 – 406 – 439 İade Türü İade Edilebilir KDV Tutarı İle Hesaplama Tablosu İade Edilebilir KDV Tutarının Karşılaştırılması Konusunda Yaşanılan Sorunlar</i>	131
<b>1.3. HUKUKA AYKIRI DÜZENLEMELER SONUCU KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ</b>	132
<b>1.3.1. İade Talebinin Süre İle Sınırlı Olması Sorunu</b>	132
<b>1.3.2. Alt Sınır Sorunu</b>	134
<b>1.3.3. Eksi Fark Uygulaması</b>	136
<b>2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER NEDENİYLE YILLIK KDV İADESİ YMM RAPOR UYGULAMASI</b>	139
<b>2.1. GENEL BİLGİLER</b>	140
<b>2.1.1. Mükellef Ve KDV İadesini Gerektiren Konular Hakkında Genel Bilgiler</b>	140
<b>2.1.2. Kapasite Raporu Ve Sanayi Sicil Belgesine Ait Bilgiler</b>	141
<b>2.1.3. Mükellef Kurumun Ortaklık Yapısı Hakkında Bilgiler</b>	141
<b>2.1.4. Mükellef Kurumun Yasal Temsilcisine Ait Bilgiler</b>	141



<b>2.1.5. İşyeri Ve İletişim Araçlarına Ait Bilgiler</b> .....	142
<b>2.1.5.1. Merkez İşyeri Bilgileri</b> .....	142
<b>2.1.5.2. Şube Ve İlave İşyeri Bilgiler</b> .....	142
<b>2.1.6. Ticari Krediler, İşçi Sayıları, Bilanço Ve Gelir Tablosu, Sermaye Yapısı Ve Bir Önceki Yıl Bilgileri</b> .....	142
<b>2.1.6.1. Ticari Kredileri</b> .....	142
<b>2.1.6.2. Çalışan İşçi Sayısı</b> .....	142
<b>2.1.6.3. Bilanço Ve Gelir Tabloları</b> .....	143
<b>2.1.6.4. Sermaye Yapısı</b> .....	143
<b>2.1.7. Mükellef Kurumun Muhasebecisi</b> .....	143
<b>2.2. USULE AİT İNCELEMELER</b> .....	143
<b>2.3. HESAP İNCELEMELERİ</b> .....	143
<b>2.3.1. Yasal Mevzuat</b> .....	144
<b>2.3.2. İade Dönemine Ait KDV Beyannamesinin Bir Bütün Halinde Değerlendirilmesi</b> .....	144
<b>2.3.3. Mal Alışları Yönünden Bir Değerlendirme</b> .....	147
<b>2.3.4. İnşaata Ait Genel Bilgiler</b> .....	147
<b>2.3.4.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 Parsel Yanartaş İnşaatı</b> .....	148
<b>2.3.4.2. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8844 Ada, 8 Parsel Çelebi-1 İnşaatı</b> .....	149
<b>2.3.4.3. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8845 Ada, 6 Parsel Çelebi-2 İnşaatı</b> .....	149
<b>2.3.5. Maliyetler</b> .....	150
<b>2.3.5.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 parsel Yanartaş Maliyeti</b> .....	151
<b>2.3.5.2. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8844 Ada, 8 Parsel Çelebi-1 Maliyeti</b> .....	153
<b>2.3.5.3. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8845 Ada, 6 Parsel Çelebi – 2 Maliyeti</b> .....	155
<b>2.3.6. İnşaat Alanlarına Ait Belirlemeler</b> .....	157
<b>2.3.6.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 Parsel Yanartaş İnşaat Alanı</b> ..	157
<b>2.3.6.2. H22-A-21-D-2-D Pafta 8844 Ada, 8 Parselde Çelebi -1 İnşaatı Alanı</b> .....	161
<b>2.3.6.3. H22-A-21-D-2-D Pafta 8845Ada, 8 Parselde Çelebi -2 İnşaatı</b> .....	165
<b>2.3.7. Teslimlere Ait Tespitler Ve emsal Bedelleri</b> .....	168
<b>2.3.7.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 Parsel Yanartaş Emsal Bedeli Ve Teslim Dökümü</b> .....	170

2.3.7.2. H22-A-21-D-2-D Pafta 8844 Ada, 8 Parselde Çelebi -1 Emsal Bedeli Ve Teslim Dökümü.....	176
2.3.7.3. H22-A-21-D-2-D Pafta 8845 Ada, 6 Parselde Çelebi - 2 Emsal Bedeli ve Teslim Dökümü.....	182
2.3.8. Teslime Konu Bağımsız bölümlere Ait Alan Bilgileri.....	190
2.3.8.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada 3 Parsel Yanartaş Teslime Konu Alanlar.....	190
2.3.8.2. H22-A-21-D-2-D Pafta 8844 Ada, 8 Parselde Çelebi –1 Teslime Konu Alanlar.....	191
2.3.8.3. H22-A-21-D-2-D Pafta 8845 Ada 6 Parselde Çelebi – 2 Teslime Konu Alanlar.....	193
2.3.9. Teslimlere Ait Hesaplanan KDV Ve Beyan Bilgileri .....	194
2.3.10. İade Edilecek KDV Hesabı.....	196
2.3.11. Sonraki Döneme Devreden KDV .....	200
2.3.12. Karşıt İncelemeler .....	202
2.4. RAPOR SONUCU .....	207
SONUÇ .....	209
KAYNAKÇA.....	214

## TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Katma Değerin Vergilendirilmesi.....	4
Tablo 2. Dolaysız Çıkarma Yöntemi İle KDV'nin Hesaplanması.....	9
Tablo 3. Dolaylı Çıkarma Yöntemi İle KDV'nin Hesaplanması.....	10
Tablo 4. KDV İade Ve Mahsuplarına İlişkin Tablo.....	50
Tablo 5. KDV İadelerinde Rakamsal Sınırlar .....	65
Tablo 6. OEK – 1 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	96
Tablo 7. OEK – 2 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	98
Tablo 8. OEK – 3 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	99
Tablo 9. OEK – 4 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	100
Tablo 10. OEK – 5 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	101
Tablo 11. OEK – 6 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	102
Tablo 12. OEK – 7 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	103
Tablo 13. OEK – 8 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	104
Tablo 14. OEK – 9 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	107
Tablo 15. OEK – 10 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	108
Tablo 16. OEK – 11 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	109
Tablo 17. OEK – 13 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları .....	111
Tablo 18. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (1).....	120
Tablo 19. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (2).....	123
Tablo 20. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (3).....	124
Tablo 21. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (4).....	125
Tablo 22. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (5).....	130
Tablo 23. Yıllar İtibariyle İndirimli Orana Tabi İşlemlerin İadesinde Uygulanan Alt Limit Tutarları.....	134
Tablo 24. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (6).....	137
Tablo 25. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (7).....	138
Tablo 26. Mükellef Firma Hakkında Genel Bilgiler .....	140
Tablo 27. Merkezi İşyerlerine Ait Bilgiler.....	142
Tablo 28. Mükellef Firmanın İşçi Sayıları.....	142
Tablo 29. Aralık / 2017 Dönemi KDV Beyanname Bilgileri .....	144
Tablo 30. Temmuz / 2018 Dönemi KDV Beyanname Bilgileri .....	145

Tablo 31. 2017 Yılına Ait İndirilecek KDV Bilgileri .....	147
Tablo 32. Yanartaş İnşaat Alanı Bilgileri .....	148
Tablo 33.Çelebi- 1 İnşaat Alanı Bilgileri .....	149
Tablo 34. Çelebi – 2 İnşaat Alanı Bilgileri .....	150
Tablo 35. Yanartaş İnşaatı Maliyet Ve Gider Bilgileri .....	151
Tablo 36.Yanartaş İnşaatı Toplam Maliyet Bilgileri .....	152
Tablo 37.Çelebi – 1 İnşaatı Maliyet Ve Gider Bilgileri.....	153
Tablo 38.Çelebi- 1 İnşaatı Toplam Maliyet Bilgileri.....	154
Tablo 39.Çelebi – 2 İnşaatı Maliyet Ve Gider Bilgileri.....	155
Tablo 40.Çelebi- 2 İnşaatı Toplam Maliyet Bilgileri.....	156
Tablo 41. Yanartaş İnşaatı 150 m <sup>2</sup> 'lik İstisna Sınırı .....	157
Tablo 42. Yanartaş İnşaatı A Blok Tam Daire Tipi Bürolar.....	158
Tablo 43. Yanartaş İnşaatı A Blok Yarı Daire Tipi Bürolar .....	159
Tablo 44. Yanartaş İnşaatı A Blok Oda Tipi Bürolar .....	159
Tablo 45. Yanartaş İnşaatı B Blok Tam Daire Tipi Bürolar .....	159
Tablo 46. Yanartaş İnşaatı B Blok Oda Tipi Dükkanlar .....	160
Tablo 47. Yanartaş İnşaatı A Blok Bağımsız Birimler .....	160
Tablo 48. Yanartaş İnşaatı B Blok Bağımsız Birimler .....	161
Tablo 49. İnşaatı Konut ve İşyerlerinin Toplam Alanları .....	161
Tablo 50. Çelebi- 1 İnşaatı (Tip: 1) 150 m <sup>2</sup> 'lik İstisna Sınırı .....	161
Tablo 51.Çelebi- 1 İnşaatı (Tip: 2) 150 m <sup>2</sup> 'lik İstisna Sınırı .....	162
Tablo 52.Çelebi- 1 İnşaatı (Tip: 1-3-4) 150 m <sup>2</sup> 'lik İstisna Sınırı.....	163
Tablo 53. Çelebi – 1 İnşaatı C Blok Tam Daire Tipi Bürolar.....	163
Tablo 54. Çelebi – 1 İnşaatı A Blok Oda Tipi Dükkanlar .....	164
Tablo 55. Çelebi – 1 İnşaatı A Blok Bağımsız Birimler .....	164
Tablo 56. Çelebi – 1 İnşaatı B Blok Bağımsız Birimler .....	164
Tablo 57. Çelebi – 1 İnşaatı C Blok Bağımsız Birimler .....	165
Tablo 58.Çelebi – 1 İnşaatı C Blok Bağımsız Birimler .....	165
Tablo 59. Çelebi – 1 İnşaatı Konut ve İşyerlerinin Toplam Alanları.....	165
Tablo 60. Çelebi – 2 İnşaatı 150 m <sup>2</sup> 'lik İstisna Sınırı .....	166
Tablo 61. Çelebi – 2 İnşaatı Dükkanlar .....	166
Tablo 62. Çelebi – 2 İnşaatı A Blok Bağımsız Birimler .....	167

Tablo 63. Çelebi – 2 İnşaatı B Blok Bağımsız Birimler .....	167
Tablo 64. Çelebi – 2 İnşaatı C Blok Bağımsız Birimler .....	167
Tablo 65. Çelebi – 2 İnşaatı D Blok Bağımsız Birimler .....	167
Tablo 66. Çelebi – 2 İnşaatı Konut ve İşyerlerinin Toplam Alanları.....	168
Tablo 67. Yanartaş İnşaatı Emsal Bedelleri .....	171
Tablo 68. Yanartaş İnşaatı Teslimi Gerçekleşen Daireler (A Blok) .....	172
Tablo 69. Yanartaş İnşaatı Teslimi Gerçekleşen Daireler (B Blok) .....	174
Tablo 70. Çelebi – 1 İnşaatı Emsal Bedelleri.....	176
Tablo 71. Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (A Blok).....	177
Tablo 72. Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (B Blok).....	178
Tablo 73. Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (C Blok).....	179
Tablo 74. Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (D Blok).....	180
Tablo 75. Çelebi – 2 İnşaatı Emsal Bedelleri.....	182
Tablo 76. Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (A Blok).....	183
Tablo 77. Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (B Blok).....	184
Tablo 78. Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (C Blok).....	186
Tablo 79. Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (D Blok).....	187
Tablo 80. Temsil Bedelleri Ve Emsal Bedellerinin Karşılaştırılması.....	189
Tablo 81. Yanartaş İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen Bağımsız Bölümlere Ait Bilgiler .....	190
Tablo 82. Yanartaş İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen 150 m <sup>2</sup> 'nin Altındaki Konutlara Ait Bilgiler .....	191
Tablo 83. Yanartaş İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen İşyerleri Ve 150 m <sup>2</sup> 'nin Üstündeki Konutlara Ait Bilgiler .....	191
Tablo 84. Çelebi - 1 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen Bağımsız Bölümlere Ait Bilgiler .....	192
Tablo 85. Çelebi – 1 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen 150 m <sup>2</sup> 'nin Altındaki Konutlara Ait Bilgiler .....	192
Tablo 86. Çelebi – 1 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen İşyerleri Ve 150 m <sup>2</sup> 'nin Üstündeki Konutlara Ait Bilgiler .....	193
Tablo 87. Çelebi - 2 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen Bağımsız Bölümlere Ait Bilgiler .....	193

Tablo 88. Çelebi – 2 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen 150 m <sup>2</sup> 'nin Altındaki Konutlara Ait Bilgiler .....	194
Tablo 89. Çelebi – 2 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen İşyerleri Ve 150 m <sup>2</sup> 'nin Üstündeki Konutlara Ait Bilgiler .....	194
Tablo 90. İadeye Konu Olan Tüm Teslimler KDV Bilgileri .....	195
Tablo 91. 2017 Yılı KDV Beyannameleri Bilgileri .....	195
Tablo 92. Bir Önceki Yıla Ait İndirimli Orana Tabi Satışlara Ait Bilgiler .....	196
Tablo 93. Yüklenilen KDV'den Hareketle İade Edilecek KDV Hesaplama Tablosu ..	198
Tablo 94. Net Alanı 150 m <sup>2</sup> 'nin Altındaki Dairelere Ait İade Edilecek KDV Bilgileri	199
Tablo 95. 12 / 2017 Dönemi KDV İade Hesaplaması .....	199
Tablo 96. 2017 Yılı İndirimli Oran Hesaplama Tablosu .....	200
Tablo 97. 2017 Yılına Ait Sonraki Döneme Devreden KDV Bilgileri.....	200
Tablo 98. 2018 Yılı Sonraki Döneme Devreden KDV Bilgileri.....	201
Tablo 99. Azami İade Edilebilecek KDV İade Hesaplama Tablosu.....	202
Tablo 100. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Toplam Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu.	203
Tablo 101. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu (1) .....	204
Tablo 102. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu (2) .....	204
Tablo 103. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu (3) .....	205
Tablo 104. 2017 Yılı %50 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu .....	205

## KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ATİK	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HİS	Hızlandırılmış İade Sistemi
İTUS	İndirimli Teminat Uygulama Sistemi
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVİRA	Katma Değer Vergisi Risk Analiz Sistemi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SMİYB	Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
VİR	Vergi İnceleme Raporu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Sürekli arz eden ciddi bir doğal kaynağa ve bu tür gelire sahip olamayan ülkelerin en büyük gelir kaynağı vergilerdir. Toplam vergi gelirleri içinde en büyük paya harcama vergileri ve bu vergiler içinde de KDV sahiptir. KDV'nin tarihsel süreci ise yirminci yüzyılın ortalarına dayanmaktadır. Bugün en çağdaş ve en gelişmiş vergilerden biri olarak kabul edilen KDV, ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Ülkemizde ise 1 Ocak 1985 tarihinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiştir.

Harcama vergisi olan KDV konuluştaki yasal düzenlemesi ve amir hüküm içeren maddeleri gereği mükellefler üzerinde değil nihai tüketiciler üzerinde kalması gereken bir vergi türü olması gerekmektedir. KDV'nin harcama vergisi olması dışında bir diğer özelliği de ekonomik düzenlemeler için iyi bir enstrüman olmasıdır. Bunun doğal sonucu olarak da konusuna giren işlemlerin bir kısmı farklı oranlarda vergiye tabidir. 3065 sayılı KDVK'nu gereği KDV oranı %10'dur. Ancak KDVK'nu 28 inci maddesinde Cumhurbaşkanı'na bu oranı, dört katına kadar arttırma, %1'e kadar indirme yetkisi vermiştir. Bu yetki sonucunda KDV oranları günümüzde %18, %8 ve %1 olarak üç farklı oranda uygulanmaktadır.

Kanunun ağırlıklı vergi oranı genel vergi oranı denilen ve hali hazırda uygulanmakta olan %18'lik orandır. KDV'nin harcama vergisi olma özelliğinden nedeniyle tüketici tarafından ödenmesi ve tüketiciye gelene kadar aradaki üretici, toptancı, ithalatçı, perakendeci gibi safhalarda KDV yükünün kalmaması gerekmektedir. Ancak alışlar genel oranlı satışlarda indirimli oranlı KDV'ye tabi olan mal ve hizmetlerde bu sistem yukarıda belirtildiği şekilde çalışmamaktadır. Bir diğer ifadeyle vergi kısmen de olsa ara safhalar katma değer üretenler üzerinde kalmaktadır. Hal böyle olunca ara safhada kalan vergi yükü KDVK'nun 29 uncu maddesindeki düzenleme ile ara safhalardan ancak iade yoluyla geri alınılmaktadır.

Bu çalışmada, KDVK'nun 29 uncu maddesi hükmünce iade edilebilmesi öngörülen KDV'nin hangi durumlarda ve şartlarda mükellefe iade edilebileceği, iade süreci içerisinde karşılaşılan sorunlara ve bu sorunların çözüm yollarına mevzuat ve Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak detaylı açıklamalar yapılmıştır. Bu çerçevede tez üç bölümde ele alınmıştır.



Birinci bölümde öncelikle katma değer kavramı ve katma değer vergisine ilişkin tanımlamalar yapılmıştır. Yapılan tanımlamaların devamında, KDV'nin Türkiye'deki tarihsel gelişimine, türlerine, hesaplanma yöntemlerine ve uygulanmasına detaylı şekilde yer verilmiştir.

İkinci bölümde indirimli orana tabi bazı mal ve hizmetlere ilişkin açıklamalarla birlikte özellikli konulara da değinilerek indirimli oran hakkında kapsamlı bilgilere yer verilmiştir. Bu çerçevede KDV iade süreci ve yöntemleri ilk olarak iade türüne göre sınıflandırma yapılmaksızın tüm iade talepleri için geçerli olan genel esaslar ve özel esaslar başlığı altında incelenmiştir. Buna bağlı olarak; indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinin özeline inilerek iade süreci tek tek açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise, öncelikli olarak indirimli orana tabi işlemlerin KDV iadesinde karşılaşılan sorunlara sınıflandırma yapılarak yer verilmiştir. Bu sorunların çözüm önerilerine yer verilirken başta KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen hükümlerle birlikte Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri ve mahkeme kararları dikkate alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ağırlıklı olarak mükelleflerin üzerine düşen yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmemesinden dolayı karşılaşılan sorunlar incelenmiştir. Ayrıca iade rakamının nasıl hesaplanması gerektiğinin açıkça ifade edilebilmesi için bir inşaat işletmesinin yapmış olduğu konut teslimlerinden doğan KDV iadesinin izleyen yıl içerisinde nakden talep edilmesine ilişkin hazırlanan örnek bir YMM KDV İadesi Tasdik Rapor uygulamasına yer verilmiştir.

Günümüz piyasa koşulları göz önünde bulundurulduğunda mükellefler açısından KDV iadelerinin bir finansman kaynağı olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle bu iadelerin kısa süre içerisinde sonuçlanması mükellefler açısından çok önemlidir. Ancak indirimli orana tabi işlemler ve iade süreci başlı başına özellikli bir konu olmasının yanı sıra sıkı şekil şartlarına da bağlanmış olduğundan mükelleflerin bu süreçte bir hayli zorlandığı söylenebilir. Çalışmada indirimli orana tabi teslimlerden kaynaklanan KDV iadelerinin daha hızlı gerçekleşmesinin sağlanabilmesi ve adalete dayalı bir süreç amacıyla karşılaşılan sorunlara ışık tutularak bu sorunlar karşısında çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

#### 1. KATMA DEĞERİN TANIMI VE TÜRKİYE'DE UYGULAMAYA GEÇİŞ SÜRECİ

##### 1.1. KATMA DEĞERİN TANIMI

Katma değer kavramı, en basit tanımıyla bir mal veya hizmetin maliyeti ile satış bedeli arasındaki farktır. Katma değer işletme düzeyinde işletmenin yıllık cirosundan dışarıdan sağladığı girdilerin çıkarılması sonucu kalan tutar olarak tanımlanır.<sup>1</sup> Bir başka ifadeyle, bir işletmenin mal veya hizmet üretme sürecinde oluşturduğu katma değer, şirketin dışarıdan tedarik ettiği girdilere, kendisinin eklediği değerdir. Örneğin, 100 TL maliyeti olan bir malın 150 TL'ye satılması durumunda mala katılan değer 50 TL olmaktadır.

Katma Değer Vergisi ise, yaratılan katma değeri kendine matrah olarak eden ve bunun üzerinden hesaplanan bir vergi olmaktadır.<sup>2</sup> Başka bir ifadeyle, KDV işletmelerin dışarıdan sağlamış olduğu girdilere kattığı değer üzerinden alınmaktadır.

##### 1.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TANIMI

Kamu gelirlerinin en önemli kaynağı olan vergilerin çeşitli özelliklerini dikkate alarak çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır. Yapılmış olan bu sınıflandırmalardan biri harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Harcama üzerinden alınan vergiler, gelirin veya servetin tüketim amacıyla elden çıkarılması esnasında alınan vergilerdir. Harcamalar da servet ve gelir gibi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmekte ve ödenmektedir.<sup>3</sup> Harcamalar üzerinden Katma Değer Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi gibi çeşitli adlarla vergiler alınmaktadır. Harcama vergileri, devredilebilen dolaylı vergiler arasında yer almaktadırlar.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden olan KDV, kanuni mükelleflerin çeşitli iktisadi aşamalardan geçerek ödedikleri vergiyi kendisinden sonra gelen ve son olarak

---

<sup>1</sup> Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomine Giriş*, 8. b, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s. 348.

<sup>2</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 11. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2013, s. 214.

<sup>3</sup> Nazan Susam, *Kamu Maliyesi*, 2. b, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s. 315.

da iktisadi (nihai) mükellef olarak nitelendirilen kişiye (tüketiciye) aktarması nedeniyle dolaylı vergiler içinde değerlendirilmektedir. Bu açıdan ele alındığında KDV tüketiciyi vergilendirmeyi esas alan, bu nedenle tüketici üzerinde kalan bir vergidir. O halde KDV'nin asıl ödeyicisi mal veya hizmeti kullananlar olmaktadır. Vergilendirme üretici tüketici zinciri içinde yer alan araçların her birinin kendisinden sonraki aşamada yer alan kişilerden aldığı vergiyi belirli esaslar içinde vergi dairesine yatırılmasını içeren sorumluluk esasına dayanır. Bu koşullarda KDV'nin mükellefi vergiyi kendisinden sonrakinden tahsil edip vergi dairesine yatırmaktan sorumlu olacaktır.<sup>4</sup>Konu örnekle açıklanacak olursa bir konfeksiyon ürününün üretilmesi için geçen safhalarda vergi uygulaması aşağıdaki tablodaki gibidir.

**Tablo 1. Katma Değerin Vergilendirilmesi**

SAFHALAR	ALİŞ BEDELİ	ÖDENEN KDV	SATIŞ BEDELİ	HESAPLANAN KDV	VERGİ DAİRESİNE ÖDENEN KDV
Pamuk üreticisi	-	-	300 TL	-	-
Çırçır İşletmesi	300 TL	-	1.500 TL	270 TL	270 TL
Dokuma İşletmesi	1.500 TL	270 TL	3.500 TL	630 TL	360 TL
Konfeksiyon İşletmesi	3.000 TL	630 TL	8.000 TL	1.440 TL	810 TL

**Kaynak:** Kemal Oktar, *KDV İstisnalar Ve İadeler*, 10.b., Ankara: Gözlem Yayıncılık, 2017, s.1'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

KDV Kanununun 17/4-b maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından teslim ve hizmetler KDV'den istisna sayılmıştır. Bu sebeple pamuk üreticisinin yapmış olduğu satışta KDV hesaplanmamıştır. Ancak bu aşamadan sonra gerçekleşen teslimlerde genel oranda (%18) KDV hesaplanmıştır. Hesaplanan bu vergiden satıcının alımında ödemiş olduğu KDV indirilerek vergi dairesine ödenecek KDV bulunmuştur.<sup>5</sup> Vergi dairesine ödenen KDV'lerin toplamı 1.440 TL olmuştur. Bu rakam ise, konfeksiyon işletmesinin satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarıyla denktir. Sonuç olarak tablo:1'de görüleceği üzere ara safhaların sayısı ne kadar olursa olsun, devlete ödenen toplam KDV ile

<sup>4</sup> Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, 13. b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 463.

<sup>5</sup> Kemal Oktar, *KDV İstisnalar Ve İadeler*, 10.b., Ankara: Gözlem Yayıncılık, 2017, s. 1.

iktisadi (nihai) mükellef olarak nitelendirilen kişinin satıcıya ödediği vergi birbirine eşit olacaktır. Bu durumda; ürünün nihai tüketiciye bedeli 9.440 TL'ye mâl olmaktadır.

### 1.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRKİYE'DE UYGULAMAYA GEÇİŞ SÜRECİ

Dolaylı vergi yapısında değişiklikler yapılması çok eski tarihlere dayanmaktadır. 1985 yılında yürürlüğe giren tasarıya kadar dönemin T.C. Maliye Bakanlığı 7 ayrı Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı hazırlamıştır.

Son olarak dönemin T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca 28.04.1984 tarihinde kararlaştırılan “Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı” ile; mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan Yürürlükteki İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlan Ve Reklam Hizmetleri Vergisi ve İşletme vergisi bir bütün olarak ele alındığında uyumlu bir yapıya sahip olmadıkları bu nedenle de ekonomik hedeflere ulaştırmayı güçleştirmekte ve istenmeyen farklı vergi yükleri meydana getirmekte oldukları gerekçesiyle Katma Değer Vergisi Sistemine geçilmesi çözüm olarak öngörülmüştür.

Bu çalışmalar sonucunda mal ve hizmetlerin imalat safhası ile tüketicilere sunum safhasında uygulanan 8 adet dolaylı vergi kaldırılmış, bunların yerine bir reform niteliğinde olan 3065 sayılı KDV Kanunu 2 Kasım 1984 tarihli 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır

## 2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

### 2.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ

Genel olarak katma değer tanımlandığında, karşımıza bir mal veya hizmetin satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark olarak çıkmaktadır. Katma değer hesaplanırken iktisadi kıymetlerin değerlerinin hesaplamaya katılma şeklinden dolayı 4 farklı KDV türü vardır.<sup>6</sup> Bunlar; Gayrisafi Hasıla Tipi KDV, Gelir Tipi KDV, Tüketim Tipi KDV, ve Ücret Tipi KDV'dir.

---

<sup>6</sup> Yeter Çulha, *Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 4.

### 2.1.1. Gayrisafi Hasıla Tipi KDV

Gayrisafi hasıla tipi KDV, işletmeler tarafından üretim sürecinin her aşamasında yaratılan katma değerın yatırım mallarının değerini kapsamasında denmektedir. Vergi matrahı olarak katma değerın saptanması işlemi sırasında işletmenin satışlarından başka işletmelerden satın aldığı girdilerin çıkarılmasına karşılık, yatırım mallarının ne kendi maliyet değerinin ne de amortisman paylarının çıkarılmasına izin verilmemektedir.<sup>7</sup> Başka bir ifadeyle yatırım mallarının tüm bedeli ve amortismanları satışlardan indirmeden yapılmaktadır.

Kapalı bir ekonomi modelinde milli gelir (Y); yatırım mallarına (C) ve tüketim mallarına (I) yapılan harcamaların toplamına eşittir. Dolayısıyla  $Y=C+I$  şeklinde yazılabilir. Tüm mal ve hizmetler(üretim ve dağıtım sürecine dahil olan) gayrisafi hasıla tipi KDV ile vergilendirilmiş olsaydı, verginin matrahı, makro planda gayrisafi milli hasılaya eşit olurdu.<sup>8</sup> Zira gayri safi hasılaya tüketimden başka yatırımlarda dahildir.  $\text{Matrah} = \text{GSMH} = C + I = \text{Ücret} + \text{Faiz} + \text{Kar} + \text{Amortisman} + \text{Rant}$  şeklindedir. Böylece gayrisafi hasılanın tamamı üzerinden vergi alınmış olur.

### 2.1.2. Gelir Tipi KDV

Gayrisafi hasıla tipi KDV’de olduğu gibi, gelir tipi KDV’de de satın alınan sermaye malları bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilememektedir. Ancak, gayrisafi hasıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının amortismanları vergi matrahından indirilmektedir. Böylece sermaye mallarına kısmen indirim tanınmaktadır.<sup>9</sup> Bir başka ifadeyle yatırımlar yararlı oldukları ömürleri boyunca amorti edilirler ve amortismanlar o yılın ürün satışlarının geliri hesaplanırken bir maliyet olurlar. Bu satışlar üzerinden amortismanlar düşülerek kalan tutar üzerinden vergi hesaplanıyorsa gelir tipi KDV söz konusudur.

Kapalı bir ekonomi modelinde gelir tipi katma değer vergisinin matrahı kamu ve özel sektör mal ve hizmetlerinin tümünü kapsadığı takdirde milli gelire ulaşır. Bu tutar makro planda Tüketim (C) + Yatırım (I) – Amortismanlar (D) şeklinde ifade edilir. Bu

<sup>7</sup> Nihat Edizdoğan, A. Niyazi Özker, *Türk Vergi Sistemi*, 1. b., Bursa: Ekin Kitapevi, 2003, s. 304.

<sup>8</sup> Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, 8. b., Bursa: Ekin Kitapevi, 2004, s. 326.

<sup>9</sup> Mehmet Arslan, *Türk Vergi Sistemi*, 3. b., Ankara: Nobel Yayıncılık, 2004, s. 235.

durumda verginin matrahı gayrisafi milli hasıladan amortisman payı düşölmek suretiyle elde edilen net milli hasıla olmaktadır. Bu nedenle gelir tipi KDV'nin bir adı da "net milli hasıla tipi KDV'dir.<sup>10</sup> Gelir türü KDV'nin makro düzeydeki toplam matrahı,  $\text{Matrah} = C + I - D = \text{Ücret} + \text{Faiz} + \text{Kar} + \text{Rant}$  şeklinde hesaplanmaktadır. Bu durumda; gelir türü KDV'de sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi, amortismanlara indirim imkanı tanınarak önlenmiş olmaktadır.

### 2.1.3. Tüketim Tipi KDV

Tüketim tipi KDV uygulamadaki en yaygın ve en kolay olan KDV tipidir. Günümüzde çoğu ülke de olduğu gibi Avrupa Birliği'ne üye olan ölkelerde ve ölkemizde de tüketim tipi KDV uygulanmaktadır.<sup>11</sup> Eğer yatırım mallarının üzerinden vergi alınmıyor, yalnızca tüketim mallarından vergi alınıyorsa tüketim tipi KDV söz konusu olur.

Bu tipte, firmaların diğeri firmalardan satın aldığı (bazı hallerde kendi yaptığı) tüm sermaye mallarının bedellerinin indirilmesine (veya vergiden vergi çıkarma yönteminde verginin mahsup edilmesine) imkan tanıyan bir sistemdir. Böylece, satış bedelleri toplamından ara ve ham madde alış bedelleri ile birlikte sermaye(yatırım) malları alış bedelleri de tümüyle indirilir. Bu durumda kuşkusuz ayrıca amortisman olmayacaktır.<sup>12</sup> Verginin mahsubu yöntemi uygulandığı varsayımıyla bir örnek verilecek olunursa; bir ürün üretilirken üretimde kullanılan girdi alımları üzerinden 50 TL vergi ödenmiş, satışta ise müşteriden 100 TL vergi tahsil edilmiştir.<sup>13</sup> Mahsup yöntemine göre 50 TL devlete ödenecek vergidir. Ancak burada bir de yatırım malı olarak üretimde kullanılan makine alımında da 20 TL vergi ödenmiş olduğunu varsayılırsa; ödenen bu verginin mahsubuna izin verilirse devlete ödenecek olan vergi 30 TL'ye düşecektir. Bu durumda yatırım malları üzerinden vergi alınmamış olacaktır.

Tüketim tipi KDV'nin matrahı, kapalı ekonomi modelinde ve makro planda,  $\text{Matrah} = \text{Tüketim} = \text{Ücret} + \text{Faiz} + \text{Kar} + \text{Rant} + \text{Amortismanlar} - \text{Yatırımlar}$  olarak

---

<sup>10</sup> Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, 3. b., Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s. 373.

<sup>11</sup> Nihat Uzunoğlu, *Herkes İçin Katma Değeri Vergisi Kanunu*, C. I, İstanbul: Maliye HUD Yayınları, 2013, s. 9.

<sup>12</sup> Edizdoğru, a.g.e., s. 327.

<sup>13</sup> Susam, a.g.e., s. 318.

hesaplanmaktadır. Bu durumda; tüketim tipi KDV’de yatırım malları vergilendirilmemiş olacaktır.

#### **2.1.4. Ücret Tipi KDV**

Ücret tipi KDV’de ise, yatırım mallarının bedelleri veya amortisman payı yerine yatırım gelirlerini katma değerden indirilmesi söz konusudur. Sermayenin gelirleri, kar + faiz + rant şeklinde gösterilirse, vergi matrahı firmanın yarattığı katma değer içinde ücret ödemelerinin tuttuğu paya, ekonomide toplam vergi matrahı ise ücret toplamına eşit olacaktır.<sup>14</sup> Bu tür bir vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle, girişimcilerin tercihi sermaye yoğun teknoloji olacaktır.

Ücret tipi KDV’nin matrahı, kapalı ekonomi modelinde ve makro planda  $\text{Matrah} = \text{Ücret} = \text{Milli gelir} - \text{Faiz} - \text{Kar} - \text{Rant}$  olacaktır.<sup>15</sup> Hesaplanma yöntemiyle beraber daha açık bir şekilde görüleceği üzere, girişimciler sermaye yoğun teknolojiye yönelecekler ve bu durum ülkede istihdamın azalmasına neden olabilecektir.

### **2.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMA YÖNTEMLERİ**

Katma değer vergisinin hesaplanma yöntemlerini toplama yöntemi ve çıkarma yöntemi olarak iki ana başlık altında gösterebilir. Çıkarma yöntemi ise kendi içerisinde dolaylı ve dolaysız çıkarma yöntemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **2.2.1. Toplama Yöntemi**

Toplama yönteminde KDV’nin matrahı, üretimden perakendeye kadar oluşan her bir aşamada üretim faktörlerine yapılan ödemelerin toplamıdır. Bir başka ifadeyle ücret, faiz, kira ve karın toplamı KDV’nin matrahını oluşturmaktadır.<sup>16</sup> Ancak, karın hesaplanmasında amortismanların düşülmesi ve stok artışlarının eklenmesi gerekmektedir. Aynı zamanda gelir tipi KDV’nin yapısına uygun olan bu yöntem, kolay ve basit anlaşılabilir olmasına rağmen çeşitli sakıncalar oluşturduğu için günümüzde uygulanmamaktadır.

---

<sup>14</sup> Bulutoğlu, a.g.e., s. 350.

<sup>15</sup> Edizdoğan, a.g.e., s. 327.

<sup>16</sup> Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 3. b., İstanbul: Filiz Kitapevi, 1998, s. 362.

## 2.2.2. Çıkarma Yöntemi

Çıkarma yöntemi hesaplanış şekli açısından kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Bu yöntemler, dolaysız çıkarma yöntemi ve dolaylı çıkarma yöntemi olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

### 2.2.2.1. Dolaysız Çıkarma Yöntemi

Ön muamele indirimi olarak da adlandırılan bu yöntemde KDV'nin matrahını, herhangi bir mal veya hizmetin satış bedeli ile söz konusu mal ve hizmetin maliyeti arasındaki fark oluşturmaktadır. Vergi, ortaya çıkan bu farkın üzerine doğrudan uygulanan vergi oranı ile bulunur. Bu yöntem ise gayri safi hasıla ve tüketim tipi KDV'ye uygundur.<sup>17</sup> Bu yöntem, örnek yardımıyla açıklanacak olursa; bir malı üreticinin 100 TL'ye, toptancının 140 TL'ye ve perakendecinin ise 200 TL'ye sattığı ayrıca malın üreticiye maliyetinin olmadığı ve KDV oranının her aşamada %18 olduğu kabul edilirse, bu durumda malın katma değerini ve vergisini aşağıdaki tablo yardımıyla hesaplanacak olursa;

**Tablo 2. Dolaysız Çıkarma Yöntemi İle KDV'nin Hesaplanması**

	Vergisiz Satış	Vergisiz Alış	Matrah	KDV Oranı (%18)	Ödenen Vergi	Vergili Satış Bedeli
Üretici	100	0	100	18	185	118
Toptancı	140	100	40	18	7,20	165,20
Perakendeci	200	140	60	18	10,80	236

**Kaynak:** Tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

Tablo: 2'de görüleceği üzere örnekteki malın satış fiyatı içinde toplam 36 TL (18+7,2+10,8) vergi bulunmaktadır. Satış fiyatından 36 TL olan KDV çıkarıldığına ise malın vergisiz satış fiyatı olan 200 TL'ye ulaşıldığı görülmektedir.

### 2.2.2.2. Dolaylı Çıkarma Yöntemi

Dolaylı çıkarma yöntemine ön vergi indirimi veya verginin mahsubu da denilmektedir. Bu yöntemde KDV, belirli bir dönemde gerçekleşen satış bedelleri üzerinden hesaplanan KDV ile söz konusu dönemdeki alışlar üzerinden ödenen

<sup>17</sup> Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, 4. b., Trabzon: Murathan Yayınevi, 2013, s. 135.



KDV'nin birbirinden çıkarılmasıyla hesaplanır.<sup>18</sup> Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin işleyişi bu esas temel alınarak düzenlenmiştir.

Dolaysız çıkarma yöntemi ile dolaylı çıkarma yöntemi üzerinden hesaplanan KDV aynıdır. Bu yöntem de tablo: 2 için verilen veriler yardımıyla açıklanacak olursa,

**Tablo 3. Dolaylı Çıkarma Yöntemi İle KDV'nin Hesaplanması**

	Satış Bedeli	Satışlar Üzerinden Hesaplanan KDV	Alışlar Üzerinden Ödenen KDV	Ödenecek KDV	Vergili Satış Bedeli
Üretici	100	18	0	18	118
Toptancı	140	25,20	18	7,20	165,20
Perakendeci	200	36	25,20	10,80	236

**Kaynak:** Tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

Tablo: 3'de görüleceği üzere bu yöntemde ödenecek verginin tespit işlemi satışlar üzerinden tahsil edilen KDV ile alımlarda ödenen KDV arasındaki fark üzerinden yapılmaktadır. Örnekteki 236 TL'lik malın satış fiyatının 36 TL'sini KDV oluşturmaktadır.

Dolaylı çıkarma yönteminin diğer yöntemlere üstünlükleri ise şöyle sıralanmaktadır.<sup>19</sup>

- Muhasebe tekniği açısından uygulanması oldukça basittir.
- Alışların indirimine konu edilebilmesi için faturalı olması gerektiğinden belge düzeni kuvvetlenir.
- Fatura sistemi belli bir üretim dalında ara üretim aşamalarının vergi oranlarının farklılaştırılabilmesini mümkün kılar. Bu duruma dikey farklılaştırma adı verilir. Örneğin lüks tüketim yapısına geçildikçe vergi oranı yükseltilebilir. Benzer şekilde yatay farklılaştırma da mümkündür.
- Karşılıklı zıt çıkar ilişkisinin varlığı oto kontrolü sağlar.

Diğer KDV yöntemlerine göre oldukça üstün olan bu yöntem, KDV'yi uygulayan ülkelerde kabul gördüğü gibi ülkemizde de uygulanmaktadır.

<sup>18</sup> Pehlivan, a.g.e., s. 136.

<sup>19</sup> Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, a.g.e., s. 220.

### 3. GENEL HATLARIYLA TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

#### 3.1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU

Bilindiği üzere devletin en büyük gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin konusunu, üzerine vergi konulabilen ekonomik, iktisadi kıymet veya servet niteliğindeki unsurlar oluşturur.<sup>20</sup> KDV'nin konusunu ise harcamaya konu olan işlemler oluşturmaktadır. Nitekim 3065 sayılı KDVK'nu madde 1'de belirtilen işlemlerin Türkiye'de yapılması halinde KDV'ye tabi olacağı kanunda belirtilmiştir.

KDV esas itibarıyla, Türkiye sınırları içerisinde üretilen mal ve hizmetlerle birlikte ithalat yoluyla Türkiye'ye getirilen mal ve hizmetlere ilişkin işlemlere uygulanmaktadır. Bir mal veya hizmet ister yurt içinde bir faaliyete konu olsun ister yurt içine ithalat yoluyla getirilmiş olsun aynı esas ve oranlara göre vergilendirilmektedir. 3065 sayılı Kanunda yurt içinde yapılan işlemler ve ithalat dışında ayrıca, ismen sayılan bazı işlemleri de verginin konusuna dahil edilmiştir. Böylece kanunda belirtilen işlemler üç grupta ele alınabilir.<sup>21</sup> Bunlar;

- a) Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde özel kuruluşlar ve bazı kamu kuruluşları tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları,
- b) Yurt içine yapılan mal ve hizmet ithalatı,
- c) Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir.

İlk grupta; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları yer almaktadır. Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin bu kapsama girmesi için bağımsız ve devamlı olarak yapılması gerekmektedir. GVK'nda yer alıp vergilendirilen ticari, zirai ve mesleki kazançlar aynı zamanda KDV'nin de konusu teşkil eder. Ancak KDVK'nda yer alan istisnaları da dikkate almak gerekmektedir.<sup>22</sup> Bu istisnalara kısaca değinilecek olunursa, ticari kazanç kapsamında vergiden muaf olan esnafın ve basit usule tabi mükelleflerin, gerçek usule

---

<sup>20</sup> Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler Ve Kurumlar*, 20. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 86.

<sup>21</sup> Erdoğan Öner, *Türk Vergi Sistemi*, 8. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 223.

<sup>22</sup> Öner, a.g.e., s.224

tabi olmayan çiftçilerin ve gelir vergisinden muaf ebe, arzuhalci gibi serbest meslek erbabının mal ve hizmet teslimleri KDV'den istisnadır.

İkinci grupta, yurt içine yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatı yer almaktadır. Kanunda belirtilen istisnalar dışında ithalat ne şekilde ve kim tarafından yapılırsa yapılsın vergi kapsamı içerisindedir.

KDV ekonomik hayatın her düzeydeki teslim ve hizmetlerini kavrama durumunda olan bir vergidir. Kanunda, birinci ve ikinci grupta belirtilen faaliyetler çok büyük bir alanı ilgilendirmektedir. Ancak ilk iki gruba girmeyen fakat vergilendirilmek istenen hususlar ayrı grupta tek tek sayılarak KDV'nin konusu içine alınmıştır. Amaç hizmeti kimin ürettiğine bakılmaksızın aynı hizmetin aynı vergiye tabi tutulmasıdır.<sup>23</sup> KDVK madde 1'de belirtilen ve üçüncü grupta yer alan "diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler" ise şunlardır:

- a) *"Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,*
- b) *Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve 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 ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,*
- 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, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya*

---

<sup>23</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 13. b., Bursa: Ekin Kitapevi, 2016, s. 249.

*işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınâî, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,*  
h) *Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetlerdir.”*

3065 sayılı KDV Kanununda belirtilen ve üç ayrı grupta gösterilen söz konusu mal teslimi ve hizmet ifalarının vergiye tabi olabilmesi için Türkiye’de yapılmış olmaları gerekmektedir. Türkiye sınırları dışında yapılmış olan mal ve hizmet teslimleri KDV’nin konusuna girmemektedir.<sup>24</sup> İşlemlerin Türkiye’de yapılmasından kasıt mal teslimlerinde malların teslim sırasında Türkiye sınırları içerisinde bulunmasını, hizmet ifalarında ise hizmetin yurt içinde yapılmasını veya hizmetten yurt içinde faydalanılmasınıdır. Ayrıca Türkiye ile diğer ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye’de yapılmış sayılır.

Böylece KDV hem Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşen mal ve hizmet teslimlerinde hem de Türkiye’ye yapılan mal ve hizmet ithalatına uygulanmaktadır. Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşen mal ve hizmet teslimlerinde mükelleflerden dahilde alınan KDV, Türkiye’ye yapılan mal ve hizmet ithalatında ise mükelleflerden ithalde alınan katma değer vergisi söz konusudur.

Dahilde alınan katma değer vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun belirttiği usul ve esaslar kapsamında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince yerine getirilirken, ithalde alınan katma değer vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi ise 4458 sayılı Gümrük Kanununun belirttiği usul ve esaslar kapsamında T.C. Ticaret Bakanlığı bünyesindeki Gümrük idarelerince yerine getirilmektedir.

### 3.2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

KDV’nin mükellefi, esasen verginin konusuna giren işlemleri yapanlardır. Çünkü KDV kişileri değil işlemleri vergilendiren bir vergi türüdür. Bu nedenle KDV’ye tabi işlemi yapan herkes verginin mükellefidir. Dolayısıyla mükellefin tam

---

<sup>24</sup> Öner, a.g.e., s. 226.

mükellef ya da dar mükellef olması veya tüzel kişi olması ya da gerçek kişi olmasının bir önemi olmayıp KDV'nin mükellefi işlemi yapan herkes olacaktır.

KDV'de mükellef kavramı diğer vergi kanunlarındaki mükellef kavramından oldukça farklıdır. KDV'de mükellef denildiğinde, vergi teorisi açısından iki ayrı durumdaki kişi kast edilmektedir. Bunlardan ilki vergiyi tüketiciden alıp vergi dairesine yatırmakla sorumlu olan mükelleflerdir. Bu mükelleflere kanuni mükellef de denmektedir. İkincisi ise nihai tüketiciler olup, vergiyi satın almış oldukları mal ve hizmet fiyatı ile birlikte kanuni mükelleflere ödeyenlerdir. Bu mükelleflere ise nihai mükellef adı verilmektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere KDV'de mükellef denildiği zaman asıl kast edilenlerin verginin asıl yüklenicileri değil verginin ara taşıyıcıları olan kanuni mükelleflerdir.<sup>25</sup> Vergiye katlananlar her ne kadar nihai tüketiciler olsa da vergilendirmeye ilişkin yerine getirilmesi gereken sorumluluklar bakımından vergi dairelerine karşı asıl muhataplar kanuni mükelleflerdir.

KDV mükellefleri Kanunda şu şekilde sayılmıştır.<sup>26</sup>

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalat yoluyla mal ve hizmet temin edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- Profesyonel sporcu ve sanatçıların yer aldığı etkinlikleri düzenleyenler veya bunları gösterenler,
- GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

İthalatta ise verginin mükellefi ithalatı yapan kişidir. Bu kişi ticaret erbabı olabileceği gibi tüzel bir kişilik ya da ticari faaliyeti olmayan bir kişi olabilir. Sonuç

---

<sup>25</sup> Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, *Vergi Hukuku*, 8. b., Ankara: Turhan Kitapevi, 2000, s. 73.

<sup>26</sup> Ceyda Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, 1. b., Ankara: Nobel Bilimsel Eserler, 2016, s. 11.

olarak mal veya hizmet ithalatını yapan her kimse vergiyi de devlete doğrudan ödemekle yükümlüdür.

### 3.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN SORUMLUSU

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi konusunda ilgili vergi dairesine karşı bu yükümlüğü yerine getirmesi gereken kişidir. Bir başka ifadeyle, kendisi gerçek mükellef olmamakla birlikte gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi yasalarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya bunun gibi bazı işlemlerin yapılması mecburiyeti olan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denmektedir.<sup>27</sup> Vergi sorumluları vergiyi tam olarak kesmek ve ödemek bunun yanında ilgili yükümlülükleri de yerine getirmek zorundadırlar.

Normal şartlar altında KDV'nin işleyiş sistemi satıcının devlet adına alıcıdan tahsil ettiği vergiyi vergi dairesine ödemesi şeklindedir. Ancak KDV'de vergi sorumluluğu ve vergi kesintisi (tevkifatı) müessesesi de vardır. Söz konusu vergi kesintisinin varlığı esas itibarıyla KDV'nin teorisine ve vergi indirimi ilkesine zıt düşmektedir. Çünkü vergi sorumluluğunda verginin tahsil edilme şekli normal koşullara göre tam ters şekilde işlemektedir. Mal veya hizmetin alıcısı söz konusu vergiyi kanunun belirtmiş olduğu oranda satıcıya ödemeyerek doğrudan vergi dairesine öder.<sup>28</sup> Bu sistemde devletin amacı vergi kayıplarının önüne geçmek ve vergi alacağını daha güvenli bir şekilde tahsil etmektir.

KDV'nin sorumlusu 3065 sayılı KDVK'nu madde 9'da özetle aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- KDV mükellefinin Türkiye'de ikametgahı ve işyerinin olmadığı hallerde veya T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli gördüğü ve belirlediği bazı durumlarda KDV'nin ziyaya uğratılmasını önlemeye yönelik olarak teslim ve işleme taraf olanları vergi sorumlusu olarak tayin etme yetkisi vardır.
- KDV'nin mükellefine ait işyeri veya yasal kayıtlarında sayım sırasında belgesiz mal tespit edilmesi veya belgesiz hizmetten yararlanılmış olduğunun tespiti

---

<sup>27</sup> Nazım Öztürk, *Kamu Maliyesi*, 1. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2013, s. 130.

<sup>28</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 11. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 52.

halinde tespit edilen işlem ve tutarların belgesinin ibrazı için mükellefe 10 günlük süre verilir. Verilen bu sürede belgeler ibraz edilemez ise belgesiz mal ve hizmetler için resen vergi ziya cezalı KDV tarh edilir. Bu husus belgesiz mal ve hizmet satanlar nezdinde vergi incelemesinde tespit edilir ve satıcıya cezalı KDV tarhiyatı yapılır. Ancak alıcı adına ayrıca KDV tarhı yapılmaz.

- Tarım Ürünleri Lisanslı depoculuk kapsamında teslim edilen ürünler için KDV'nin ödenmesinden depo işletmecileri sorumludur.

Yukarıda maddelerden de anlaşılacağı üzere KDV'de vergi sorumluluğunun içeriğinde verginin güvenlik altına alınması anlamı vardır. Verginin esas mükellefin takibinin güç olduğu durumlarda kanun tarafından belirlenmiş olan vergi sorumluları verginin ödenmesi ve diğer yükümlükleri yerine getirmek zorundadır. Bunlar daha çok vergiye tabi işlemlere taraf olanlardır.

#### 3.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi kanunları ile vergi alacağı (borcunun) doğması bir takım şartlara bağlanmıştır. Söz konusu şartlar oluşmağı müddetçe vergi alacağı da doğmamaktadır. Verginin doğması için verginin konusu ile mükellefi arasında, kanunun aradığı ilişkinin var olması gerekmektedir.<sup>29</sup> KDV'de vergiyi doğuran olay, 3065 sayılı KDVK'nu madde 10'da vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre belirtilmiştir.<sup>30</sup> Bu belirlemeler aşağıda özetlenecek olursa;

- Teslim ve hizmetlerde teslim ve hizmetin ifası vergiyi doğurur.
- Teslim ve hizmetin ifasından evvel fatura veya fatura yerine geçen belgelerin düzenlenmişse bu belgelerle sınırlı olan miktar ve tutar için vergi doğmuş kabul edilir.
- Teslim veya hizmetin gereği, teslim veya hizmet kısım kısım ifa edilecekse her bir kısmın teslim ve ifasında vergi doğar.
- Mal teslimlerinde teslim konu mal komisyoncuya veya konsinye satıcıya (konsinyatöre) teslim edildiği anda vergi doğar.

---

<sup>29</sup> S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 9. b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s. 107.

<sup>30</sup> M. Kamil Mutluer, *Vergi Özel Hukuku*, 1. b., İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 265.

- Teslime konu mal direk olarak alıcısına değil de onun adına hareket edene veya onun göstereceği veya gösterdiği yere gönderilecekse malın nakliyesinin başlaması veya nakliyeciyeye veya sürücüye tesliminde vergi doğar.
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselerce tahakkuk ettirilmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelir. Buradaki husus bu malların teslimi esnasında vergilendirilmesi mümkün olmadığından malların bedellerinin hesaplandığı anda vergilendirilmesi söz konudur. Ayrıca ilgili müesseselerin söz konusu mal bedellerinin tahsilatını yapıp yapmamış olması vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Mal bedellerinin hesaplandığı anda diğer bir ifadeyle tahakkuk ettirildiği esnada vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.
- İthalatta vergiyi doğuran olay gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği anda meydana gelir.
- İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ve transit taşımacılıkta vergiyi doğuran olay gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması anında meydana gelir.
- Tarım Ürünleri Lisanslı depoculuk kapsamında teslim edilen ürünler için ürün senetlerinin depodan çekilmesi anında vergi doğar.

Günümüzde sık sık karşılaşılan arsa karşılığı kat teslimine konu olan inşaat taahhüt işlerinde inşaat müteahhidinin yapmış olduğu bağımsız birimlerin (konut, işyeri vb.) arsa payına konu olarak arsa sahiplerine tesliminde vergi doğmaktadır.

Öte yandan kat karşılığı inşaat işlerinde arsa, arsa sahibinin vergi mükellefiyetine konu olan iktisadi işletmesine ait ise arsanın müteahhide tesliminde de arsa açısından vergi doğmaktadır. Ancak arsa kişinin özel mülkü ise başka bir deyişle şahsa ait ve bu şahıs da vergi mükellefi değilse bu durumda arsa teslim verginin konusuna girmemektedir.

Bazen verilen hizmetler bir vergilendirme döneminden fazla dönemlere sirayet etmektedir. Örneğin mali müşavirlik, avukatlık, danışmanlık vb. böyle durumlarda KDV açısından bir takvim yılının her ayı ayrı bir vergilendirme dönemi olması



nedeniyle her dönem için vergi ayrı ayrı doğmuş kabul edilir ve her dönem için KDV hesap edilmesi gerekmektedir. Hizmet bedeli yıllık olarak belirlenmiş ise KDV aylara bölünerek hesap edilmelidir. Bu gibi durumlarda KDV açısından gelir vergisinde olduğu gibi tahsilat esası aranmaz bedel hizmet tamamlandığında alınmış olsa bile bu durum KDV açısından vergilendirilmeyi etkilemez.

Hakedişe tabi işlerde hakedişe esas belgenin veya tutanağın veya hakediş raporunun onaylandığı anda vergi doğmaktadır.

### 3.5. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MATRAHI

Daha öncede ifade edildiği gibi, KDV'nin matrahı, üretim ve tüketim zincirinin her bir kademesinde ortaya çıkan “katma değerlerin” toplamıdır. Bir başka deyişle, KDV'nin matrahı vergiye konu olan işlemin değeridir.<sup>31</sup> KDVK'nun 20-27'inci maddelerinde ise KDV matrahının nasıl tespit edileceğine belirlemeler yapılmıştır. KDVK'nda matrahın belirlenmesi, verginin konusunu oluşturan işlemlere göre ayrı ayrı belirtilmiştir.

#### 3.5.1. Mal Teslimi Veya Hizmet İfalarında Vergi Matrahı

Mal teslimlerinde veya hizmet ifalarında verginin matrahı KDVK'nun 20/1. maddesinde “bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel” olarak ifade edilmiştir. Bir başka deyişle alıcının söz konusu mal veya hizmet için KDV hariç ödediği tutardır.

Bedel kavramı ise KDVK'nun 20/2. Maddesinde “malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı” olarak ifade edilmiştir.

Bedel kavramı oldukça geniş kapsamlı tutulmuştur. Bedel kavramının işlemler karşılığında başta para olmak üzere, başka bir mal veya hizmet, faiz, kar, komisyon, masraf gibi adlarla müşterilerden alınan değerleri kapsadığı anlaşılmaktadır. Mal teslimi

---

<sup>31</sup> T. Koray Akman, *Türk Vergi Sistemi*, 1. b., İzmir: İlya Yayınevi, 2011 s. 68.

veya hizmet ifasının peşin veya vadeli olması sonucu değiştirmez. Vadeli satışlarda alıcılardan ayrıca tahsil edilen vade farkı da bedele dahildir.

KDVK'nun 27. maddesinde ise emsal bedeli ve emsal ücreti şu şekilde ifade edilmiştir.

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 düşün hissenin bedele katılması mecburidir.*
5. *Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekkllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.*
6. *Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.”*

Bedelin döviz ile hesaplanması durumunda ise döviz, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği günkü Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına evrilir. Merkez Bankasınca Resmi gazetede ilan edilmeyen dövizler cari kur esas alınarak Türk Lirasına evrilmelidir.

Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler(rneğin, gazete, akaryakıt, ilaç vb.) ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde (rneğin, otopark, stadyum, sinema vb.) tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez. Ayrıca, perakende olarak yapılan satışlarda da satış bedeli KDV dahil olarak belirlenmektedir. Satış fiyatının KDV dahil edilerek belirlendiği durumlarda ise bedel üzerinden i yüzde oranı uygulayarak katma değer vergisi hesaplanır.

### 3.5.2. İthalatta Matrah

İthal edilen bir malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması, KDV'den muaf olacağı anlamına gelmemektedir. KDV'den istisna edilen ithalat işlemleri ayrıca KDVK'nun 16. Maddesinde belirtilmiştir.<sup>32</sup> Bu madde dışındaki ithalat işlemleri gümrük vergisinden muaf veya müstesna olsa dahi, katma değer vergisine tabi olacaktır.

İthalatta katma değer vergisinin matrahı ithal edilen mal veya hizmetin ithalat sırasındaki toplam maliyeti olarak ifade edilebilir. KDVK'ü bu hususu 21. maddede ortaya koymuştur.

İthal edilen malın KDV matrahının unsurlarından biri gümrük vergisine esas olan bedeldir. Gümrük vergisinin değer esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde katma değer vergisinin matrahı malın sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeridir. CIF değerinin de belli olmadığı durumlarda malın gümrükçe tespit edilecek değeridir.

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

Ayrıca ithalatta KDV'nin matrahına, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler de dahil olur.

Bu üç gruptaki unsurların sonucunda ithalattaki katma değer vergisi matrahına ulaşılmış olacaktır.

### 3.5.3. Özel Matrah Şekilleri

Mal teslimi ve hizmet ifası ile mal ve hizmet ithalatı dışında kalan katma değer vergisine konu olan işlemlerin her biri ayrı özellik taşımaktadırlar. Bu nedenle söz konusu işlemlerin matrahları taşıdıkları özelliklere göre KDVK madde 23'te belirtilmiştir. Buna göre spor-toto ve piyangoda katılma bedeli, at yarışı ve diğer

---

<sup>32</sup> Öner, a.g.e., s. 245.

müşterek bahis ve şans oyunlarında, bu yerlere giriş bedeli, profesyonel sanatçı gösteri ve konserleri ile profesyonel sporcu maç ve yarışmalarında giriş bedeli katma değer vergisi matrahını oluşturur.

Gümrük depolarında ve müzayede satışlarında kesin satış bedeli, tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyeti çerçevesinde düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri, altın eşya imalinde külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktar matrah olarak alınır.<sup>33</sup>

### 3.6. KATMA DEĞER VERGİSİNİN ORANI

KDV'nin oranı 3065 sayılı KDVK'nun 28. maddesinde belirtildiği üzere %10'dur. Ancak Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katında kadar arttırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas olarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit edebilme yetkisi verilmiştir.<sup>34</sup>Günümüzde %1, %8 ve %18 olmak üzere üç ayrı vergi oranı uygulanmaktadır. %18 oranı genel orandır. %1 ve %8'lik KDV oranları ise indirimli orandır.

%1'lik orana tabi teslim ve hizmetler (I) sayılı liste, %8'lik orana tabi teslim ve hizmetler (II) sayılı liste şeklinde oluşturulmuştur. (I) ve (II) sayılı liste dışında kalan teslim ve hizmetlerde ise %18 oranında vergi uygulanmaktadır.

---

<sup>33</sup> Erkan Aydın, *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*, 1. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009 s. 88.

<sup>34</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi*, 10. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 508.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER VE KDV İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLME SÜRECİ

KDV üretim ve tüketim sürecine giren her safhada yaratılan katma değeri vergilendiren bir yapıya sahiptir. KDV'nin işleyişi her safhada hesaplanan vergiden, yapılan işle ilgili alım ve giderler için ödenen yüklenilen vergi düşüldükten sonra arada bakiye kalması durumunda bu bakiye vergi dairesine ödenmesi şeklindedir. Yüklenilen KDV ise mal ve hizmetlerin alımları sırasında ödenen KDV olarak açıklanabilir.

KDV Kanunu kendi içerisinde yüklenilen KDV'yi dört farklı şekilde telafi etmektedir. Bunlar;

- Mahsuplaşma sistemi olarak belirtilen durumdur. Burada tahsil edilen KDV'den ödenen KDV'nin düşülmesi yoluyla telafi edilmesi söz konusudur. Mahsuplaşma yöntemi genel işlerimizde karşımıza çıkmaktadır.
- KDV'den kısmi olarak istisna edilen işlemler için yüklenilen KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak telafi edilmesi,
- Tam istisna dediğimiz işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin öncelikle indirim yoluyla telifisi, indirim yoluyla telafi edilemezse iadesi,
- Vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek sınırı aşan verginin telifisi şeklindedir.

KDVK'nunda istisnalar ana ve geçici olmak üzere toplam 35 maddede hüküm altına alınmıştır. KDVK'nun 30 uncu maddesinde vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı açıklanmıştır. Ancak Kanunun 32 inci maddesinde istisna edilmiş işlemlerde indirim konusunda özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu göre; Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili yüklenilen KDV öncelikle mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Ancak yüklenimlerin indirim yoluyla giderilememesi halinde 32 inci madde gereği mükellefe iadesiyle telafi edilebilecektir.

Öte yandan dördüncü sırada değinilen ve indirim oranlı KDV'nin iadesi de denilen uygulama KDVK 29/2 inci maddesinde yer almıştır. Kanunun ilgili maddesinde “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi 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 Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek sınırı aşan vergi,(2018 takvim yılı için 11.400 TL) bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir ” denmiştir.

## **1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ BAZI MAL VE HİZMETLERE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR**

### **1.1. KONUT TESLİMLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ**

#### **1.1.1. Uygulanacak KDV Oranı**

6322 sayılı Kanunla KDVK'nun 28 inci maddesinde yapılan değişiklik ile vergi oranlarının belirlenmesi konusunda Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin kapsamı genişletilmiş ve Cumhurbaşkanı'na “inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi

değeri ile bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etme” yetkisi verilmiştir.<sup>35</sup>

Cumhurbaşkanı’na verilen bu yetkiye istinaden;

- Net alanı 150 m<sup>2</sup>’den daha az olan konut teslimlerinde,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde,
- Kanun kapsamında kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan net alanı 150 m<sup>2</sup>’den daha az olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri için KDV oranı (%1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda; KDV’nin konusuna giren ve net alanı 150 m<sup>2</sup>’nin altında olan konut teslimlerinde, KDV oranı %1 uygulanır. Net alanı 150 m<sup>2</sup>’nin üzerinde olan konutların tesliminde ise KDV oranı %18 uygulanır.

Ancak, 2012/4116 sayılı BKK’nın 7 inci maddesi ile 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı dönemin BKK ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine ilişkin Kararın 1 inci maddesine(6) numaralı fıkra eklenmiştir. Söz konusu 6 numaralı fıkraya göre, (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>’den daha az olan konutlardan; 10.07.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16.05.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 01.01.2013 ile 31.12.2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01.01.2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde<sup>36</sup>;

---

<sup>35</sup> Uğur Doğan, “Rezidans Ve Konut Projelerinde İnşa Edilen Otoparkların Satışa Konu Edilmesi Halinde KDV”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C.37, S. 310 (2014), s. 35.

- a) Beş yüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde %8 vergi oranı,
- b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde ise %18 vergi oranı uygulanmaktadır.

(ii) Yapı ruhsatı 01.01.2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01.01.2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde<sup>37</sup>;

- a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde konutların tesliminde %8 vergi oranı,
- b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde %18 vergi oranı uygulanmaktadır.

Buna göre net alanı 150 m<sup>2</sup>'den daha fazla konutlar ile 150 m<sup>2</sup>'den daha az olmakla birlikte Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri 31.12.2016 tarihine kadar bin liranın, bu tarihten sonra iki bin üzerinde olan konutlar %18 oranında vergilendirilecektir.

Ancak, dönemin BKK'yla net alanı 150 m<sup>2</sup>'den daha fazla olan konutlar ile yukarıda %18 oranında vergileneceği belirtilen konutların 5 Mayıs 2018 ila 31 Ekim 2018 tarihleri arasındaki teslimlerinde KDV oranı %18 oranından %8 oranına düşürülmüştür.

15.12.1982 Tarih ve 17899 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel" e göre yapılan konut inşaatları tasnif edilmesinde ve taşınması gereken özelliklere göre sınıflandırılmıştır.<sup>38</sup> Bu sınıflandırmalar lüks inşaat, birinci sınıf, ikinci sınıf, üçüncü sınıf inşaat ve basit sınıf inşaat olmak üzere gruplandırılmıştır.

---

<sup>36</sup> İbrahim Burak Yaşar, "Konut Teslimlerinde KDV Oranının Belirlenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 39, S. 337 (2016), s. 76.

<sup>37</sup> Oktar, a.g.e., s. 481.

<sup>38</sup> Selahattin Gökmen, "Son Düzenlemeler Kapsamında Konut Teslimlerinde KDV", *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 36, S. 297 (2016), s. 33.



Konut inşaatlarına ilişkin ruhsatların yenilenmesinde, ruhsatın ilk alındığı tarihteki arsa birim m<sup>2</sup> değerlerine göre KDV oranı tespit edilecek olup, ruhsat yenileme tarihindeki arsa birim m<sup>2</sup> değerine bakılmayacaktır. Diğer husus ise yurt dışında ikamet eden (T.C. uyruklu veya yabancı) kişilere ve yurt dışına kurulu şirketlere 01.04.2017 tarihinden itibaren yapılan konut ve işyeri teslimleri KDV Kanununun 13/i maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir.<sup>39</sup> KDV oranının %1, %8, %18 olarak uygulanacağı konutlara ilişkin özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

### 1.1.2. Konut Tanımı

Tapu kayıtlarında konut olarak görünmekle birlikte işyeri olarak kullanılan veya tersine pansiyon, dükkan, iş yeri olmasına rağmen konut olarak kullanılan çok sayıda örnek olduğu bilinmektedir. Net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında olmak koşuluyla %1 oranı uygulamasından yararlanacak olan konut deyimi ile ilgili olarak KDV mevzuatında bir tanımlama yapılmamıştır. Bu durumda bir gayrimenkulün konut olup olmadığını belirleyecek olan en sağlam kanıt, tapu kayıtlarındaki tanımı olacaktır.<sup>40</sup> Buna göre, tapuda net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut gösterilen taşınmazların teslimleri %1, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ve üzerinde konut olarak gösterilen taşınmazlar ile işyeri teslimleri ise %18 oranında vergilendirilmektedir.

Ancak T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı 2013 ve 2014 yıllarında, taşınmaz satışlarında yerleşmiş olan bu uygulamayı kökünden değiştirecek özelgeler tayin etmiştir. Bu özelgelerde, KDV oranının tespitinde taşınmazların inşaat projesi ve ruhsatı ile tapu kayıtlarında ne şekilde gösterildiği değil, ne amaçla kullanıldığına bakılacağı ifade edilmektedir. Örneğin proje veya tapuda pansiyon, apart otel, rezidans, işyeri olarak görünen net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan taşınmazların fiili konut olarak teslim edilmesi halinde %1 KDV oranı hesaplayabileceği belirtilmiştir.<sup>41</sup> T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüş değişikliğinin dayanağının, 60 Sıra No.lu KDV Sirkülerinin "8.2. Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması" başlıklı bölümde yer alan, taşınmaz

---

<sup>39</sup> Yasin Özyolcu, "Yabancılara Konut Ve İşyeri Satışında KDV İstisnası", *Yaklaşım Dergisi*, S. 292 (2017), s. 57.

<sup>40</sup> Oktar, a.g.e., s. 361.

<sup>41</sup> Abdullah Tolu, "Konut ve İşyeri Satışlarında KDV Uygulaması Değişti: KDV Oranı Artık Taşınmazın Fiili Kullanımına Bakılarak Tespit Edilecek!", *Yaklaşım Dergisi*, S. 252 (2013), s. 165.

teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibariyle geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmekte olduğuna dair ifade olduğunu düşünülmektedir.

Bu konuda birbirini destekler şekilde verilen özelgelere taşınmazın fiilen konut olarak teslim edildiğinin ne şekilde ispat ve tevsik edileceği konusunda herhangi bir açıklama yapılmaması, bu durumun mükellefe bırakıldığını göstermektedir. Akla, taşınmazın tapu kaydına şerh düşülmesi, alıcının taahhütname vermesi, ikametgah alınması, su, elektrik, doğalgaz abonelikleri yaptırılması gibi yöntemler gelmektedir.<sup>42</sup> Ancak vergi dairesinin bunları kabul edip etmeyeceği belli değildir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2015 yılında vermiş olduğu bir özelve bakıldığında, yukarıda bahsettiğimiz görüşü terk ettiği görülmektedir. Konuyla ilgili olarak tayin edilen yeni özelgelere, taşınmazların her ne kadar konut olarak teslim edileceği beyan edilmiş olsa da;

- İnşaat ruhsatının konut olarak değil, ofis (işyeri) ve dükkan olarak verildiği,
- Söz konusu taşınmazların fiili ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılabilmesi,
- Verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı,
- Söz konusu taşınmazların işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği, hususları dikkate alındığında, söz konusu taşınmaz tesliminin %18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerektiği ifade edilmektedir.

Bu konuda yargının görüşüne bakılacak olursa, net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında olan bir taşınmazın yapı inşaat ruhsatında ve yapı kullanma izin belgesinde turizm tesisi kayıtlı olmasına rağmen projesinin konut olarak kullanımına uygun olması ve yapıldıktan sonra da konuta çevrilerek kat mülkiyetine geçilen ve teslim anında konut olarak kullanıldığı kesin olan gayrimenkulün tesliminde KDV oranının %1 hesaplanması yönünde karar verdiği görülmektedir.<sup>43</sup> Yargının görüşüne göre, net alanı 150 m<sup>2</sup>'den daha az olan konutların tesliminde uygulanması gereken KDV oranının belirlenmesinde önemi olan kullanım amacı ve şeklidir.

---

<sup>42</sup> Tolu, a.g.e., s. 166.

<sup>43</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin, 19.10.2010 tarih ve E.2009/4451, K.2010/5111 sayılı kararı.

Herhangi bir yasal düzenleme olmadan idarenin iki yıl içinde birbirine tam ters özeldeler tayin etmesinin nedeninin izah edilemeyeceğini düşünülmektedir. Bu süre içerisinde yatırım kararı alan, inşaaata başlayan, bitirip teslim eden, hatta KDV iadesi alan mükellef olabileceği düşünüldüğünde, verginin yasallığı, adilliği, eşitliği ilkelerinin yerle bir olduğu söylenebilecektir.<sup>44</sup> Rekabet eşitsizliği yaratan bu durumun bir an önce açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.

### 1.1.3. Net Alan Tanımı

150 m<sup>2</sup>'nin altında olan konutlarda net alanın nasıl hesaplanması gerektiği önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü net alanın m<sup>2</sup>'sine göre uygulanacak KDV oranı tespit edilecek ve KDV iadesinin talep edilip edilemeyeceği belli olacaktır. Çünkü net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında olan konutların satışında %1'lik ve %18'lik oranda KDV hesaplandığı için, bu konutların inşası sırasında yüklenildiği halde indirilemeyen KDV'ler inşaatı yapan firmalara iade edilebilmektedir.<sup>45</sup> Konutların satışında uygulanan indirimli KDV oranı konutu teslim alanlara %7 veya %17 arasında fiyat avantajı sağlarken, inşaatı yapan firmalara ise bu fiyat indirimi sayesinde daha fazla konut satma imkanı tanımaktadır.

Net alan hesabının düzenlenmesi alanında yetkili iki merci vardır. Bunlardan biri T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı diğeri ise T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'dır.<sup>46</sup> Ancak net alan hesabının belirlenmesi konusunda yetkili iki mercinin görüşleri birbirinden oldukça farklıdır. Net alan hesaplanmasında yetkili olan bu iki bakanlığın birbirlerine zıt olan net alan düzenlemesi bulunması nedeniyle, konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranının belirlenmesi yıllardan beri süre gelen problem olarak karşımıza çıkmaktaydı.<sup>47</sup> Bu iki yetkili mercinin birbirine olan zıt görüşü dolayısıyla sektördeki ilgili firmalar konuyu yargıya taşımıştır.<sup>48</sup> Danıştay 4. Dairesi inşaat sektöründeki konutlara uygulanacak KDV oranının tespitinden, KDV iadesine kadar

---

<sup>44</sup> Abdullah Tolu, "Ofis, Home Ofis Ve Büroyu Konut Olarak Sat – Üste KDV İadesi Al Uygulaması Bitti mi?", *Yaklaşım Dergisi*, S. 271 (2015), s. 99.

<sup>45</sup> Abdullah Tolu, "Danıştay'dan İnşaatçılara Net Alan Ve KDV İade Müjdesi", *Yaklaşım Dergisi*, S.267 (2015), s. 119.

<sup>46</sup> Yasin Özyolcu, "Konutlarda Yaşanan "Net Alan" Karmaşası", *Yaklaşım Dergisi*, S.283 (2016), s. 74.

<sup>47</sup> Tolu, a.g.e., s. 120.

<sup>48</sup> Zafer Anadolu, "Konutlarda Net Alan Hesabı Netleşti", *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 296 (2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30172>, (02.03.2018).

pek çok konudaki sıkıntılara çözüm olacak kararı ile 3 yıl süren net alanın neye göre hesaplanacağı konusu çözüme kavuşturulmuştur. Danıştay 4. Daire 10.12.2014 tarih ve E.2014/4835 sayılı Kararla KDVGUT'nin ilgili bölümünün yürütülmesini durdurmuştur. Bu karar üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatına gönderdiği 01.07.2016 tarihli ve 84958988-130(5428-3003)-E.72416 sayılı genel yazıyla, KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yapılan konut teslimlerinde konutların net alan hesabının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği hükümlerine göre yapılması gerektiğini bildirmiştir. Böylece bu konuda yeni bir düzenleme yapılıncaya kadar sorun ortadan kaldırılmıştır.

Danıştay 4. Daire, söz konusu davaya ilişkin nihai kararını 02.03.2017 tarihinde vermiştir. 2017/2170 Karar Sayılı bu kararında, yürütmeyi durdurma kararı ile paralel olarak KDVGUT'nde belirtilen "net alan" hesabına ilişkin bölümü iptal etmiştir. Ayrıca iade hesabına dahil edilecek yüklenen vergilere ilişkin açıklamaların yer aldığı (III/B-3.1.3.1) bölümündeki (Örnek-2)'de yer alan "çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı" gibi alanlara ilişkin harcamaların konutun yapımı için zorunlu harcama olduğu kabul edilmiş dolayısıyla bu harcamalara ilişkin yüklenen KDV'lerin iade dahil edilmesine olanak sağlanmıştır.<sup>49</sup> Ancak aynı bölümde yer alan "alışveriş merkezi" ibaresinin kaldırılmasına ilişkin istem reddedilmek suretiyle, alışveriş merkezi yapımına ilişkin harcamalara ait KDV'yi, iade edilecek KDV hesabına dahil edilmeyeceği sonucuna varılmıştır.

Uygulamada T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu net alan hesabı dikkate alınması gerektiğinden çalışmamızda T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu net alan hesaplanmasına değinilmeyecektir. Bağımsız bölüm net alan hesabına ilişkin düzenleme T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin 16. maddesine 01.06.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen 41 numaralı bent hükmü ile hayata

---

<sup>49</sup> Oktar, a.g.e., s. 365.

geçirilmiş olup, 01.06.2013 tarihinden itibaren konutlarda 150 m<sup>2</sup>'lik net alan hesabı bu yeni düzenlemeye göre yapılmaktadır.<sup>50</sup> Söz konusu bent hükmü şu şekildedir;

*“41. Bağımsız Bölüm Net Alanı: Bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır. Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm’i geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dahil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekanlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekanlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dahil birden fazla katta yer alan mekanlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.”*

Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’ne göre<sup>51</sup>;

- *“Bağımsız bölüm net alanı; bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır.*
- *Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm’yi geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dâhil edilmemektedir.*
- *Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekânlar ile aynı katta veya farklı katta olup*

---

<sup>50</sup> Abdullah Tolu, “Konutta Net Alan Hesabı Netleşti! Artık Balkon, Garaj, Teras ve Kat Bahçeleri Net Alana Dahil Edilmeyecek!”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 287 (2016), s.61.

<sup>51</sup> Tolu, a.g.e.,s. 62.

*bağımsız bölümün eklentisi olan mekânlar (depo ve kömürlük gibi), otoparklar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmemektedir.*

- *Genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansör boşlukları net alan hesabına dahil edilmemektedir.*
- *Fransız balkonlar ve teraslar konut net alanının hesabında dikkate alınmamaktadır.”*

Bu düzenleme ile konutlarda net alan hesabının T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın net alan hesabının birbirinden farklı olduğu açık bir şekilde ortadadır. Örneğin KDVGUT'nde yer alan net alan hesabına teras, balkon, otopark, kömürlük vb. dahil edilirken, Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ndeki net alan hesabında sayılan bu örnekler dahil edilmemektedir. Böylece T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hesaplamış olduğu net alanda 150 m<sup>2</sup>'nin üzerinde olan bir konut, bu düzenleme ile birlikte net alan hesabında 150 m<sup>2</sup>'nin altında kalacaktır ve böylece KDV oranı genel orandan indirimli orana inmiş olacaktır.

#### **1.1.4. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri**

İnşaat sektörünün temel işleyiş sisteminden biri kat karşılığı inşaat işleridir. Müteahhitler inşaat maliyetlerindeki finansman yükünü en aza indirebilmek adına arsa sahipleriyle anlaşma yoluna gitmektedirler. Bu anlaşma sonucunda arsa sahiplerine arsanın üzerine inşa edilecek yapının bağımsız bölümlerinden bir kısmı verilmektedir.<sup>52</sup> Müteahhitler böylece inşaat maliyetlerini düşürmektedirler.

KDVGUT'nde, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu belirtilmiştir. Bunlardan ilki, arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsanın karşılığı olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.<sup>53</sup> Dolayısıyla müteahhit tarafından arsa sahibine verilen konut ve işyerleri hizmet olarak değil teslim olarak nitelendirilmektedir.

---

<sup>52</sup> Emine Tekin, Hakan Bozkurt, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 263 (2014), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26543>, (02.03.2018).

<sup>53</sup> Nuri Değer, “7104 Sayılı Kanunla KDV Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 306 (2018), s. 13.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin gerekli açıklamalar 60 seri No.lu KDV sirkülerinde yapılmıştır. Ancak ise 18 seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDVGUT yeniden düzenlenmiştir.<sup>54</sup> Buna göre,

Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa payı tesliminde;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi KDV'ye tabidir.
- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

Bu konuda yargının görüşüne bakıldığında, Danıştay gelir vergisi mükellefiyeti olmayan şahıslar tarafından arsanın tasarruf ve mülkiyet hakkının tamamının devredilmediği için bu olayı trampa olarak görmemektedir. Bu nedenle müteahhidin arsa sahibine vermiş olacağı bağımsız bölümlerin KDV'nin konusuna girmeyeceği birçok kararında yer almıştır. Örneğin Danıştay bir kararında özetle “inşaat taahhüt işi yapan davacı adına, söz konusu arsa karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm verilmesinin, KDVK'nun 1. maddesinde tanımlanan anlamda ticari faaliyet kapsamında yapılmış teslim sayılamayacağından, arsa sahibine verilen bağımsız bölüm nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi hukuka aykırıdır, demiştir.<sup>55</sup> Yargı bu kararıyla KDVGUT'nde yer alan bu hükmü destekler niteliktedir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri tesliminde ise;

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak konut teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada, bağımsız birimin niteliğine göre maliyet bedeli üzerinden, yukarıdaki açıklamalara göre %1, %8 veya %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

---

<sup>54</sup> Mehmet Maç, “Arsa Karşılığı İnşaat 7104 Sayılı Kanun İle Geline Yeni Durum”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 310 (2018), s. 34.

<sup>55</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin, 28.04.2011 tarih ve E.2010/681, K.2011/1422 sayılı kararı.

Konuyla ilgili olarak 60 Sıra No.lu KDV Sirkülerinin (1.8.2.) bölümünde uygulamada “hasılat paylaşımı”, “gelir paylaşımı” vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen “arsa karşılığı inşaat” olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.<sup>56</sup> Bu çerçevede;

- Bağımsız birim olarak konutların üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre %1, %8 veya %18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.
- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden %18 oranında KDV hesaplayarak beyan edecektir.<sup>57</sup> Arsa tesliminin KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde, bu teslimde KDV hesaplanmayacağı tabiidir.

Arsa karşılığı inşaat işleri çalışmamızın uygulama kısmının esas konusunu teşkil ettiğinden uygulamanın 2.3.7. Teslimlere Ait Tespitler Ve Emsal Bedelleri bölümünde detaylı olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler karşılıklı olarak ele alınmıştır.

### **1.1.5. İnşa Halindeki Konutların Teslimi**

Müteahhitlerin kendi adına yapıp sattıkları daireler ve işyerleri, imal ettikleri bir ürün niteliğini taşımaktadır. Müteahhitler esas itibarıyla inşa ettikleri konutları

---

<sup>56</sup> Şibli Güneş, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Hasılat Paylaşımı Modelinin Dayanılmaz Cazibesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 230 (2012), s. 153.

<sup>57</sup> Oktar, a.g.e., s. 367.



bitirdikten sonra satmaktadırlar.<sup>58</sup> Ancak bazı durumlarda inşa ettikleri konutları tamamlamadan da satabilmektedirler.

KDV Kanununun 10. maddesine bakıldığında vergiyi doğuran olayın iki farklı şekilde ortaya çıktığı görülmektedir. Kanununun 10. Maddesinin (a) bendine göre vergiyi doğuran olay, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçekleştiği anda ortaya çıkmaktadır. Aynı maddenin (b) bendinde ise, mal tesliminden veya hizmet ifasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelir denmektedir.

Hal böyle olunca, konutların teslim tarihinden önce fatura düzenlenmesi durumunda, faturanın düzenlendiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacağından, bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.<sup>11</sup> Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğine göre eğer faturanın düzenlendiği tarihteki ilgili konut için KDV oranında konutun fiili teslim tarihinde bir değişiklik olması durumunda faturanın düzenlendiği tarihteki KDV oranı geçerli olacaktır.<sup>59</sup> Dolayısıyla konutun fiili teslim tarihinde KDV oranında herhangi bir değişiklik olmuş olsa bile fatura teslim tarihinden önce düzenlenmiş ise herhangi bir düzenleme yapılmayacaktır.

Ancak teslimi gerçekleşmeyen konut için fatura düzenlenip KDV beyan edilecek olmasına rağmen, yüklenilen vergilerin iadesinin talep edilebilmesi için, konut tesliminin fiilen gerçekleşmesi beklenecektir. Örneğin 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki bir konutu teslim etmeden fatura düzenleyip %1 oranında KDV beyan eden müteahhit, bu konutun teslimi gelecek yıl gerçekleşecek ise, KDV beyanının yapıldığı dönemde değil, teslimin yapıldığı dönemde yüklenilen vergilerden indirilemeyen kısmın iadesini talep edebilecektir. Ayrıca iade tutarına, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmet için önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin dâhil edilebileceği tabiidir.

---

<sup>58</sup> Neslihan İçten İnce, Mikail İnce, "Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde Özellik Arz Eden Hususlar", *Yaklaşım Dergisi*, S. 298 (2017), s. 77.

<sup>59</sup> Leman Kılınçkaya, "Konut Teslimleri Ve İnşaat Taahhüt İşlerinde Teslim Sayılan Hallerle Bağlantılı Olarak KDV İadesi Talep Süresi", *Yaklaşım Dergisi*, S. 306 (2018), s. 81.

### **1.1.6. Çok Katlı Evlerin Satışı**

Konut istisnasının uygulanmasında her bir bağımsız bölüm, kat ve bina ayrı ayrı göz önüne alınmıştır. Bu durumda iki katlı bir evin iki katıda ayrı ayrı kullanılabilir yapıda ve her kat 150 m<sup>2</sup>'nin altında ise, iki katlı bu evin satışında KDV oranı %1 olacaktır. Her iki kat birbirini tamamlayıcı ve birbirine bağlı ise %1 oranı uygulanmasında iki katın toplam alanı dikkate alınacaktır. Buna göre, iki katın toplam alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında kalıyorsa bu binanın satışında KDV oranı %1 olacaktır.

### **1.1.7. Bahçeli Evlerin Satışı**

Bahçeli konut satışlarında 150 m<sup>2</sup>'lik net alanın hesabında, bahçe göz önünde tutulmadan doğrudan konutun alanı dikkate alınacaktır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi ise konutun mütemmimi niteliğini korumak şartıyla %1 oranı kapsamı içinde değerlendirilecektir. Arsa ve arazinin ne kadarının mütemmim sayılacağı konut mahalli örf'e göre tespit edilecektir. Konutu çevreleyen arsa ve arazinin, konutun net alanı ile orantılı olması %1 uygulamasında esas alınacaktır. Ancak büyükşehirlerde arsa değerleri, üzerinde bulunan binanın değerinin çok üzerindedir.<sup>60</sup> Bu durumda büyükşehirlerdeki bahçeli evlerin satışında binanın oturduğu arsanın değerinin bina ile birlikte %1 oranı uygulamasına dahil edilmesi, kalan arsa parçasının ise ayrıca değerlendirilerek %18 oranında KDV hesaplanması gerekir.

Ayrıca tapuda bahçeli ev olarak kayıtlı taşınmazların üzerinde fiili ve kullanılabilir halde konut olmaması durumunda ise bu taşınmazların konut olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu taşınmazın tapu sicilindeki kayıt şekline göre değil, arsa ve arazi olarak değerlendirmek gerektiğinden %18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

### **1.1.8. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri**

2002/4480 sayılı ve 30.07.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan dönemin Bakanlar Kurulu Kararı ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin %1 oranında vergilendirileceği belirtilmiştir.

---

<sup>60</sup> Oktar, a.g.e., s. 371.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV oranının %1 olarak uygulanabilmesi için<sup>61</sup>;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, %1 oranı uygulamasından sadece konut yapı kooperatifleri yararlanacaktır. İşyeri yapı kooperatifleri diğer kooperatiflerin indirimli orandan yararlanması mümkün değildir.

Ancak konut yapı kooperatiflerinin ortaklaşa işlerini yürütmek üzere kurdukları üst birlikler konut yapı kooperatiflerinden farklı olmadığından, bunlara yapılan inşaat taahhüt işleri de %1 oranında vergilenecektir.

Öte yandan idare, inşaat taahhüt işlerinde %1 oranından yararlanacak olan konut yapı kooperatiflerinin bina inşaat ruhsatını kooperatif adına almış olması gerektiği özelgeler vermiştir. Hatta arsanın tapusunun da kooperatif adına olması şartı aranmaktadır. Bu şekilde arsa sahiplerine inşaat taahhüt işi yapmak üzere kurulmuş konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde %1 oranı uygulaması kabul edilmemektedir. Nitekim idarece verilen bir özalgede, inşaat yapılan arsanın kooperatif adına kayıtlı olmaması nedeniyle, bu kapsamda kooperatife yapılacak olan inşaat işlerinin genel oranda KDV'ye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat işlerinde indirimli oran uygulaması, konutların kullanılmaya başlanılmasına kadar yaptırılacak inşaat taahhüt işlerini kapsamıdır.<sup>62</sup> Bu konuda verilen bir özalgede, kooperatifçe inşa ettirilen konutların 1996 yılında kullanılmaya başlanmış olması nedeniyle 2015 yılında yapılacak olan ısı yalıtım işinin genel oranda KDV'ye tabi olacağı ifade edilmiştir.

---

<sup>61</sup> S. Tunahan Baykara, "Konut Yapı Kooperatifinin İnşaat İşlerinde KDV", *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 260 (2014), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26211>, (23.03.2018).

<sup>62</sup> Oktar a.g.e., s. 373.

## 1.2. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİ

Finansal kiralama işlemleri aksi belirtilmediği sürece, işlemin esasını oluşturan malın tabi olduğu KDV oranı ile vergilendirilmektedir. Bu mallar için geçerli KDV oranları finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihteki orandır. Sözleşme devam ederken KDV oranının değiştirilmesi söz konusu değildir.

3065 sayılı KDVK'nun (13/a) maddesi gereğince KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de %1 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür. Bu durumda deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının da finansal kiralamaya konu olması halinde de %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

## 1.3. TOPTANCI HALLERİNDE FAALİYET GÖSTERENLER TARAFINDAN YAPILAN TESLİMLER

Toptancı olarak ticari faaliyette bulunanların taze sebze, meyve alımında ve söz konusu toptancıların gerçek usulde vergilenen KDV mükelleflerine yapacağı taze meyve ve sebze (mamulleri hariç) teslimleri %1 oranında vergiye tabidir. Başka bir ifade ile fiilen toptancı olarak ticari faaliyette bulunmayalar ile gerçek usulde vergilendirilmeyen mükelleflerin yapacağı taze meyve ve sebze alımları %1 oranında vergilendirilmeyecektir.<sup>63</sup> Toptancı olarak ticari faaliyette bulunan mükelleflerin yurt içinde satmak üzere ithal edecekleri taze meyve ve sebzelerde de gümrüğe %1 oranında KDV ödeyeceklerdir.

Burada ifade edilen taze meyve ve sebze ifadesinden kastedilenin gerçekten taze olup olmadıklarına ya da ambalajlı olup olmadıklarına bakılması değildir. Taze meyve ve sebze ifadesinden tüm meyve ve sebzelerin anlaşılması gerekmektedir.

---

<sup>63</sup> Oktar, a.g.e., s. 351.

## 1.4. YİYECEK VE İÇECEK SUNULAN YERLERDE KDV ORAN UYGULAMASI

### 1.4.1. Lokanta, Kahvehane, Pastanelerde Yeme-İçme Hizmetleri

Çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kır kahvesi, kahvehane, kafeterya, lokanta, içkili lokanta, kebabçı, ayakta yemek yenilen yerler, paket servis olarak yemek satan ve benzeri yemek hizmeti sunan yerlerde verilen hizmetlerde 01.01.2008 tarihinden sonra uygulanacak KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda bahsedilen indirimli oran uygulanacak olan hizmet yerlerinde alkollü içecek servis hizmetinin de bulunması halinde alkollü içkilere isabet eden kısım %18 oranında KDV'ye tabidir. Örneğin içkili lokantada verilen hizmetler için düzenlenecek olan faturada yiyecekler, içecekler ve servis bedeli için %8 oranında KDV hesaplanacak olmasına rağmen alkollü içki bedeli ayrıca gösterilip %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ancak bar, diskotek, gazino, dans salonu, pavyon vb. yerlerde verilen yeme-içme de dahil olmak üzere verilen hizmetlerdeki KDV oranı bu kapsam dışında tutulmuştur. Bu yerlerde verilen tüm hizmetler genel oranda vergiye tabidir.<sup>64</sup> Örneğin gazinoda veya barda yenilen yemek ve içilen ayran %18 oranında KDV'ye tabidir.

### 1.4.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri

En az üç ve üzeri yıldızlı oteller, tatil köyleri ve bunlara benzer tesislerin bünyesinde yer alan lokantalarda verilen yeme-içme hizmetleri de genel oranda KDV'ye tabiyken 3 yıldız altında olan lokantalarda, kafeteryalarda, lobilerde vb. mekanlarda %8 oranında KDV uygulanmaktadır.

Ayrıca yukarıda sayılmış olan ve buna benzer yerlerde alkollü içeceklere ait servis hizmeti bulunması durumunda ise bu hizmetler %18 oranında vergiye tabi olacaktır. Bu hizmetler faturada ayrıca gösterilip %18 oranında KDV hesaplanması

---

<sup>64</sup> Oktar, a.g.e., s. 459.

gerekmektedir.<sup>65</sup> Diğer kısımlar için %8 oranında KDV hesaplanıp faturada ayrı şekilde gösterilmelidir.

### **1.4.3. Yemek Çeki, Kuponu Ve Kartlarının Kullanıldığı Yemek Hizmetlerinde Organizatör Firmaların Durumu**

107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartı veren organizatör firmaların müşterilerinden tahsil edilen tutar içinde yer alan yemek bedellerinin %8 oranında vergilendirileceği, ancak organizasyon hizmetleri nedeniyle müşterilerinden veya yemek hizmeti sunan işletmelerden sağladıkları menfaatlerin ise %18 oranında vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Bu hususlar KDV Genel Uygulama Tebliğinde de aynı şekilde yer almaktadır.

Sadece yemek hizmetine aracılık edip yemek hizmeti vermeyen organizatör firmaların bu işleri ile alakalı olarak 3065 sayılı KDVK'nun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir.

Öte yandan, yukarıda açıklanan bu hususlar yemek çeki, yemek kuponu ve yemek kartlarının kullanıldığı yemek hizmetleri için de geçerlidir.<sup>66</sup> Bu çek, kupon ve kartların yemek hizmeti dışında veya yemek hizmeti sunmayan işletmelerden temin edilecek mal ve hizmetlerde kullanılması halinde işleme taraf olanlar için ilgili vergi kanunlarına göre işlem yapılacaktır.

## **1.5. GECELEME HİZMETLERİNDE KDV ORAN UYGULAMASI**

### **1.5.1. Otel, Motel, Pansiyon Ve Tatil Köylerinde Konaklama Hizmeti**

Otel, motel, pansiyon, tatil köyü vb. konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin KDV oranı da 01.01.2018 tarihinden itibaren %8'e indirilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde geceleme hizmeti, söz konusu ticari işletmelerde oda veya yer tahsis etmek üzere verilen, tesiste günlük yatma, barınma ve kalma hizmeti olduğu belirtilmiştir. %8 oranında vergilendirilecek hizmetler kapsamına, söz konusu işletmelerde verilen geceleme hizmetinin yanı sıra geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme hizmeti bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler de

---

<sup>65</sup> Yücel Arslan, *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Ve Muhasebesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 125.

<sup>66</sup> Oktar, a.g.e. s. 460.

ayrı bir fatura düzenlenmediği veya aynı fatura içerisinde ayrıca belirtilmediği takdirde %8 KDV oranı hesaplanmaktadır.<sup>67</sup> Ancak bu hizmetler için ayrı bir fatura veya benzeri belge düzenlenmesi veya konaklama için düzenlenen faturada ayrı ayrı fiyatlandırılması durumunda, bu hizmetler için %18 oranında, geceleme hizmeti için %8 oranında KDV hesaplanacaktır.

Her şey dahil olarak adlandırılan konaklama hizmetleri için de yukarıda bahsedilen esaslar içerisinde %8 oranında KDV uygulanacaktır.

Ancak konaklama işletmelerinde geceleme hizmetinin yanı sıra verilen hizmetlerden geceleme hizmeti almaksızın yararlanılması halinde söz konusu hizmet kanunda belirtilmiş olan ilgili KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

### **1.5.2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV**

%8 oranında vergilendirilen geceleme hizmetleri arasında alkollü içki servisinin de bulunması halinde, işletmenin alkollü içki alımında ödediği KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Buna göre, alkollü içki servisini ayrıca fiyatlandırmadığı ve ayrı fatura düzenlemediği sürece geceleme hizmeti içinde %8 oranında vergileyen işletmeler, alkollü içki alımında ödedikleri KDV'yi indirilecek KDV hesabına alamayacak, gelir veya kurumlar matrahının tespitinde gider yazacaklardır.

Ancak alkollü içecekler için başka bir faturanın düzenlenmesi veya aynı fatura içerisinde ayrıca gösterilmesi durumunda %18 KDV oranı üzerinden vergi hesaplanmalıdır.<sup>68</sup> Bu durumda, söz konusu işletmeler alkollü içki alımında yüklenmiş olduğu KDV tutarını indirim konusu yapabileceklerdir.

### **1.5.3. Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri**

Seyahat acenteleri günübirlik gezi ve seyahat hizmetlerinin yanı sıra bir günden fazla sürecek seyahat ve bu seyahat sırasında barınma ve konaklama ihtiyaçlarını da

---

<sup>67</sup> Oktar, a.g.e. s. 461.

<sup>68</sup> Seyhan Kandemir, "İndirimli KDV Oranına Tabi İşlemlerde Özellikli Durumlar", *Lebip Yalkın*, S. 131 (2014), s. 45.

karşılacak şekilde hizmet verebilmektedirler. Bu hizmetler üçüncü kişilerden satın alınılabildiği gibi zaman zaman da seyahat acenteleri bu hizmetleri kendileri satın alıp müşterilerine bu hizmeti kendileri de sunabilmektedir.

Böyle durumlarda hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenlemektedir. Seyahat acentesi de kendi hizmet verdiği kişi veya firmalara bu hizmeti ayrıca fatura etmektedir. Bu gibi durumlarda seyahat acentesince kesilen faturada komisyon toplamına %8 KDV oranı uygulanacağı gibi acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine faturası düzenlemesi halinde de bu faturada gösterilen bedel üzerinden de %8 KDV hesaplanması gerekir.<sup>69</sup>Ancak, seyahat acentesinin komisyon ücreti dışındaki hizmetleri için müşteriye düzenleyeceği faturada yer alan diğer hizmetler için genel oranda KDV hesaplanması gerektiği unutulmamalıdır.

Öte yandan seyahat acenteleri, geceleme hizmetini bizzat vermedikleri sadece aracılık ettikleri için %8 olarak hesap ettikleri KDV'den dolayı bu işlemlerle ilgili olarak KDV Kanununun 29/2. maddesi kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

#### 1.6. FASON TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ

Tekstil ve konfeksiyon işlerinde bir işlemin fason işlem olarak tanımlanabilmesi için işlemi yaptıranın bu işlem için gerekli olan ilk madde ve malzeme, ara madde ve mamulleri kendisinin temin ederek işi yapana tevdi etmesi işi yapanında sadece işçilik yapması başla bir ifade ile meydana getirilecek mamul için herhangi bir ara madde veya mamulü kendi temin edip kullanmaması gerekir.

Tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason işlemler nedeniyle indirimli oran uygulaması sadece giyim eşyaları ile sınırlı olmayıp perde, döşemelik kumaş, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler %8 KDV oranına tabidir.

---

<sup>69</sup> Oktar, a.g.e., s. 466.



## 2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

İade hakkı doğuran işlemler içerisinde farklı bir yapıya sahip olan indirimli orana tabi işlemlerin iade sistemi esasen kendi başına özellikli bir iade sistemidir. Bundan dolayı indirimli orana tabi işlemlerde tereddüt edilen birçok husus bulunmaktadır. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlerin kendi içerisinde özellikli durumları da mevcuttur. Özellikli durumlar denilen hususlara KDVGUT’nde ve çeşitli tarihlerde verilen özelelerde ayrıca yer verilmiştir. Aşağıda özellikli durumlar diye bahsedilen hususlar hakkında bilgiler verilmiştir.

### 2.1. VADE FARKLARI

Teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilecek ve işlemin tabi olduğu KDV oranına göre vergilendirilecektir. Vadeli olarak yapılan işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları için de KDV, ilk olarak vadeli satışın gerçekleştiği tarihteki oran baz alınarak hesaplanmalıdır.<sup>70</sup> Çünkü bedelin zamanında ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan yeni vade farkı da matrahın bir unsurudur.

### 2.2. KUR FARKLARI

Teslim veya hizmet bedelinin TL olarak değil de döviz cinsinden belirlenmiş olması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte T.C. Merkez Bankası’nın belirlemiş olduğu alış kuru üzerinden TL’ye çevrilmesi suretiyle KDV matrahı belirlenecek ve bu matrah üzerinden KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.

Satıcının lehine oluşan kur farkı için, satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde ise, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.<sup>71</sup> Alıcının fatura veya benzeri vesika düzenleyen KDV mükellefi olmaması durumunda

---

<sup>70</sup> Oktar, a.g.e. s. 486

<sup>71</sup> Oktar, a.g.e. s. 486.

ise, satıcı tarafından düzenlenecek gider pusulası üzerinde KDV'nin ayrıca gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

### 2.3. MALLARIN İADE EDİLMESİ, İŞLEMİN GERÇEKLEŞMEMESİ VEYA İŞLEMDEN VAZGEÇİLMESİ

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

### 2.4. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLAR İLE GENEL ORANA TABİ MALLARIN BİRLİKTE SATILMASI

İndirimli orana tabi işlemler ile genel orana tabi işlemlerin aynı anda yapılması durumunda, düzenlenecek fatura veya benzeri belgede bu işlemlere tekabül eden bedelin toplam bedelden ayırt edilerek, her işlem için belirlenmiş olan vergi oranının uygulanması gerekir. Böyle bir ayırımın yapılmaması halinde, toplam bedele, işlem grubu içerisindeki en yüksek KDV oranı uygulanması gerekecektir. Örneğin %1, %8 ve %18 oranında vergilenen kuru yemişlerden yapılarak tek bir bedel üzerinden fatura veya benzeri vesika düzenlenmesi halinde, toplam bedel üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekir.

### 2.5. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİYLE BİRLİKTE DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLERİ BULUNAN MÜKELLEFLER

Mükelleflerin bir vergilendirme döneminde indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade hakkının yanı sıra diğer işlemlerden de iade hakkının olması mümkündür. Böyle bir durumda toplam iade alacağından öncelikli olarak mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsubu yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması durumunda bu tutar, mükellefin talebi doğrultusunda sigorta prim borçları ile diğer borçlarına mahsup edilir.<sup>72</sup> İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün değildir.

---

<sup>72</sup> Ömer Çakıcı, vd., *KDV İndirimli Oran Ve İade*, 1. b., Ankara: Türmob Yayınları, 2013, s. 588

Mükellefler muhtelif iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının hangilerini hangi borçlara mahsup edeceklerini ya da hangilerini nakden hangilerini mahsuben alabileceklerini kendileri belirleyecektir.<sup>73</sup> İade talep ederken sadece indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacaklarının mahsuben iade taleplerinde mal ve hizmet alımlarına (elektrik ve doğalgaz) ilişkin borçlara mahsubunun mümkün olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir. Buna göre indirimli orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yükledikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aşması halinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanmalıdır.

Örneğin bir mükellefin Mayıs/2018 vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemleri yurtdışına yapmış olduğu satışlardan ve indirimli orana tabi teslimlerden meydana gelmektedir. Mükellef toplamda yüklenmiş olduğu 300.000 TL KDV'nin 180.000 TL'sini ihracat teslimlerinden geriye kalan 120.000 TL'yi ise indirimli orana tabi teslimlerden dolayı hesaplamıştır.

Buna göre Mayıs/2018 döneminde iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren toplam vergi tutarı içindeki indirimli orana tabi işlemlerin payı  $[(120/300) \times 100 = 40]$  %40, ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerin payı ise  $[(180/200) \times 100 = 60]$  %60 olacaktır. Bu şekilde hesaplanmış olan oranlar dikkate alınarak Mayıs/2018 döneminde devreden 120.000 TL KDV'nin yüzde 40'ı olan 48.000 TL'si indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı içinde mahsuben iade esaslarına göre iade edilecektir.

---

<sup>73</sup> Mahmut Vural, *KDV İade Rehberi*, 6. b, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015, s. 986.

Aynı işlem dolayısıyla, hem KDV tevkifatı hem de indirimli orana tabi işlem nedeniyle KDV iade alacağı doğan mükellefe öncelikli olarak KDV tevkifatından doğan iade alacağı verilir. Buna göre, indirimli orana tabi olup tevkifat uygulanan işlemlerden doğan iade talepleri, KDV tevkifatından doğan iadelere ilişkin usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablonun “Hesaplanan KDV” sütununa, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı (tevkif edilen tutar dahil) yazılmalıdır.

## 2.6. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMİ

Geçmişten beri indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinin en sorunlu alanlarından biri de indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde karşımıza çıkmaktadır. 99 seri No’lu KDV Genel Tebliğinde indirimli orana tabi ürünlerin ihraç kayıtlı teslimlerin tabi olduğu esaslara göre yapılacağı açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, bazı vergi dairelerinde faturadaki teslim isabet eden KDV’yi aşan yüklenimlerde iade indirimli orana göre yapılmıştır.<sup>74</sup> Bu konuda idarenin 119 seri No’lu KDV Genel Tebliği ile yapmış olduğu düzenlemeler KDVGUT’nde belirtilmiştir. Bu hususlar şu şekildedir:

3065 sayılı KDVK’nun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri doğrultusunda ihraç kaydıyla satılan malların faturasında hesaplanıp gösterilen ancak tahsil ve tecil edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir.<sup>75</sup> Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanunun (29/2.) maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edilmiş olduğundan mükellefe ayrıca indirimli orana tabi satışları için iade yapılmayacaktır.

Örneğin, tarım ürünleri imalatçısı olan (A), ürettiği 10 adet römorku adedi 1.000 TL’den ihracatçı (B)’ye ihraç kaydıyla satmıştır. Bu teslim için mükellef (A)’nın

---

<sup>74</sup> Ertürk Özer, “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yapılacak İadeye İlişkin Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 308 (2014), s. 32

<sup>75</sup> Mehmet Ali Vergili, *İhraç Kayıtlı Teslimlerde Katma Değer Vergisi İadesi Ve Muhasebe Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 86.

düzenlediği faturaya istinaden (10.000 x 0,08=) 800 TL KDV hesaplayarak beyan etmesi gerekmektedir. Ancak hesaplanan bu KDV ihracatçı olan mükellef (B) tarafından mükellef (A)'ya ödenmeyecektir.

Mükellef (A)'nın önceki dönemden devreden KDV tutarı 5.000 TL, ilgili dönemde indirilecek KDV tutarı ise 1.500 TL olup, 10 adet ihraç kayıtlı olarak sattığı römorklar içinde yüklendiği KDV tutarı ise 1.200 TL'dir.

Bu durumda; mükellef (A), mükellef (B) tarafından römorkların ihraç edildiğinde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesapladığı ve tecil edemediği 800 TL'nin iadesini ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan KDV tutarları için belirlenen iade esaslarına göre 400 TL'sini de indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla talep edebilecektir.

## 2.7. SÜRESİNDEN SONRA İADE TALEBİNDE BULUNULMASI

Mükelleflerin indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla doğan KDV iadelerini ait olduğu aylık dönemde mahsuben talep edip etmemeleri isteklerine bırakılmıştır. Bu nedenle indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla doğan KDV iadelerini cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da nakden veya mahsuben iadesini talep edebileceklerdir.

Yukarıda belirtilen süreler hak düşürücü sürelerdir. Bu süreler içerisinde iade talebinde bulunmayan mükelleflerin daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.<sup>76</sup> Dolayısıyla indirimli oranda teslimin yapıldığı yıldan sonra yapılacak mahsuben veya nakden iade taleplerin en geç Aralık ayı içerisinde verilecek Kasım KDV beyannamesi ile yapılması gerekmektedir.<sup>77</sup> İdare, aleyhinde müstakar hale gelmiş yargı kararlarına rağmen bu konudaki ısrarına devam etmektedir.

Süresi içerisinde iade talebinde bulunan mükelleflerin, sonraki yıllarda beyan edecekleri düzeltme beyannameleri ile iade tutarını arttırmaları mümkün değildir.

---

<sup>76</sup> Oktar, a.g.e. s, 523

<sup>77</sup> İ. Halil Bağdımlı, "Yeni İndirimli Oran KDV İade Sisteminin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 288 (2012), s. 39.

Ancak süresi içerisinde düzeltme beyannameleri vererek iade rakamının arttırılması mümkündür. Bu şekilde arttırılan iade rakamının iadesi ise münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilmektedir.

## 2.8. İADE İŞLEMİ SONUÇLANDIRILDIKTAN SONRA İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN MATRAHINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLER

Ticari hayatın içinde var olan işlemlerden biride satılan malların tamamının veya bir kısmının herhangi bir nedenle satıcıya geri iade edilmesidir. Bu gibi durumlarda alıcı malı tamamen veya bir kısmını almaktan vazgeçmiş başka bir ifadeyle, bu satış nedeniyle alıcının borçlandığı satıcının alacaklandığı tutarda mal miktarındaki değişikliklere göre fark meydana geleceği için kanun koyucu bu gibi durumlarda KDV matrahının değişeceğini kabul ederek KDV'nin de bu değişikliğin niteliğine uygun bir şekilde ve değişikliğin gerçekleştiği dönem için düzeltilmesi gerektiğini 3065 sayılı KDVK'nun 35 inci maddesinde düzenlemiştir.

Anılan madde hükmü gereğince KDV matrahındaki bu düzeltmenin malın teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra meydana gelen değişikliklerde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu düzeltmenin defter kayıtları ve KDV beyannamesi üzerinde yapılacağı tabiidir.

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

- a) Matrahta değişikliğin meydana geldiği vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.
- b) Ancak mükellef matrahta değişikliğin meydana geldiği vergilendirme döneminde düzeltme işlemi yapmaz ise iade edilen tutar, matrahta değişikliğin meydana geldiği dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar geçen süre için gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

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

- c) İade edilen malların, iadenin gerçekleştiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesi halinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı azalacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilir.
- d) İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesi halinde daha önce iade edilen tutar (a) veya (b) bölümündeki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir. Mükellef yeni işlem nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunur.
- e) Malların indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar, işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak, izleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulmuş, ancak henüz iade gerçekleşmemişse iadesi talep edilen tutardan düşülmek suretiyle tahsil edilecek; izleyen yıl içerisinde iade gerçekleşmiş ya da iade talebinde bulunulmamışsa yukarıdaki açıklamalara göre hareket edilir.
- f) İade edilen malların bir daha satışa konu olmayacak şekilde zayi olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilir.

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

## 2.9. ÖZEL HESAP DÖNEMİ TAYİN EDİLEN MÜKELLEFLERİN İADE TALEPLERİ

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

Burada bir hususa değinilecek olursa 3065 sayılı KDVK'nun 29/3. maddesi, indirim hakkını, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı ile sınırlamış bulunmaktadır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı 15 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde özel hesap dönemine sahip olan mükellefler için indirimle ilgili takvim yılı sınırlamasının, hesap dönemi itibariyle göz önüne alınacağını belirtmekteydi. 60 sıra Sıra No.lu KDV Sirkülerinde ile 1 ila 59 sıra no.lu sirküler yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda 15 Sıra No.lu Sirkülerdeki açıklamalarında geçerliliği kalmamıştır.<sup>78</sup> Dolayısıyla özel hesap dönemine sahip mükellefler de indirim hakkını özel hesap dönemleri itibariyle değil, takvim yılı esasına göre kullanabilecektir.

Örneğin özel hesap dönemi 1 Eylül 2016–31 Ağustos 2017 olan bir mükellef Ekim-Aralık 2017 dönemlerinde satın aldığı mal ve hizmetlerle ilgili faturaları 31 Aralık 2017 tarihine kadar indirim hesabına alarak, bu faturalarda gösterilen KDV'leri Aralık 2017 tarihinde indirim konusu yapabilecektir.

#### 2.10. ÖNCEKİ YILLARA AİT İADE EDİLMEYEN ALT SINIR TUTARLARI

İndirimli orana tabi işlemlere ait KDV iadelerinde geçmiş yıllar için Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen alt sınır tutarları, cari yıldaki iade hesabında dahil edilmemektedir. Bu tutarlar devreden KDV hesabına aktarılmaktadır.<sup>79</sup> Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacağının hesaplanmasında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenmiş olan tutarlar dikkate alınmalıdır.

### 3. GENEL OLARAK KDV İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLME SÜRECİ

KDV iadeleri genel esaslar ve özel esaslar olmak üzere iki ana başlık altında toplanmıştır. Mükelleflerin genel esaslar itibariyle iade alabilmeleri için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) fiili ile doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir bağlantısının olmaması gerekmektedir. SMİYB kullanmak veya düzenlemek fiili ile doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir bağlantısı mükellefler

---

<sup>78</sup> Oktar, a.g.e., s. 527.

<sup>79</sup> Nuri Değer, "İndirimli KDV Uygulamasında İadenin Yapılabilmesinin Şartları", *Yaklaşım Dergisi*, S. 263 (2014), s. 22.



için iade talepleri özel esaslara göre gerçekleştirilecektir.<sup>80</sup> Mükellefin bizzat kendisi hakkında SMİYB fiili olduğuna ilişkin rapor varsa doğrudan ilgili olarak sayılmaktadır. Ancak mükellefin mal veya hizmeti tedarik ettiği kişiler hakkında SMİYB fiili olduğuna ilişkin rapor varsa bu durumda da dolaylı ilgi söz konusu olacaktır. Doğrudan ya da dolaylı olarak SMİYB kullanmak veya düzenlemek fiili ile bağlantısı olan mükellefler için ise KDV iadesi özel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

### 3.1. GENEL ESASLARA GÖRE KDV İADESİ

Genel esaslara göre yapılacak KDV iadelerinde mükellefler iade alacaklarını nakden ve mahsup yoluyla yapabildikleri gibi kısmen nakden, kısmen mahsuben olarak da yapabilmektedirler.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı KDV iadesinin nakden veya mahsuben yerine getirilmesinde, bu nakden veya mahsuben iade işleminin tesisine ait usul ve esasların belirlenmesi konusunda 3065 sayılı KDVK'nun 32 inci maddesinin kendine verdiği yetkiyi kullanmaktadır.

KDVK'nun 32 inci maddesinin amir hükmüne dayanarak KDV iadesindeki nakden veya mahsuben iade esas ve usullerine ilişkin özet tablo aşağıya çıkarılmıştır.<sup>81</sup>

**Tablo 4. KDV İade Ve Mahsuplarına İlişkin Tablo**

İade Hakkı Doğuran İşlem Türü (1)	Mahsuben İade (2)	Teminat, İnceleme Aranılmayan Nakit İade sınırı (3)	3. sütundaki sınırı aşan nakden iadelerde (4)
- Mal İhracı (11/1-a), - İhraç Kaydıyla Teslim (11/1-c)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Hizmet İhracı (11/1-a)	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade,	Alt sınır aranmaksızın tüm iade miktarlarında teminat, YMM	

<sup>80</sup> Mustafa Gürhan, "Mahsuben İade Taleplerinin Sonuçlandırılması 95 Nolu Tebliğdeki Düzenlemeler", Ankara, *Vergi Dünyası*, S. 290 (2005), s.83.

<sup>81</sup> Yaklaşım Dergisi, "KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo", *Yaklaşım Dergisi*, S.301 (2018), s. 310-313.

	- 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	Raporu, VİR sonucunda iade	
- Roaming (11/1-a), - Bavul Ticareti (11/1-a), - Serbest bölgeye fason hizmetler (11/1-a, 11/1-b), - Yolcu beraberliği eşya (11/1-b),	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Yabancı Sinema Yapımcıları (11/1-b)	-	Alt sınır aranmaksızın tüm iade miktarlarında YMM Raporu sonucunda iade	
Yabancı taşımacılar, Fuar ve Sergilere katılanlar(11/1-a)	-	1.000 TL	Teminat veya VİR sonucunda iade
Deniz, hava, demiryolu araçlarını teslim edenler (13/a)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade
Deniz, hava, demiryolu araçlarını; - İmal ve inşa eden veya ettirenler, - Bunlara mal ve hizmet satanlar, - Tadilatını, onarımını ve bakımını yapanlar(13/a)	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade, - 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	Alt sınır aranmaksızın tüm iade miktarlarında teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	
Liman ve hava meydanları hizmetleri (13/b)	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade, - 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	Alt sınır aranmaksızın tüm iade miktarlarında teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	
Altın, gümüş, platin arama ve işletme, zenginleştirme (13/c)	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade, - 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	Alt sınır aranmaksızın tüm iade miktarlarında teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	
- Petrol arama, - Boru taşıma, - Bu hatların inşası ve modernizasyonuna ilişkin teslim veya hizmetler (13/c)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Teşvik belgeli yatırım malları (13/d)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya

			VİR sonucunda iade
Limanların ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi (13/e)	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade, - 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	Alt sınır aranmaksızın tüm iade miktarlarında teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	
Ulusal güvenlik kuruluşlarına teslimler(13/f)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Başbakanlık merkez teşkilatına teslimler (13/g)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Tarım ürünleri senetlerinin ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Transit ve Türkiye ile diğer ülkeler arasında yapılan taşımacılık (14/1)	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade, - 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Yurt dışına çıkan malları taşıyan araçlara motorin teslimi (14/3)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Diplomatik İstisna (15/1-a, b)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
Engelli araç ve gereç teslimi (17/4-s)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya VİR sonucunda iade
İndirimli orana tabi işlemlerde takip eden yılda	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade,	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu veya

iade (29/2)	- 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade		VİR sonucunda iade
İndirimli orana tabi işlemlerde cari yıl içerisinde iade (29/2)	- 5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade, - 5.000 TL veya üstünde ise teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade	Cari yıl içerisinde nakden iade yapılmamaktadır.	
İndirimli orana tabi fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde iade (29/2)	5.000 TL altında ise İnceleme veya teminat aranmaksızın iade, - 5.000 TL veya üstünde ise teminat veya VİR sonucunda iade	Alt sınır aranmaksızın tüm iade miktarlarında teminat veya VİR sonucunda iade	
İSMEP projesi kapsamında teslim ve hizmetler (6111 sayılı Kanun Geçici m.16)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade
Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında teslim (Geçici 17)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade
BM, NATI, OECD'ye yapılan teslimler (Geçici 26)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade
Yap-İşlet-Devret ile kiralama karşılığı sağlık kuruluşu inşasına ilişkin teslim ve hizmetler (Geçici 29)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade
Büyük ve stratejik yatırımlar (Geçici 30)	İnceleme veya teminat aranmaksızın limitsiz iade	5.000 TL	Teminat, YMM Raporu, VİR sonucunda iade

**Kaynak:** Yaklaşım Dergisi, "KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo", Yaklaşım Dergisi, S.301 (2018), s. 310-313'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

### 3.1.1. Nakden İade

Nakden iade yöntemlerini kendi arasında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen üst limiti aşan iadeler ve üst limiti aşmayan iadeler olarak iki farklı şekilde gruplandırılabilir. Bu gruplandırmanın temelinde üst limiti aşmayan iade taleplerinin VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilmesi yer almaktadır. Örneğin indirimli orana tabi işlemlerde takip eden yılda nakden iade talep

eden mükellefin KDV iade alacağı 5.000 TL'nin altında ise iadesini inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın internet vergi dairesi üzerinden KDV iade talep dilekçesi ve diğer istenilen belgelerin de ibraz edilmesi suretiyle yapabilecektir.<sup>82</sup> İnternet vergi dairesi üzerinden ibraz edilen belgelerden sonra KDVİRA sistemi (KDV Risk Analiz Sistemi) tarafından tespit edilen olumsuzluklar mükellefe bildirilir. Bu olumsuzlukların mükellef tarafından giderilmesi, gereken belgelerin teyitlerinin de gerçekleşmesiyle KDV iadesi gerçekleştirilir.

Eğer iade talepleri T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan üst limiti aşıyorsa bu iade talepleri ise teminatla, YMM raporuyla veya VİR ile yerine getirilmektedir. Söz konusu iade yöntemlerine aşağıda yer verilmiştir.

### **3.1.1.1. Teminata Dayalı İade**

Mükelleflerin iade türüne göre T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan üst limiti aşan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile gerçekleştirilmektedir. YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme yapılmadan iadenin mümkün olabilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesiyle teminata dayalı iade yapılması da mümkündür.

- Adi ortaklık ve iş ortaklıkları adına yapılacak iadelerde teminat mektubunun ortaklardan biri adına düzenlenmesi yeterlidir.
- Mükellef tarafından teminat çözümünün YMM raporuyla yapılacağı belirtilmediğinden incelemeye sevk edilmesi durumunda da, sonradan YMM raporuyla teminatın çözümünün yapılması mümkündür. Böyle bir durumda teminatın YMM raporuyla çözüldüğü inceleme elemanına bildirilir.
- Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, nakit iade talebine ilişkin dilekçe ve teminatın yanı sıra ibrazı gerekli diğer belgelerin tamamlanıp KDVİRA sistemi tarafından üretilmesinden ve varsa yapılması gereken teyitlerin yapılmasından sonra 10 gün içinde yerine getirilir.

Bilindiği üzere normal ticaret hayatında da ticari faaliyetin tarafları, yaptıkları muamelelerin risklerini en aza indirebilmek için alacaklarını güvence altına almak

---

<sup>82</sup> Oktar, a.g.e., s.706.

istemektedirler.<sup>83</sup> Bu doğrultuda para, kefil, taşınmaz, banka teminat mektubu vb. teminat olarak kabul edilmektedir.

Teminata dayalı KDV iadelerinde ise teminat türlerine örnek olarak;<sup>84</sup>

- Para,
- Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat, (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.)
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar gösterilebilir.

KDV iadesi talep edilen rakamın iade türüne göre T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan üst limiti aşan kısmının tamamı için teminat verilir. Örneğin indirimli orana tabi işlemlerde takip eden yılda nakden iade talep eden mükellefin KDV iade alacağı 375.000 TL ise (375.000 – 5.000) 370.000 TL’lik teminat mektubu vermesi yeterli olacaktır. Bir diğer ifadeyle 370.000 TL’lik teminat mektubu ile 375.000 TL’lik iadenin tamamı talep edilebilecektir.

Teminat mektupları karşılığında yapılan KDV iade taleplerinde vergi daireleri teminat mektubunun teyidini almadan iade talebini sonuçlandırmaz. Teminat mektuplarının teyit işlemi öncelikle, bankalar tarafından T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı veri ambarına gönderilen, müşterilerine düzenlenen teminat mektuplarına ait bilgilerle elektronik ortamda yapılır. Teminat mektuplarına elektronik ortamdan ulaşılamaması halinde teminat mektubunu veren banka şubesiyle iletişime geçilip doğrudan teyit alınır.

---

<sup>83</sup> İsmail Pamuk, Harun Çelik, “Masraf Aktarımlarının KDV Karşısındaki Durumu”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 113 (2012), s. 184.

<sup>84</sup> Nuri Değer, *Açıklamalı Ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, 5.b., Ankara: Timaş Yayınları, 2014, s. 1137.

Teminat, iadeye konu işlem türüne göre YMM raporuna veya inceleme raporuna dayanılarak iade edilir. Vergi daireleri teminat mektuplarının iadesi esnasında teminat mektubunun üzerine “KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir” yazılması, tarih belirtilmesi mühür tatbik edilmesi suretiyle imzalar.<sup>85</sup> Bankalar teminat mektuplarının üzerinde bu şehri görmeleri halinde vergi dairelerinden ayrıca teyit almaksızın gerekli işlemleri yaparlar.

Bu kısımda anlatılan teminata dayalı iade normal teminat yöntemi olarak adlandırılabilir. Normal teminat uygulaması dışında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ayrıca belirlenmiş olduğu iki türlü teminata dayalı iade yöntemi vardır. Bunlar indirimli teminat ve artırımlı teminat uygulamalarıdır.<sup>86</sup> Bu teminat uygulamalarının aşağıda ayrı başlıklar halinde özellikleri belirtilmiştir.

#### **3.1.1.1.1. İndirimli Teminat Uygulaması**

İndirimli teminat uygulama sistemi (İTUS) ile iade talep eden mükellef açısından düşük finansman koşullarında ve çok kısa süre içerisinde iadesinin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. İTUS sertifikası ile iade hakkı doğuran işlem türüne bakılmaksızın mükelleflerin iade talepleri yerine getirilmektedir. Ancak bu uygulama ile her mükellefin iade talep etmesi mümkün değildir. İTUS sertifikasını almaya hak kazanabilecek mükelleflerin taşınması gereken özellikler genel şartlar ve özel şartlar olmak üzere iki başlık altında KDVGUT’nde belirtilmiştir.<sup>87</sup> Bu şartlar aşağıdaki gibidir.

#### **Genel Şartlar;**

- a) Mükellefin İTUS sertifikasına başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılında;
- Vergi mükellefi olması,
  - Mücbir sebepler dışında, defter ve belgelerin ibraz edilmiş olması,

---

<sup>85</sup> Süleyman Turan, “KDV’de İade Hakkı Doğuran İşlemler, KDV İade Tutarının Hesabı, İadeye Dayanak İşlem Ve Belgeler”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 261 (2014), <http://uye.yaklasim.com/Magazine/Content.aspx?ID=26311>, (25.03.2018).

<sup>86</sup> Yılmaz Sezer, “Artık İndirimli Teminat Uygulamasından KDV İadesi Alacak Tüm Mükellefler Yararlanabilecek”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 258 (2014), s. 117.

<sup>87</sup> Sezer, a.g.e., s. 118.

- Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),
- SMİYB düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi olmaması, eğer özel esaslar kapsamına alınmış ise gerekli şartları yerine getirip genel esaslara dönmüş olması,
- İçerisinde bulunulan yılda dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin YMM ile tam tasdik sözleşmesinin mevcut olması gerekmektedir.

**b) Mükellefin İTUS sertifikasına başvuru tarihi itibarıyla;**

- İade taleplerinde özel esaslara tabi olmaması,
- Herhangi bir vergi borcunun olmaması gerekmektedir.

Mükellefin İTUS sertifikasına başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması gerekmektedir. Burada bahsedilen olumlu rapor kavramına özel esaslara göre iade bölümünde ayrıca değinilecektir.

Birbirini izleyen son beş vergilendirme döneminden kasıt; iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı ve sertifika başvuru tarihinden geriye doğru sayılması gereken birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz.<sup>88</sup> Birbirini izleyen beş vergilendirme dönemine ait olumlu raporlardan bir kısmının YMM raporu bir kısmının vergi inceleme elemanları tarafından yazılması durumunda da bu şart gerçekleşmiş sayılacaktır. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerin hazırlamış olduğu raporlarla yerine getiren mükelleflerin ayrıca iade talep edilen dönemlerde tam tasdik sözleşmelerinin de mevcut olması gerekmektedir.

---

<sup>88</sup> Oktar, a.g.e., s. 710.



Birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemini bir örnek yardımıyla açıklanacak olursa, aşağıdaki tabloda iade talep tutarları ve vergilendirme dönemleri verilen mükellefin 01.05.2018 tarihinde İTUS sertifikası alabilmek için müracaatta bulunduğunu düşünülürse,

İade Talep Edilen Dönem	İade Talep Edilen Tutar
• 04 / 2018	0,00 TL
• 03 / 2018	60.000 TL
• 02 / 2018	4.500 TL
• 01 / 2018	50.000 TL
• 12 / 2017	3.750 TL
• 11 / 2017	45.000 TL
• 10 / 2017	0,00 TL
• 09 / 2017	0,00 TL
• 08 / 2017	19.000 TL
• 07 / 2017	25.000 TL
• 06 / 2017	70.000 TL
• 05 / 2017	55.000 TL

Mükellefin başvuru tarihi olan 01.05.2018 tarihinden önceki son beş dönem olumlu rapor şartını gerçekleştirmiş olabilmesi için, 03/2018, 01/2018, 11/2017, 08/2017 ve 07/2017 dönemlerine ait iade talepleri için olumlu raporların olması gerekmektedir. Geriye dönük beş dönem hesabında 04/2018, 10/2017 ve 09/2017 dönemlerinin dikkate alınmamasının nedeni mükellefin iade talebinde bulunmamış olmasıdır. 02/2018 ve 12/2017 dönemlerinde mükellef iade talebinde bulunmasına rağmen son beş dönem hesabında dikkate alınmamasının nedeni ise T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen vergi inceleme veya YMM raporu gerektirmeyen alt sınır dahilinde olmasından dolayı bu dönemlerde son beş dönem hesabında sayılmayacaktır.

Ancak son beş vergilendirme dönemine ilişkin olumlu rapor şartında KDVK tarafından 4760 sayılı ÖTV Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan tarifelerdeki taşıtların ihracatını yapan, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren dış ticaret sermaye şirketi

niteliğindeki imalatçılara istisna gelmiştir. Bu şirketlerin İTUS sertifikası başvurularında beş dönem şartı aranmamaktadır.

Yukarıda sayılan tüm şartların gerçekleşmiş olduğu durumdan sonra, son olumlu raporun da mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ibrazından sonra söz konusu raporun ilgili vergilendirme döneminden sonraki dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasına başlanır.

Genel şartların tamamını taşıyan Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsündeki şirketlere herhangi bir başka şart aranmaksızın İTUS sertifikası verilir.

### **Özel Şartlar;**

Genel şartları yerine getirmiş olan mükellefler birinci aşamayı geçerler. İTUS sertifikasına sahip olabilmenin ikinci aşaması ise özel şartlardır. KDVGUT'nde özel şartlar ihracat istisnası kapsamındaki iade talepleri bakımından ve diğer iade hakkı doğuran işlemler bakımından olmak üzere iki başlık altında belirtilmiştir.<sup>89</sup>

### **İhracat İstisnası Kapsamındaki İade Talepleri Bakımından;**

#### **a) İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:**

Yukarıda sayılmış olan genel şartlara ek olarak;<sup>90</sup>

- İlgili sicile kayıtlı olmak,
- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı gayrimenkuller hariç amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 100.000 TL'yi aşmak,
- Üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olmak ve bunu kapasite raporuyla teyit ettirmek,
- İmalat işinde en az 20 işçi çalıştırmak, (İmalat dışında çalışan işçiler, yöneticiler veya diğer personeller dikkate alınmaz. İmalat işinde çalışan en az 20 işçinin hesabı yapılırken ihracatın gerçekleşmiş olduğu dönemden önceki 12 aylık

<sup>89</sup> Sezer, a.g.e., s. 119.

<sup>90</sup> Oktar, a.g.e., s.712.

ortalama dikkate alınır) şartlarını sağlayan mükellefler İTUS sertifikası alabilirler.

İmalatçı / ihracatçılar ile imalatçı olup satışlarını ihraç kaydıyla gerçekleştiren mükellefler bağlı buldukları Vergi Dairesi Başkanlığına veya Defterdarlığa bir dilekçe ile başvuru yapmaları gerekmektedir. Başvuru yapan mükelleflere bu tarihten itibaren 15 gün içinde İTUS sertifikası verilir.

### **Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracatı Yapanlar Hariç):**

Genel şartları taşıyan mükelleflerden, son üç takvim yılı itibarıyla yıllık en az dört milyon Amerikan Doları veya son beş takvim yılı itibarıyla yıllık en az iki milyon Amerikan Doları tutarında ihracat yapanlara, bu şartları sağladıkları tarihi takip eden yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere İTUS sertifikası verilir.

#### **b) Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından;**

Yukarıda sayılmış olan genel şartlara ek olarak,<sup>91</sup>

- İTUS sertifikasına başvuru tarihinden önce mükellefin beyan etmiş olduğu en son kurumlar veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançosunda en az, aktif toplamının 40.000.000 TL, maddi duran varlıkları toplamının 10.000.000 TL, öz sermaye tutarının 20.000.000 TL ve net satış tutarının ise 50.000.000 TL olması gerekmektedir.
- Başvurunun yapıldığı yıl dahil olmak üzere, başvuru tarihinden önceki takvim yılında mükellefin beyan etmiş olduğu muhtasar beyannamesinde yer alan çalıştırılan işçi sayısı sayısının aylık ortalama en az 50 olması gerekmektedir.

Genel şartların yanı sıra sayılan bu özel şartları da taşıyan mükelleflere İTUS sertifikası verilebilir. Bu şartları birlikte taşıyan mükellefler bağlı buldukları Vergi Dairesi Başkanlığına veya Defterdarlığa bir dilekçe ile başvuru yapmaları gerekmektedir. Başvuru yapan mükelleflere bu tarihten itibaren 15 gün içinde İTUS sertifikası verilir.

---

<sup>91</sup> Sezer, a.g.e., s. 120.

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri, sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

### **İTUS Sertifikası Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi**

İTUS sertifikasına sahip mükelleflerin teminat karşılığında iade talep etmeleri halinde, incelemesiz ve teminatsız iade sınırını aşan kısmının %8'i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü) kadar teminat göstermeleri halinde iade talepleri yerine getirilir. Örneğin normal teminat uygulaması kapsamında indirimli orana tabi işlemlerde takip eden yılda nakden iade talep eden mükellefin KDV iade alacağı 375.000TL ise (375.000 - 5.000) 370.000 TL'lik teminat vermesi gerekirken, aynı mükellefin İTUS sertifikasına sahip olduğunu düşünürsek 375.000 TL'lik KDV iade alacağı için (370.000 x %8) 29.600 TL'lik teminat vermesi yeterli olacaktır.

Teminat, kanunda aksi belirtilmediği sürece iadenin gerçekleştiği aydan itibaren en fazla altı ay içinde YMM raporu ile çözülmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, teminat gösterilerek yapılan iadelerde altı ay içinde ilgili vergi dairesine YMM raporunun ibraz edilmesi gerekmektedir.<sup>92</sup> Aksi halde teminat VİR sonucuna göre çözülür. İTUS sertifikası iptal edilmediği sürece, sonraki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasına devam edilebilecektir.

### **İTUS Sertifikasının İptal edilmesi**

İTUS sertifikasının iptal edilme durumu aşağıda sayılan hususlardan herhangi birinin gerçekleşmesi halinde olur. Bu hususlar;<sup>93</sup>

- İTUS sertifikası alabilmenin özel şartlarından olan tutarlarla ilgili olanlar dışındaki şartları kaybeden mükellefler ile özel şartlar arasında belirtilen tutarlarda ve çalıştırılan işçi sayılarında %25'den daha fazla azalma meydana gelen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.
- Tutulması kanuni olarak zorunlu olan defterler ve belgeleri yasal süresi içerisinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

---

<sup>92</sup> Oktar, a.g.e., s. 713.

<sup>93</sup> Oktar, a.g.e., s. 714.

- Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren 7 gün içinde 6183 sayılı Kanununun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56. maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir. Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde “İTUS Uygulaması” kapsamında işlem yapılır.
- Mükellefin SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili bağlı bulunduğu vergi dairesine olumsuz rapor ibraz edilmiş ise, olumsuz raporun vergi dairesine ibraz edildiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar olan sonuçlanmamış iade taleplerinde indirimli teminat kabul edilmez ve İTUS sertifikası iptal edilir.

#### **3.1.1.1.2. Artırımlı Teminat Uygulaması**

KDVGUT’nde değişiklik yapılmasına ilişkin 11 Seri No.lu Tebliğle, özel esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, incelemesiz ve teminatsız iade sınırının üzerinde olup, YMM raporu ile talep edilen nakden iadelerde, iade talep dilekçesi ile iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin (YMM raporu hariç) tamamlanması sonrasında, nakden iadesi talep edilen tutarın %120’si oranında (İTUS sertifikasına sahip mükellefler için teminat oranı %60) banka teminat mektubu vermesi halinde, iade 5 iş günü içerisinde gerçekleşir. Örneğin indirimli orana tabi işlemlerde takip eden yılda nakden iade talep eden mükellefin KDV iade alacağı 375.000 TL ise (370.000 x % 120) 444.000 TL’lik teminat vermesi halinde iade talebi 5 iş günü içerisinde gerçekleşecektir.

Eğer iadeye ilişkin YMM raporu iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içerisinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine teslim edilmezse bu süre sonunda iade talebi hiç bekletilmeksizin incelemeye sevk edilecektir.

İadeye ilişkin YMM raporu belirtilen süre içerisinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine teslim edilmesi durumunda KDVIIRA tarafından YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde yapılır. Herhangi bir eksiklik veya olumsuzluk çıkmaması durumunda YMM raporunun

vergi dairesine teslim edilme tarihinden itibaren en geç iki ay içerisinde teminat mektubu mükellefe iade edilir. Ancak kontroller neticesinde herhangi bir eksiklik veya olumsuzluk çıkması durumunda bu eksikliklerin veya olumsuzlukların giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre tanınır.<sup>94</sup> 30 gün içerisinde de bu eksiklikleri veya olumsuzlukları gideremeyen mükelleflere 30 günlük ek süre daha tanınır. Mükellef bu süre içerisinde de söz konusu eksiklikleri veya olumsuzlukları gideremezse iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası da hesaplanarak mükelleften aranacaktır.

### **3.1.1.2. Vergi İnceleme Raporuna Dayalı İade**

213 Sayılı VUK'un 135 inci maddesine göre vergi incelemesi, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptirler.<sup>95</sup> Vergi inceleme yetkisine sahip olan kişilerin düzenleyecekleri vergi inceleme raporu ile yapılan KDV iadeleri halleri şu şekildedir;

- Mükelleflerin KDV iadelerini talepleri doğrultusunda VİR'le almak istemeleri,
- Mükelleflerin iade talebinde buldukları KDV'nin iade türüne göre teminat göstermeleri veya YMM raporu ibraz etmeleri gerektiği halde bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri,
- KDVGUT'ne göre iadelerin sadece VİR ile yapılabilecek olması,
- Mükellefler KDV iadelerini teminat veya YMM raporuna karşılık iade talep etmelerine rağmen vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde ortaya çıkabilecek eksikliklerin ve olumsuzlukların gerekli şekilde düzeltilmemesi durumunda iade talepleri VİR sonucuna göre yerine getirilir.

Son maddede belirtilen durum kapsamında iadenin vergi incelemesine sevki, Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. Ancak iade talebinin incelemeye sevkinden önce vergi daireleri tarafından söz konusu olumsuzlukların mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. Bildirim yapıldıktan sonra süresi içerisinde gerekli düzeltmelerin yapılmaması durumunda iadenin

---

<sup>94</sup> Oktar, a.g.e., s. 718.

<sup>95</sup> Değer, a.g.e., s. 1140.

incelemeye sevki mümkün hale gelir. Bu durumda incelmeye sevk edilen iade talepleri, iade tutarının %120'si oranında teminat verilmesi halinde yerine getirilir. Ancak verilen teminat sadece VİR sonucuna göre çözülür.

### **3.1.1.3. YMM Raporuna Dayalı İade**

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleflerin teminat bulma konusunda yaşadıkları sıkıntıları ortadan kaldırmak ve idarenin inceleme yükünü de hafifletmek amacıyla KDV iadesini teminat göstermeden veya vergi inceleme raporu aramaksızın YMM'ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporuyla da gerçekleştirmeyi iade hakkı doğuran işlem türüne göre belirli şartlar altında mümkün hale getirmiştir.

Nitekim 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun 12. Maddesinde "YMM KDV İadesi Tasdik Raporu" ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirtilmiştir. SM, SMMM ve YMM Kanununun Genel Tebliğleriyle belirlenen limitin altındaki tutarlarda KDV iadelerinin YMM Raporuna göre yerine getirileceği belirtilirken, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini tasdik ettiren tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde (bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre) miktara bakılmaksızın, herhangi bir üst sınır aranılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılmasına imkân vermiştir.<sup>96</sup> Tam tasdik sözleşmesi olmayan mükellefler ise iade hakkı doğuran işlemin türüne göre T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen üst limitlere kadar YMM raporu ile iade yapabilmektedirler. Bu tutarlar, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmediği sürece yeniden değerlendirme hadleri esas alınarak belirlenir. 2018 yılında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tutarlar olmadığı için yeniden değerlendirme haddi olan %14,47 oranında arttırılarak hesaplanacaktır.

Buna göre YMM tam tasdik sözleşmesi olmayan mükellefler için YMM raporu ile alınabilecek KDV iade üst limitleri ile KDV iadesi tasdik raporu için yasal olarak zorunlu olan karşıt inceleme aylık alt ve üst limitlerini gösteren tablo aşağıya çıkarılmıştır.

---

<sup>96</sup> Minire Akın, Türkiye'de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi, (Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.133.

**Tablo 5. KDV İadelerinde Rakamsal Sınırlar**

Yıllar	Yeniden Değerleme oranı %	Karşıt inceleme (KDV hariç tutar)	Bir mükelleften bir aylık dönemde yapılan mal ve hizmet alımları toplamının aşması halinde karşıt inceleme yapılması gereken limit	Tam tasdiksiz iade üst sınırı ( KDV Kanununun 11/1-a, 11/1-c, 13, 14, 15/1-b, 17/4-s, 9 maddeleri gereği limit)	11/1-b (Tam Tasdik Sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın)	İndirimli oran iade alt sınırı	Tam tasdiksiz iade üst sınırı	(Aşağıdaki hadlerden birini aşanlar)	
								İndirimli oran Rapor üst sınırı	Tam tasdik zorunluluğu
								Aktif toplamı	Net satış
2009	2.2	16.000	48.000	299.000		13.000	598.000	-	-
2010	7,7	16.000	48.000	306.000		13.300	612.000	-	-
2011	10,26	17.000	51.000	330.000		14.300	660.000	5.176.000	10.349.000
2012	7,80	19.000	57.000	364.000		15.800	728.000	5.580.000	11.156.000
2013	3,93	20.000	60.000	392.000	102.000	17.000	784.000	5.799.000	11.594.000
2014	10,11	21.000	63.000	407.000	106.000	17.700	814.000	6.385.000	12.766.000
2015	5,58	23.000	69.000	448.000	117.000	19.500	896.000	6.741.000	13.478.000
2016	3,83	24.000	73.000	473.000	124.000	20.600	946.000	6.999.000	13.994.000
2017	14,47	25.000	76.000	491.000	129.000	10.000	982.000	8.012.000	16.019.000
2018	23,73	30.000	89.000	562.000	148.000	11.400	1.124.000	-	-

**Kaynak:** T.C. Hazine Ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan limitler dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

YMM raporuna dayanarak iade talebinde bulunan mükelleflerin iade talebi YMM raporu ilgili vergi dairesine ibraz edilmediği müddetçe yapılmaz. Mükellef YMM raporu düzenlenip ilgili mercie ibraz edilene kadar teminat göstermesi halinde iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. YMM raporu ibraz edildiğinde ise teminatlar iade edilir.

Teminatını YMM raporu ile çözdürecek olan mükelleflerin, teminat karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içerisinde YMM raporunu ibraz etmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmezse söz konusu teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür. Ancak bu süre içerisinde YMM raporunun ibraz edilemeyeceğini gerekçeleriyle birlikte başvurulması halinde, gerekli değerlendirme yapılarak altı ay daha ek süre verilebilmektedir.

Mükellef KDV iadesini kısmen nakden ve kısmen mahsuben almak isterse, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla öncelikle muaccel hale gelen olan borçlarına mahsup yapılır.

Aynı döneme ilişkin farklı işlemlerden kaynaklanan iade talepleri tek bir YMM raporu ile gerçekleştirilebildiği gibi bir takvim yılını aşmamak ve her dönem için



gerekli bilgilerin ve hesaplamaların ayrı ayrı yer alması şartıyla birden fazla dönem için de tek bir YMM raporu ile iadeler gerçekleştirilebilir.

### 3.1.2. Mahsuben İade

Mükellefler KDV iade alacağını nakit olarak talep edebileceği gibi mahsup yoluyla da talep edebilmektedirler. KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların<sup>97</sup>;

- Vergi dairelerince takip edilen bütün borçlara,
- İthalat sırasında uygulanan vergilere,
- Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçlarına mahsuben iade edilebilecektir.

Ayrıca 04.10.2016 tarihinden itibaren KDV iadelerinin, vergi dairelerine olan ÖTV borçlarına mahsup imkanı kaldırılmıştı ancak 22.06.2017 tarihinde yayımlanan 13 seri No.lu Tebliğle vergi incelemesi yapılmak suretiyle ÖTV borçlarına mahsup imkanı mükelleflere yeniden tanınmıştır.

Mahsuben iade taleplerinde de iade hakkı doğuran işlem türüne göre T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı herhangi bir üst limit belirleneceği gibi, üst limit belirlenmeyen iade hakkı doğuran işlem türleri de vardır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir üst limit belirlenmeyen veya belirlenmiş olan üst limiti aşmayan iade talepleri için teminat, YMM raporu, vergi inceleme raporu aranmaksızın internet vergi dairesi üzerinden KDV iade talep dilekçesi ve iade türüne ilişkin T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen belgelerin de ibraz edilmesi suretiyle yapabilecektir.<sup>98</sup> İnternet vergi dairesi üzerinden ibraz edilen belgelerden sonra KDVİRA tarafından tespit edilen olumsuzluklar mükellefe bildirilir. Bu olumsuzlukların mükellef tarafından giderilmesi, gereken belgelerin teyidi ile KDV iadesi gerçekleştirilir.

---

<sup>97</sup> İ. Hakkı Aydoğdu, “84 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nden Sonra KDV İadelerinde Son Durum”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 160 (2002), s. 129.

<sup>98</sup> Oktar, a.g.e., s. 696.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen üst limiti aşan mahsuben iade talepleri ise iade hakkı doğuran işlem türüne göre YMM raporu veya vergi inceleme raporuna istinaden gerçekleştirilir. Daha önce nakden iade taleplerinde de değinildiği gibi iade teminat mektubu ile mahsuben iade talebi gerçekleştirilip YMM raporu ve vergi inceleme raporuna dayanılarak teminat çözdürülür.

Mahsuben iadelerin teminatla, inceleme raporuyla veya YMM raporu ile yerine getirilmesi, belirlenen limitin üzerindeki nakden iade taleplerinde geçerli olan usul ve esaslara göre yapılacaktır.

### **3.1.3. Hızlandırılmış İade Sistemi**

KDV iadeleri genel esaslar çerçevesinde yerine getirilen ve gerekli şartları taşıyan mükelleflerin KDV iade talepleri teminat, YMM raporu veya VİR aranılmaksızın Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) ile yerine getirilmektedir. Bu uygulama 109 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği” ile HİS uygulamasının şartları yeniden düzenlenmiştir.<sup>99</sup> Söz konusu tebliğ ile mükelleflerin HİS’ten yararlanma şartları daha hafifletilmiş olup daha çok sayıda mükellefin KDV iade taleplerinin hızlandırılmış olarak yerine getirilmesi amaçlanmıştır.

#### **3.1.3.1. His Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler**

KDVGUT’yle güncellenmiş olan aşağıda “Hızlandırılmış KDV İade Sistemi” nin şartları aşağıya yazılmıştır. Bu şartları taşıyan mükellefler HİS uygulamasından yararlanmak istemeleri halinde bağlı buldukları Vergi Dairesi Başkanlığına dilekçe ile başvuru yapmaları halinde başvuru tarihi itibarıyla 15 gün içerisinde “HİS sertifikası” alabileceklerdir.

Öncelikle HİS sertifikası almak isteyen mükelleflerin başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetlerinin bulunması gerekmektedir. Daha sonra mükellefin en son beyan etmiş olduğu yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde yer

---

<sup>99</sup> Neslihan İçten İnce, “Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)” İstanbul, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 123 (2014), s. 133.

alan bilançosunda en az, aktif toplamının 200.000.000 TL, maddi duran varlık toplamının 50.000.000 TL, öz sermayesinin 100.000.000 TL ve net satışlarının ise 250.000.000 TL olması gerekmektedir.<sup>100</sup> Ancak bilançoda yer alan bu kalemlerden herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterli olacaktır.

Mükellefin başvuru tarihinden önceki takvim yılında beyan etmiş olduğu muhtasar beyannamelerinde yer alan çalıştırılan işçi sayısının ortalaması en az 250 kişi olması gerekmektedir.

Başvuru tarihinden önceki son 5 takvim yılında mükellefin, mücbir sebep dışındaki hallerde defter ve belgelerini ibraz etmiş olması, gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV'ye ait beyanname verme ödevini her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatmamış olması, SMİYB kullanma veya düzenleme fiili ile özel esaslar kapsamına alınmamış olması eğer özel esaslar kapsamına girmiş ise de genel esaslara dönmüş olması gerekmektedir.

Mükellefin başvuru tarihinde de özel esaslar kapsamına girmesini gerektiren herhangi bir durumunun olmaması ve aynı zamanda da vergi borcunun bulunmaması gerekmektedir. Tecil edilmiş olan vergiler bu şartın ihlali olarak sayılmamaktadır.

### ***3.1.3.2. His Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi***

KDVGUT'nin (IV/C-2) bölümünde, "HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir" denmiştir. Dolayısıyla HİS sertifikasına sahip olan mükellefler standart iade talep dilekçesi ile iade talebi yapabilmektedirler. İade talebi, ilgili beyannamenin ve iade talep dilekçesinin verilmesi ile birlikte ve gerekli görülmüş olan belgelerinde ibraz edilmesi sonucunda geçerlilik kazanmaktadır.

Mükellefin nakden iade taleplerinde, ibraz etmiş olduğu belgelere ilişkin KDVIIRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde herhangi bir olumsuzluk tespit edilmemiş tutarlar raporun tamamlanma tarihini izleyen 5 işgünü içerisinde mükellefe iade edilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin tutarlarının iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi veya aranan şartların sağlanması kaydıyla yerine

---

<sup>100</sup> Nuri Değer, "KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Satırbaşları", *Yaklaşım Dergisi*, S. 259 (2014), s. 31.

getirilmektedir. İade talebi mahsuben yapıldığı durumlarda istenilen belgelerin tamamlanmasıyla mahsup talepleri gerçekleşmektedir.

Belgelerin tamamı ibraz edildikten sonra vergi dairesinin incelemeleri sonucu eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi durumunda da iade talepleri yerine getirilmektedir. Ancak bu eksikliklerin giderilmesi için mükellefe üç aylık süre verilir. Eğer üç aylık süre içerisinde eksiklikler veya yanlışlıkların giderilmemesi durumunda haklı bir gerekçe gösterildiği takdirde mükellefe üç aylık ek bir süre daha verilebilir.<sup>101</sup> Bu sürenin sonunda da eksiklikler tamamlanamazsa iadesi gerçekleşen KDV'nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri vergi incelemesine alınır. İade edilen KDV tutarı kadar teminat verilmemesi durumunda ise mükellefin sertifikası da iptal edilir.

Mükellefin hakkında “olumsuz rapor” olmaması şartıyla, hakkında “olumsuz tespit” ortaya çıkması veya mal ve hizmet tedarik ettiği kişi veya kurumlar hakkında “olumsuz rapor” tespit edilmesi halinde mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu durumu tebliğin özel esaslar bölümü kapsamında izah edememesi halinde KDV tutarlarının indirim ve iade hesaplarından çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat göstermesi istenir. Mükellefin göstereceği teminat vergi inceleme raporu doğrultusunda çözümler.<sup>102</sup> Eğer mükellef söz konusu tutarı indirim ve iade hesaplarından çıkarmaz veya dört kat teminat göstermezse sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

### **3.1.3.3. His Sertifikasının İptal Edilmesi**

His Sertifikasının iptal edilmesi durumunda gerekçesi mükellefe bildirilir. Mükellefe bu durumun bildirildiği tarih de dahil olmak üzere ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup ancak henüz sonuçlandırılmamış KDV iade talepleri “Hızlandırılmış İade Sistemi” kapsamında gerçekleştirilmez.

- Mükellefin son beyan etmiş olduğu kurumlar beyannamesinin ekinde yer alan bilançoda yukarıda da sayılmış olan HİS sertifikası alabilmek için gerekli olan

---

<sup>101</sup> Fırat Demir, “ Hızlandırılmış İade Sisteminde (HİS) Son Durum: “KDV GUT İle Önceki Tebliğlerin HİS Özelinde Karşılaştırılması””, *Vergi Dünyası*, S. 419 (2016), s.171.

<sup>102</sup> Razkullah ÇETİN, “Yeni Düzenleme İle Hızlandırılmış İade Sisteminde (HİS) Ne Değişti?” İstanbul, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 258 (2014), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=24981>, (25.04.2018).

ilgili bilanço kalemlerinin asgari sınırının altına düşmesi ve son takvim yılına ait beyan etmiş olduğu muhtasar beyannamelerinde yer alan ortalama çalıştırdığı işçi sayısının %25'i aşan bir şekilde azalma olduğu durumlarda “HİS sertifikası” iptal edilir.

Mükellefin ilgili bilanço kalemlerine ilişkin tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her takvim yılında verilen muhtasar beyannamelere dayanılarak Aralık ayı muhtasar beyannamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde tespit edilir.<sup>103</sup>

- Defter ve belgelerini kanuni süre içerisinde ibraz etmeyen mükelleflerin “HİS sertifikası” kanuni sürenin dolduğu gün iptal edilir.
- Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren yedi gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde “HİS Uygulaması” kapsamında işlem yapılır.

- Mükellef hakkında ilgili vergi dairesine SMYİB düzenlediği veya kullandığı fiili ile ilgili “olumsuz rapor” gönderilmesi halinde, raporun ilgili vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve söz konusu tarihe kadar henüz neticelendirilmemiş iade taleplerinde HİS uygulanmaz ve “HİS sertifikası” iptal edilir.

Olumsuz rapora sonucunda yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar “HİS sertifikası” verilir. Yapılan tarhiyatın nihai yargı

---

<sup>103</sup> İnce, a.g.e., s. 137.

kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin sertifika alabilmesi için yukarıda da sayılan gerekli tüm şartları tekrar sağlaması gerekir.

Yargı kararı çıkmadan önce mükellef gerekli şartları yerine getirip özel esaslardan genel esas kapsamında iade taleplerinin yerine getirilmesi durumuna gelmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten itibaren 24 ay boyunca özel esaslara tabi olmayı gerektirecek ve sertifikayı iptal ettirecek şartların ortaya çıkmaması kaydıyla, mükellefe yeniden “HİS sertifikası” verilir.<sup>104</sup> Sonradan nihai yargı kararının gelmesi durumunda ise yukarıda da sayılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

- HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında, İdare tarafından belirlenen en az bir vergilendirme dönemi KDV iadeleri yönünden incelenir ve bu inceleme ivedi olarak sonuçlandırılır. Yapılan incelemede haksız/yersiz iade aldığı anlaşılan mükelleflerden; haksız/yersiz aldığı vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranı %5’i geçen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Bu mükelleflere, raporun vergi dairesine intikal tarihinden itibaren beş yıl süreyle tekrar sertifika verilmez.

Yukarıda yazan durumlardan herhangi bir tanesinin gerçekleşmesi durumunda mükelleflere verilen HİS sertifikası iptal edilmektedir. Mükelleflerin iade talepleri ise bundan sonraki süreçte sertifikanın iptal edilme nedenine göre ilgili esaslar çerçevesinde değerlendirilir.

### 3.2. ÖZEL ESASLARA GÖRE İADE

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade alacağı özel esaslara göre gerçekleştirilir. Bir başka ifadeyle mükellef nezdinde KDV iade süreci bakımından SMİYB kullanma veya düzenleme durumu bir olumsuzluk hali olarak ortaya çıktığında ve bu durum mükellef tarafından ortadan kaldırılmadığında iade süreci özel esaslar

---

<sup>104</sup> Fırat Demir, a.g.e., s.173.

olarak adlandırılan zorlaştırılmış bir süreçle tamamlanacağı anlaşılmaktadır.<sup>105</sup>KDV iadesi özel esaslar uygulamasında sıkça adı geçen sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, olumlu rapor, olumsuz rapor ve olumsuz tespit kavramları açıklanacak olunursa<sup>106</sup>;

- Sahte belge, gerçekte olmayan iş ve işlemler nedeniyle tamamen vergi ziyana sebebiyet vermek amacıyla düzenlenen belgeler,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçekte var olan iş ve işlem nedeniyle düzenlenmesi gereken faturaların miktar, tutar vb. içeriklerinin yine vergi ziyana sebebiyet vermek amacıyla gerçeğinden farklı olarak düzenlenen belgeler,
- Olumlu rapor, vergi inceleme elemanlarınca mükellefler hakkında düzenlenen raporlarda mükellefin iade talebinin doğruluğu ve uygunluğu kabul edilerek talep ettiği iade tutarını ödenmesini öneren rapor,
- Olumsuz rapor, vergi inceleme elemanlarınca mükellefler hakkında düzenlenen raporlarda mükellefin SMİYB düzenlediği veya kullandığı yönünde tespitlerin yer aldığı rapor olarak tanımlanabilir.

Olumsuz tespitler ise mükellefler hakkında;

- Gerçek bir faaliyet söz konusu olmadığı halde SMİYB düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi,
- SMİYB düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren bu mükelleflere mal teslimi ve hizmet ifasında bulunulması,
- Vergi Dairesince yapılan yoklamalarda mükellefin kayıtlı mükellefiyet adreslerinde bulunulmaması,
- Vergi inceleme elemanlarınca defter ve belge ibrazına ilişkin yazının tebliğ edilmesine rağmen vergi incelemesi ile ilgili olmak kaydıyla defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi,

---

<sup>105</sup> Sadık Ökçün, “Mal İhracı Nedeniyle Katma Değer Vergisi İadesinin Genel Çerçevesi Ve SMİYB Şeklindeki Bir Olumsuzluk Halinin Sürece Etkileri”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 305 (2018), s. 58.

<sup>106</sup> Ömer Batır, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında İzaha Davet Müessesinin Uygulaması”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 305 (2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31035> (02.06.2018)

- Birden fazla döneme ait KDV beyannamelerinin verilmemesi,
- Vergi dairesince haklarında 6183 sayılı AATUHK hükümleri gereğince geçici/tebiren tahakkuk ve haciz onayı alınarak işlem tesis edilmesi olarak tanımlanabilir.

Özel esaslar hükümlerinin düzenlenmesinde istenilen amaç iade edilecek KDV tutarının gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespit edilmesiyle, hazineye intikal etmemiş olan veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların yolsuzluk yoluyla iadesini önlemektir. Kanunda özel esaslara tabi mükellefler şu şekilde sıralanmıştır;<sup>107</sup>

- Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilenler,
- SMİYB düzenleme veya kullanma fiiline iştirak eden mükellefler de dahil olmak üzere SMİYB düzenleme veya kullanma konusunda haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler,
- SMİYB düzenleme haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerin iade taleplerinde bulunmasa bile bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ilebu kapsamdaki mükelleflerden haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu veya sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde de özel esaslar

---

<sup>107</sup> Mehmet Maç, “KDV İadelerinde Alt Firmalardan Kaynaklanan Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi* S. 294 (2017), s. 85.



uygulanmaktadır.<sup>108</sup> Özel esaslara tabi mükellefler ile bunlardan mal veya hizmet satın alan mükelleflerin iade taleplerinde de özel esas hükümleri uygulanmaktadır. Ancak özel esaslara tabi olan mükelleflere mal veya hizmet satanların iadeleri özel esas hükümleri kapsamına girmemektedir.<sup>109</sup> Özel esaslara tabi mükelleflere mal veya hizmet satan mükelleflerin iade taleplerinin de özel esas hükümlerinin kapsamına alınabilmesi için, haklarında sahte belge düzenleme raporu, sahte belge düzenleme tespiti, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespitlerinin bulunması gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ve sermayelerinin en az %51'i ve daha fazlası yukarıda sayılanlara ait olan mükellefler ise özel esaslara tabi olmazlar.

Özel esaslara göre işlem tesis edilmesi gereken mükellefler ve Özel Esasları gerektiren durumları Vergi İdaresince yapılan vergi incelemeleri, yoklamalar vb. teknik yollarla yapılan tespit ve raporlara bağlanan konularla sınırlı olarak Vergi İdaresince elektronik olarak sisteme girilen bilgi ve belgelerin KDV İadesi Kontrol Raporu diye adlandırılan Vergi İdaresinin elektronik programları tarafından raporlandırılmakta ve Vergi Dairelerince bu olumsuzluk tespitleri giderilmediği sürece KDV iadesi/Mahsup işlemi yapılmamaktadır.

Mükelleflerin iade işlemlerinin yapılabilmesi için özel esaslardan genel esaslara geçişi sağlaması gerekmektedir. Çalışmamızın karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri bölümünde söz konusu olumsuzluklara ve mükellef tarafından yapılması gerekenlere detaylı olarak yer verileceğinden bu bölümde çözüm yollarına değinilmemiştir.

---

<sup>108</sup> Mahmut Talay, "Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanımında Olası Mali Ve Cezai Yükümlülükler", *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 302 (2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30771> (02.06.2018).

<sup>109</sup> Oktar, a.g.e., s.727

#### 4. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

İndirimli KDV oranı denilen %1 ve %8 oranına tabi teslim ve hizmet yapan mükelleflerin, bu işlemlerini gerçekleştirebilmek için satın aldıkları mal ve hizmetlere, ATİK'lere ve genel giderlere ödedikleri KDV'den indirimle gideremedikleri kısım bu iade kapsamına girmektedir.

Söz konusu iadenin konusu indirim oranlı teslim ve hizmetleri bulunan mükellefleri kapsamaktadır. Genel orana tabi teslim ve hizmetler için indirimli orana tabi mal veya hizmet alışların oluşu iade hakkı doğurmamaktadır. Kısacası sadece alımların indirimli orana ait tabi olması iade hakkını doğurmamaktadır.

Ancak indirimli orana tabi teslim ve hizmetleri bulunan mükelleflerin, alımlarının bir kısmının veya tamamının indirimli oranda vergileniyor olması, iade hakkı doğmasını engellememektedir. Örneğin imal ettiği ürünleri %8 oranından satan bir üretici firma, imalatta kullandığı malzemelerin bir kısmının %1, bir kısmının %8 oranından satın almış olması iade hakkını engelleyici unsur değildir. Çünkü fabrikanın girdilerinde %1 veya %8 oranındaki malların yanı sıra elektrik, genel iade giderleri, amortisman tabi iktisadi kıymetler gibi %18 oranında vergilenen mallar da bulunacak, dolayısıyla satışlardan tahsil edilen %8 oranındaki KDV'den, faaliyete ilişkin olarak alışlardan yüklenilen tüm vergilerin indirilememesi halinde iade doğacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlerin tam veya kısmi istisna kapsamında oluşu bu bölümde açıklanan iade mekanizmasının dışına çıkılmasını gerektirmektedir. Örneğin bir kasabın %8 oranında KDV uygulayarak satışını yaptığı etleri, kamu yararına çalışan derneğe bedelsiz olarak teslim etmesi kısmi istisna kapsamına girdiğinden, bu şekilde teslim ettiği etleri alımında ödediği %8 oranındaki KDV, iade hesaplaması dışında tutulacaktır. Bir başka ifade ile kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen vergiler işin mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise, ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

Aynı durum ihraç kaydıyla satılan mal ve hizmetler için de söz konusu olup, ihraç kaydıyla satılan malların indirimli veya genel oranda vergileniyor oluşu, bu bölümde açıklanan Kanunun 29/2 inci maddesi kapsamında iade doğurmamaktadır. Dolayısıyla indirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemlere ilişkin yüklenilen vergiler bu kapsamda iade edilecek vergi olarak değerlendirilmeyecektir.

#### 4.1. İADE TUTARININ HESAPLANMASI

##### 4.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İade tutarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak ayı itibariyle başlanır. 3 aylık beyan dönemine tabi mükelleflerin indirimli orana tabi işlemleri bulunması halinde bu mükellefler de Ocak, Şubat ve Mart aylarına ilişkin ilk üç aylık dönem itibariyle hesaplamaya başlayacaklardır.<sup>110</sup> Çünkü bir önceki yıldan devredecek iade edilebilir tutar, yeni dönemde iade esas KDV tutarına dahil edilmez; devreden vergiye eklenir. İade edilebilir tutarın yeni dönemde devreden KDV'ye ekleneceği hususu birçok özelgede belirtilmiştir.

Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla %1 veya %8 oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür. Bir başka ifadeyle yüklenilen KDV'den hesaplanan KDV çıkarılıp fark bulunur. Önceki dönemden gelen iade edilebilir KDV ile toplanarak ay içi itibariyle "İadeye Esas KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar Ocak ayı devreden KDV tutarı ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

İade edilebilir KDV tutarının (cari dönem sonu iade edilebilir KDV) belirlenmesinde üç ihtimal vardır. Bunlar şu şekildedir.<sup>111</sup>

- Mükellefin beyan etmiş olduğu beyannamede sonraki döneme devreden KDV tutarı yoksa bu durumda, ilgili dönem için dönem sonu iade tutarı "sıfır" kabul edilir.

---

<sup>110</sup> Gökhan Dursun, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi", *Vergi Dünyası*, S. 435 (2017), s. 135.

<sup>111</sup> Dursun, a.g.e., s. 135.

- Mükellefin beyan etmiş olduğu beyannamede sonraki döneme devreden KDV tutarı varsa ve iadeye esas KDV tutarından fazlaysa ay sonu itibariyle iade edilebilir KDV tutarı, iadeye esas KDV tutarı olur.
- Mükellefin beyan etmiş olduğu beyannamede sonraki döneme devreden KDV tutarı varsa ancak iadeye esas KDV tutarından daha düşükse ay sonu itibariyle iade edilebilir KDV tutarı, sonraki döneme devreden KDV tutarı olur.

Bu konu bir örnek yardımıyla açıklanacak olursa mükellefin, Ocak 2018 döneminde;

- %1 oranına tabi yapmış olduğu teslimler sonucu hesapladığı KDV 2.500 TL ve yüklendiği KDV'si 5.000 TL'dir.
- %8 oranına tabi yapmış olduğu teslimler sonucu hesapladığı KDV 6.500 TL ve yüklendiği KDV'si 6.500 TL'dir.

Bu durumda indirimli orana tabi işlemlerde indirilemeyen KDV (11.000 - 9.000) 2.000 TL olacaktır. Ocak 2018 dönemine ait KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV tutarının 3.000 TL olduğu kabul edilirse, Ocak 2018 döneminde iade hesabına dahil edilecek tutar 2.000 TL olacaktır.

Söz konusu örnekte, Ocak 2018 dönemine ait KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV tutarının 1.500 TL olduğu kabul edilirse, bu durumda indirimli orana tabi işlemlerde yüklenilen KDV tutarının (2.000–1.500) 500 TL'si indirimle telafi edilmiş olduğundan, iade edilebilecek KDV tutarı 1.500 TL olacaktır. Sonraki döneme devreden KDV tutarı mevcut olmasaydı veya ödenecek KDV çıkmış olsaydı, bu dönem için iade edilecek KDV olmayacaktı.

Mükellefin Ocak ayında indirimli orana tabi işlemleri yoksa iade edilebilir KDV sıfır olarak dikkate alınır. Ancak mükellefin önceki aydan (yıl içerisindeki diğer aylar için) iade edilebilir KDV devri varsa cari dönem iade edilebilir KDV sıfır olmayacaktır.

Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar

düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu “İade Edilebilir KDV” tutarına ulaşılır.<sup>112</sup> Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

Örneğin Şubat 2018 döneminde indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla mükellefin yüklenmiş olduğu KDV tutarını 5.000 TL, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan KDV tutarının da 4.600 TL olduğunu kabul edilirse ve yukarıdaki örnekte Ocak 2018 dönemine ait iade edilebilir KDV tutarının 2.000 TL olarak hesaplandığı göz önünde bulundurulduğunda Şubat 2018 döneminde iadeye esas KDV tutarı  $(5.000 - 4.600 + 2.000)$  2.400 TL olacaktır ve bu rakam yine sonraki döneme devreden KDV tutarı ile karşılaştırılıp iade edilebilir KDV tutarı bulunacaktır. Şubat 2018 döneminde sonraki döneme devreden KDV tutarının 4.000 TL olduğunu kabul edilirse  $(4.000 > 2.400)$  2.400 TL iade edilebilir KDV olacaktır.

Hesaplanan iade edilecek KDV tutarı, 2006/10379 sayılı ve 06.05.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan dönemin Bakanlar Kurulu “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Edilecek Verginin Alt Sınırının Tespitine İlişkin Kararı” ile belirlenen 10.000 TL’lik alt limitin ilgili yıla kadar yeniden değerlendirme oranında artırılan miktarı (2018 yılı için 11.400 TL) aşıyorsa, sadece aşan kısım iade edilecek KDV tutarı olacaktır.

Yukarıda yer verilen iki örneğin sonucunda Şubat 2018 dönemi için hesaplanan iade edilecek KDV tutarı 2.400 TL olup, 2018 yılı için geçerli olan 11.400 TL’yi henüz aşmadığı için henüz iade mümkün olmamaktadır. Bu durumda takip eden dönemler itibariyle yukarıda açıklandığı şekilde hesaplama yapılmaya devam edilecektir. 2018 yılı sonuna kadar yapılan hesaplamalarda hiçbir dönemde 11.400 TL’yi aşan iade edilecek KDV çıkmıyorsa, bu yıl içerisinde mahsuben KDV iadesi hiçbir dönemde mümkün olmayacaktır.<sup>113</sup> Eğer yapılan hesaplamalar sonucunda 2018 yılı için alt sınır olarak belirlenmiş 11.400 TL’yi aşarsa ancak o dönemde, aşan kısım için mahsuben iade talebinde bulunulacaktır.

---

<sup>112</sup> Dursun, a.g.e., s. 135.

<sup>113</sup> Oktar, a.g.e., s.500.

Örneğin, mükellefin 2018 yılında aylar itibariyle, yukarıda açıklandığı şekilde hesaplanıp bulunan iade edilecek KDV tutarı aşağıdaki yer alan tablodaki rakamlar olduğu kabul edilirse;

2018 Yılı Dönemler	İade Edilecek Tutarı
• Ocak	800 TL
• Şubat	1.750 TL
• Mart	2.650 TL
• Nisan	3.200 TL
• Mayıs	4.500 TL
• Haziran	7.700 TL
• Temmuz	10.000 TL
• Ağustos	13.200 TL
• Eylül	15.340 TL
• Ekim	17.000 TL
• Kasım	19.250 TL

Bu durumda 2018 yılının Ağustos ayına kadar iade edilecek KDV çıkmamakta, Ağustos dönemi itibariyle mükellefin (13.200–11.400) 1.800 TL mahsuben iade alacağı olacaktır.

Eğer mükellef ilgili yıl içerisinde ilk defa iade talebinde bulunuyorsa ve iade talebinde bulunduğu dönemden önceki bir dönemde ödenecek vergi söz konusu olmuşsa ödenecek vergi çıkan dönemden önceki dönemlere ait iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

İndirimli orana tabi teslim ve hizmetleri sonucu iade alacağı doğan mükelleflerin, iade tutarları söz konusu işlemle ilgili yükledikleri vergiler ile hesapladıkları vergiler arasındaki farkın ilgili dönemde sonraki döneme devreden KDV tutarı ile karşılaştırılması sonucunda belirlenmektedir. Ancak, bu işlemler neticesinde hesaplanan vergi yüklenen vergilerden daha fazlaysa bu fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür.

Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemler kapsamında yapmış olduğu teslim veya hizmetler sonucu hesaplanan KDV'nin, söz konusu işlemin yapılması için yüklenmiş olduğu KDV tutarından yüksek olması durumunda, bunun diğer dönemlerdeki iade haklarını azaltıp azaltmayacağı konusu uzun bir süre tartışılmıştır. Bu konu üzerine Vergi İdaresi, 119 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde, indirimli orana tabi işlemler sonucunda hesaplanan vergi yüklenilen vergilerden daha fazlaysa bu fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülecektir açıklamasıyla görüşünü netleştirmiştir.<sup>114</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği ile yürürlükten kaldırılan 119 seri numaralı KDV Genel Tebliğindeki bu husus yine KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilmiştir.

#### **4.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden Veya Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması**

İzleyen yıl içerisinde iade talebi nakden veya mahsuben yapılabilmektedir. İzleyen yıl içerisinde iade edilecek tutarın hesaplanması durumunda yılı içerisindeki mahsuben iade tutarının hesaplanmasındaki açıklamalar aynı şekilde geçerlidir.

Yılı içinde iadesi gerçekleşmemiş olan verginin izleyen yıl içerisinde nakden veya mahsup yoluyla iade edilmesinde, yılı içinde iadesi gerçekleşmiş olan tutarlar varsa bu tutarlar dikkate alınmadan, aylar itibariyle kümülatif hesaplama yapılır. Hesaplanan iade tutarından, yılı içinde yapılan mahsuben (veya indirimli oranda vergilenen konut teslimleri için nakden) iadeler düşülür. Kalan tutardan işlemin yapıldığı yıl için belirlenmiş olan iadesi gerçekleşmeyecek alt limit tutarı da (2018 yılında 11.400 TL) düşülür.<sup>115</sup> Geriye kalan kısmın iadesi nakden veya mahsuben, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği dönemde yapılan karşılaştırmada

---

<sup>114</sup> Reşat Ebiri, "İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Önemli Bir Sorun Eksi (-) Fark Uygulaması-II", *Yaklaşım Dergisi*, S. 247 (2013), s. 124.

<sup>115</sup> Oktar, a.g.e. s. 514.

devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Buna göre;

- Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.
- Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.
- İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

İadesi yıllık olarak talep edilen vergilerin iadesinde azami iade tutarı belirlenirken kümülatif tutar dikkate alınır. Aylık bazda iade rakamının azami tutarı aşması bu durumu değiştirmez.

#### **4.1.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV**

İade hesabına dahil edilecek yüklenilen KDV'nin hesaplanması en az iade yöntemi kadar önemli bir konudur. Çünkü indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yapılan iadelerde iade edilecek tutar, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştirilebilmesi için yüklenildiği ancak indirimle giderilemeyen tutar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yüklenilen KDV'den kastın indirimli orana tabi mal veya hizmetin ifasının gerçekleştirilebilmesi için mükelleflerin ödemiş oldukları vergi olduğu vergidir. Ancak indirimli orana tabi işlemlerin teslimi veya ifasının gerçekleştirilebilmesi için mal alımlarının dışında da harcamalarının olacağı tabidir. Söz konusu olan diğer harcamalar ise genel giderler ve amortisman giderleridir.

Dolayısıyla, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade taleplerinde hesaplanacak iade tutarının içerisinde, öncelikli olarak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler yer almalıdır. Daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilmelidir. Bu şekilde



hesaplanan tutarın üstüne amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir. ATİK'ler üzerinden iade hesabına verilebilecek payın en yüksek tutarı, azami iade edilebilir vergi tutarı (teslim bedeli x %18) ile iadesi talep edilen tutar arasındaki fark kadar olabilir. Söz konusu iktisadi kıymetlerin mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde ise yüklenilen KDV, bu ATİK'lerin işletmenin bilançosunda aktife alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilir.<sup>116</sup> Yatırım döneminde henüz işletme açısından aktifleşmemiş olan, diğer bir ifade ile ATİK niteliği kazanmayan giderler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin iade hesabına alınıp iadesinin talep edilmesi mümkün değildir.

Mükellefler yükledikleri KDV'yi tamamen doğru olarak hesaplamak zorunda olduklarından doğrudan mal ve hizmet alışları nedeniyle yüklenilen KDV'nin, genel giderler nedeniyle yüklenilen KDV'nin ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'nin doğru olarak hesaplamaları gerekmektedir.<sup>117</sup> Ancak yüklenilen KDV'nin doğru olarak hesaplanabilmesi için her duruma uygun bir formül bulunmamaktadır. Yüklenilen KDV hesaplanırken, yüklenilen toplam KDV'ler içerisinde iadeye konu olan indirimli orana tabi işlemlere isabet eden kısmının doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu hesaplama sonucunda bulunacak verginin, daha önceki dönemlerde indirimle giderilip giderilmediğinin de tespit edilmesi gerekmektedir.

Yüklenilen vergilerin hesabı yapılırken indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ve indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dikkate alınmamalıdır. Örneğin net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında olan ancak ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan konutların teslimlerinden doğan KDV iade taleplerinde bu ürünlerin teslimi konut tesliminden bağımsız teslim olarak değerlendirilmektedir. Bu ayırımın yapılabilmesinin temelinde söz konusu ürünlerin sökülüp başka bir yerde kullanılabilmesi yatmaktadır. Söz konusu ürünlerin teslimi ayrı bir teslim olarak değerlendirildiğinden teslimi gerçekleşen eşyalara tabi oldukları ilgili KDV oranı

---

<sup>116</sup> M. Aykut Kelecioğlu, *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Uygulama Rehberi*, 1. b., Ankara: Türmob Yayınları, 2007, s. 44.

<sup>117</sup> Gülten Pirlepel, "İndirimli Orana Tabi KDV İadesi", *Bilanço Dergisi*, S.154 (2015), s. 69.

uygulanması gerekmektedir.<sup>118</sup> Bu ürünlerin temininde yüklenilen KDV'lerde iade hesabına dahil edilmeyecektir. Kısacası böyle bir durumun söz konusu olduğunda indirimli orana tabi olmayan ürünlerin faturada ayrıca gösterilerek ve genel oranda KDV hesaplanarak belirtilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutun inşasında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşakabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilebilmektedir.

150 m<sup>2</sup>'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, (Danıştay Dördüncü Dairesinin 2/3/2017 tarihli ve Esas No:2014/4835 Karar No:2017/2170 sayılı Kararı ile iptaline karar verilmiştir.)alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

---

<sup>118</sup> Nuri Değer, "İndirimli Orana Tabi Teslim Ve Hizmetlere İlişkin KDV'ler ", *Yaklaşım Dergisi*, S.240 (2012), s. 14.

KDVGUT'nde indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinin hesaplanma yöntemi aşamalı bir şekilde hesaplanması istenmiştir. Bu aşamalar özetle şu şekildedir.<sup>119</sup> Öncelikli olarak indirimli orana tabi işlemin bünyesinde doğrudan kullanılan harcamaların vergileri hesaplanmalıdır. Daha sonra iadesi talep edilebilir azami vergi tutarı ile iadesi talep edilen tutar arasında fark var ise öncelikli olarak genel giderlerden daha sonra ATİK'lerden pay verilmelidir. İadesi talep edilen verginin hesabında genel giderlerin iadesi talep edilebilir azami vergi tutarını aşacak şekilde dahil edilip edilmeyeceği konusunda Gelir İdaresi'nin farklı yönde uygulamaları mevcuttur.

#### 4.2. İADE İŞLEMLERİNİN YAPILMASI

İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak hesaplanan KDV iadeleri, mükellefin talebine bağlı olarak aylık mahsuben veya belirlenen işlemlere ait olanlar nakden iade edilebilmektedir. Yıl içerisinde iade talep edilmemesi durumunda takip eden yılın Ocak-Kasım ayları arasındaki herhangi bir dönemde nakden veya mahsuben yerine getirilebilecektir.<sup>120</sup> Aylık mahsuplardan sonra kalan tutarın takip eden yılın Kasım ayına kadar nakden veya mahsuben iadesi mümkün olduğu gibi, takvim yılı içinde hiç mahsuben iade talebinde bulunulmadan toplam iade edilecek verginin takip eden yılın Ocak-Kasım dönemleri arasında nakden veya mahsuben iadesi de mümkündür.

##### 4.2.1. Yıl İçinde Mahsuben İade Talepleri

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan ve yılı içinde talep edilen mahsuben iade taleplerinde tablo:5'te değinildiği üzere, iade rakamı 5.000 TL'nin altında ise teminat, YMM raporu veya VİR aranılmadan yerine getirilmektedir. 5.000 TL'yi aşan iade talepleri ise teminat, YMM raporu veya VİR sonucuna göre yerine getirilmektedir. Mahsubu talep edilen tutarın miktarına bakılmaksızın mükelleflerin izlemeleri gereken yol ve iade sürecinde ortak hususlar vardır. Bu hususlar aşağıdaki gibidir.

---

<sup>119</sup> Vural, a.g.e., s. 917.

<sup>120</sup> Kemal Oktar, "7104 Sayılı Kanun Sonrası KDV İndirim Sistematiği-II", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.309 (2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31447> (04.09.2018)

#### **4.2.1.1. Beyan Döneminin Tespiti**

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan yılı içindeki mahsuben iade talebi, mahsup hakkının doğması şartıyla mükellefin iade talebinde bulunduğu vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

#### **4.2.1.2. İade Talep Süreci**

Mükellefler, KDV beyannamelerini ilgili vergilendirme döneminden bir sonraki ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar beyan etmekle yükümlüdürler. İade talebi 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında yer alan “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosundan “406-İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade (Yılı İçinde Aylık Mahsuben İade)” satırında beyan edilir, satırın “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa toplam işlem bedeli, “İadeye Konu Olan KDV” sütununa belirlenen iade tutarı yazılır.

Mükellefler, KDV beyannamesini verdikten sonra standart iade talep dilekçesi ile iade talebinde bulunabilir. Mükelleflerin iade talebinde bulunurken hazırlamaları gereken belgeler aşağıdaki şekildedir;

- Standart iade talep dilekçesi,
- İlgili takvim yılının ilk ayından başlamak üzere mahsuben iade hakkının doğduğu döneme kadar gerçekleştirilen alışlara ait faturalar ve benzeri belgelerle birlikte ilgili dönemde gerçekleştirilen indirimli orana tabi satışlara ait fatura ve benzeri belgelere ait liste,
- İlgili takvim yılının ilk ayından başlamak üzere mahsuben iade hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo,
- Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu hazırlanması gerekmektedir.

Kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda

sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış belgenin de olması gerekmektedir.

#### ***4.2.1.3. İade Talebinin Değerlendirilmesi***

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan ve yılı içinde talep edilen mahsuben iade talepleri iade rakamı 5.000 TL'nin altında ise teminat, YMM raporu veya VİR aranılmadan yerine getirilmektedir. Ancak iade rakamı 5.000 TL'yi aşıyorsa 5.000 TL'yi aşan kısmın iadesi teminat, YMM raporu veya VİR sonucuna göre değerlendirilip yerine getirilmektedir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ve sermayelerinin en az %51'i ve daha fazlası yukarıda sayılanlara ait olan mükelleflerin mahsuben iade taleplerinde iade tutarı gözetmeksizin iade talepleri yerine getirilir.

Mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerinden doğan mahsup taleplerinde istenilen belge ve bilgilerin tamamlanıp iade talebine ilişkin KDVİRA sistemi tarafından türetilen KDV İadesi Kontrol Raporunun da vergi dairesine gelmesi üzerine iade talebi değerlendirilir. Eğer KDVİRA tarafından olumsuzluk tespit edilmemesi ve gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanmış olması durumunda iade süreci tamamlanır. Olumsuzluk tespit edilmesi durumunda olumsuzluk tespit edilmeyen tutarların iadesi gerçekleştirilir. Ancak kalan tutarlarının mahsuben iadesi olumsuzlukların giderilmesi durumunda yapılabilir.

#### ***4.2.1.4. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar***

Mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının, KDV iadesinde çalışmanın 3.1.2. Mahsuben İade konusunda belirtilen borçlar ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına mahsubunu talep edebilirler. Ayrıca iade alacakları, mükellefin kendisine ait; ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına, SGK prim borçlarına ve en az %51 hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup edebileceklerdir.

#### **4.2.2. Yıl İçinde Nakden İade Talepleri**

Yılı içerisinde mahsuben yapılan iadelerin yanında bazı durumlarda nakden iadelerde yapılmaktadır. İndirimli orana tabi konut teslimleri ile traktör, iş makinası, tarım makine ve aletleri, dikiş makinesi, torna ve freze makinaları teslimlerinden doğan yılı içindeki vergilendirme dönemleri itibariyle 5.000 TL'yi aşmayan nakit iade talepleri teminat, YMM raporu veya VİR aranılmadan yerine getirilmektedir.<sup>121</sup> Ancak bu tutarın üzerindeki nakit iade talepleri teminat, YMM raporu veya VİR sonucuna göre yerine getirilecektir.

Öte yandan YMM raporlarında, geçerli olacak azami iade sınırı iadenin talep edildiği yıl için belirlenen tutar olacaktır. Örneğın; 2017 yılında gerçekmiş olan işlemlerle ilgili olarak YMM raporuyla 2018 yılında iade talep edilmesi durumunda 2018 yılı için belirlenen azami iade edilebilir tutar geçerli olacaktır.

#### **4.2.3. İzleyen Yıl İçindeki İade Talepleri**

Yılı içerisinde mahsuben iadesi yapılmayan verginin iadesi mükellefin isteği doğrultusunda izleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben yapılabilmektedir. Eğer yılı içerisinde iade rakamının belirli bir kısmına mahsup talep edilmişse, mahsuben iade yapılmamış gibi bu tutarlar dikkate alınmadan aylar itibariyle kümülatif hesaplama yapılacaktır. Hesaplanan iade tutarından, yılı içinde yapılan mahsuben veya nakden iadeler düşülecektir. Kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt limiti (2018 yılı için 11.400 TL'yi) aşan kısmın nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilecektir.

İade talebi en erken bir sonraki yılın Ocak dönemine ait KDV beyannamesi ile en geç Kasım dönemine ait olup KDV beyannamesi ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

---

<sup>121</sup> Oktar, a.g.e., s. 513.

İadesi talep edilebilecek tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarı ile karşılaştırılacaktır. İadenin talep edildiği döneme ilişkin karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınacaktır.

İadesi yıllık olarak talep edilen vergilerin iadesinde azami iade tutarı belirlenirken kümülatif tutar dikkate alınır. Aylık bazda iade rakamının azami tutarı aşması bu durumu değiştirmez.

Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan ve izleyen yıl içinde mahsuben veya nakden iade taleplerinde takip etmeleri gereken yol ve iade sürecine ilişkin hususlar aşağıdaki gibidir.

#### **4.2.3.1. Beyan Döneminin Tespiti**

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan ve yılı içinde mahsuben iade edilmeyen verginin izleyen yıl içerisinde mahsuben iadesi izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ait 1 No.lu KDV beyannamelerinden herhangi birisi ile beyan edilir. İşlemin yapıldığı yılı izleyen yıl aşıldıktan sonra düzeltme yoluyla iade talep edilmesi mümkün değildir.

#### **4.2.3.2. İade Talep Süreci**

Mükellefler KDV beyannamesini vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler. Yılı içerisinde mahsuben iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde, KDV Beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında yer alan “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosundan “439-İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade (Yıllık)” satırı seçilir, bu satırın “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa önceki yıldaki toplam işlem bedeli, “İadeye Konu Olan KDV” sütununa belirlenen iade tutarı yazılır.

Mükellefler, KDV beyannamesini verdikten sonra standart iade talep dilekçesi ile iade talebinde bulunabilir. Mükelleflerin iade talebinde bulunurken hazırlamaları gereken belgeler yılı içerisinde mahsuben talep edilen iadelerde olduğu gibidir.

#### 4.2.3.3. İade Talebinin Değerlendirilmesi

İzleyen yıl içinde mükelleflerin indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla doğan KDV iade alacakları için istekleri doğrultusunda nakden veya mahsuben iade yapılabilmektedir. İade tutarı 5.000 TL'yi aşmıyorsa iade talebi nakden veya mahsuben olmasına bakılmaksızın teminat, YMM raporu, VİR aranmaksızın yerine getirilecektir. Ancak iade tutarı 5.000 TL'yi aşmıyorsa bu durumda iade talebinin mahsuben veya nakden olmasına bakılmaksızın teminat, YMM raporu veya VİR aranacaktır.

İade talebinin değerlendirilme aşaması yılı içindeki mahsuben iade taleplerinin değerlendirme aşamasındaki hususlarla genel olarak aynıdır. Yılı içindeki mahsuben iade taleplerinde olduğu gibi iade rakamının 5.000 TL'yi aşıp aşmadığına bakılacak ve tutar 5.000 TL'yi aşmıyorsa KDVIIRA raporunun vergi dairesine gelmesi üzerine iade talebi değerlendirilmeye alınacaktır. İade talep edilen tutar 5.000 TL'yi aşmıyorsa KDVIIRA raporunun vergi dairesine gelmesinin yanı sıra diğer istenilen belgelerinde tamamlanması neticesinde değerlendirilmeye alınacaktır.

Yılı içerisinde iadesi gerçekleşmeyen KDV varsa izleyen yılda ayrıca iade talebinin olması gerekmektedir. Dolayısıyla yılı içerisindeki iade talebi için hazırlanan YMM raporunun izleyen yıldaki iade talebi için geçerliliği söz konusu değildir. İzleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

İzleyen yıl içerisinde yapılan iade talebi örnek yardımıyla açıklanacak olursa, Mükellef (A)'ya 2017 takvim yılında iade alacağını 10.000 TL'yi aşan kısmı olan 9.500 TL iade edilmiştir. Mükellef 2017 yılının tamamı için iade tutarını 10.000 TL'lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan 27.100 TL olarak hesaplamıştır. Mükellef (A)'ya 2018 yılında iade edilebilecek azami tutar  $[27.100 - (10.000 + 9.500)] = 7.600$  TL'dir.

Mükellef iade alacağını Nisan 2018 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir. Mükellefin 2018 yılının Ocak-Nisan arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir:

- Ocak / 2018 → 3.200 TL
- Ocak / 2018 → 4.300 TL



- Mart / 2018 → 1.000 TL
- Nisan / 2018 → 4.400 TL

Mükellefe yapılacak iade tutarı, devreden verginin en düşük olduğu Mart 2018 dönemindeki 1.000 TL ile sınırlıdır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE YMM RAPOR UYGULAMASI

#### 1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİN KDV İADESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kamu gelirlerinin en önemli kaynaklarından biri KDV'dir. Her geçen yılda kamu gelirlerinin içerisinde KDV oranının arttığı görülmektedir. KDV kamu gelirleri için bu kadar önemli olmasının yanı sıra devletin piyasa içerisinde kullanmış olduğu çok önemli bir enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü KDV oranlarını çalışmamızda belirttiğimiz gibi esasen %10 olmasına rağmen Cumhurbaşkanı bu oranı kanunda belirtilen oranlar dahilinde arttırmaya veya azaltmaya yetkisi vardır. Cumhurbaşkanı kendisine verilen bu yetkiyi kullanarak herhangi bir sebeple gerekli gördüğü bir durumda KDV oranlarını değiştirmektedir.

Örneğin, devlet sıfır araç satışlarını arttırmak isterse KDV oranı %18'den %1'e düşürüp sıfır araç piyasasına büyük bir hareketlilik getirebilir. KDV oranını değiştirme örneğini hali hazırda konutların tesliminde görmekteyiz. 31.10.2018 tarihine kadar %18'lik orana tabi konutlar ile işyerlerinin (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanların) teslimi %8 vergi oranına indirilmiştir. Gerekli gördüğü takdirde herhangi bir sektörde KDV oranlarını artırıp söz konusu piyasadaki satışları da azaltabilir. KDV'nin büyük bir gelir kaynağı olmasının yanında böyle bir enstrüman olarak kullanılması da KDV'nin önemini daha fazla artırmaktadır.

KDV oranlarının düşürülmesi sonucu mükelleflerin indirimli orana tabi denilen teslim ve ifaları gerçekleştirmeleri sonucunda KDV yükünün mükellefler üzerinde kalmaktadır. KDV yükünün indirim yoluyla telafi edilemediği durumlarda iade yoluyla telafi edilmektedir.

Ancak KDV iadesi her zaman sorun üreten bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu konu hakkında çok fazla sayıda KDV genel tebliği, iç genelge, özelge ve KDV iade rehberi yayınlamış olduğunu ve hala da yayınlamakta olduğunu görmekteyiz.

Devlet, KDV iade talepleri yerine getirilirken iade taleplerinin çok fazla sayıda olması, iade tutarların toplamının çok yüksek olması, haksız ve fazla iadelerden kaçınılması, devlet bütçesinin zarara uğratılmasının önlenmesi adına vergi dairelerinden iadelerin kapsamlı bir şekilde incelenmesini daha sonra iade taleplerinin yerine getirilmesini istemektedir. Böyle bir iade incelemesi ise hem vergi dairelerinin iş yükünü arttırmakta hem de personel yetersizliği gibi problemleri karşımıza çıkarmaktadır.

Mükellefler açısından bu iade sistemine baktığımız zaman asıl problemin burada yaşandığını görmekteyiz. Çünkü günümüz koşulları göz önünde bulundurulduğunda finansmanı güçlü, kendi varlıklarıyla ayakta duran firmalar yerine finansman sıkıntısı çeken, yabancı kaynakları bir hayli fazla olan ve bunlar sonucunda da faiz ödemeleriyle karşı karşıya kalan firmalar görmekteyiz. Bu yüzden KDV iade taleplerinin bir an önce yerine getirilmesi mükelleflerin ticari faaliyetleri açısından büyük bir önem taşımaktadır.

İade sistemi içerisinde en karmaşık olanı şüphesiz indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadeleridir. Çünkü birçok özellikli konuyu ve dikkat edilmesi gereken fazlaca hususu bünyesinde barındırmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde karşılaşılan sorunlara ve bu sorunlar karşısında yapılması gerekenlere değinilip iade taleplerinin daha kolay ve daha kısa sürede yerine getirilmesi amaçlanmaktadır.

### 1.1. MEVZUATTAKİ BOŞLUKLARDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Günümüz dünyasının pek çok noktasında karşımıza yasal düzenlemeler çıkmaktadır. Bu yasal düzenlemeler bizler için bir yol haritası niteliğindedir. Çünkü yasal düzenlemelerin var olması yapılması gereken veya yapılmaması gereken kuralların belirlenmesi açısından önemlidir. Yasal düzenlemelere uyulması ise ortaya çıkabilecek karmaşıklıkları ve sorunları engellemektedir.

Yasal düzenlemeler hayatımızın her noktasında bu kadar önemli bir hususken hiç şüphesiz KDV iade sürecinin de en önemli noktalarından biridir. Çünkü KDV

iadeleri belirlenmiş olan yasal dayanaklar üzerinden gerçekleştirilmektedir. KDV iadelerinin yasal dayanağı 3065 sayılı KDV Kanunudur.

Ancak kanunların içeriğinin kısa olması ve anlatım dilinin ağır olması neticesinde kanunlar mükellefler tarafından açık ve tam olarak anlaşılmamakta ve uygulama noktasında sorunlar kaçınılmaz olmaktadır. Bu kanunların daha açık olması ve doğru bir şekilde uygulanması açısından İdarenin kanunların yanı sıra tebliğler, sirküler, kitapçıklar, broşürler vb. yayınladığını görmekteyiz. Bu konudaki en önemli örnek ise 26.04.2014 tarihinde 28983 numarayla Resmi Gazete’de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ve ilgili diğer uygulama tebliğleridir.

Bu çalışmalar yapılmış olmasına rağmen hali hazırda KDV iadelerinin temel taşı olan düzenlemelerde boşluklar bulunmaktadır. İade türleri arasında en karmaşık ve en özellikli olanının indirimli orana tabi işlemler olduğu ise açıktır. Bunun yanı sıra bu iade türünün sıkı şekil şartlarına bağlanmış olması ve fazlaca teferruatlı olması sonucunda bir takım aksaklıkların yaşanması kaçınılmaz olmaktadır.

Bu aksaklıkların önlenmesi için öncelikli olarak indirimli orana tabi işlemleri tek mevzuat çatısı altında birleştiren yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Bunun yanı sıra vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve vergi kanunları arasında birliğin sağlanması en büyük gerekliliklerden biridir. Daha sonra İdare tarafından yoruma açık olan eksikliklerin mutlaka giderilmesi gerekmektedir. Örnek olarak belirtilmek gerekirse KDVGUT’nde yer alan indirimli orana tabi işlemlerin iadesi için hazırlanmış olan örneğin genelden özele indirilerek daha detaylı hale getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu tebliğde örnek olarak sunulan bu çalışma esas alınarak, mükelleflerin inşaat teslimlerinden kaynaklanan indirimli orana tabi iade işlemleri için hazırlaması gereken bilgileri, tabloları hazırlaması mümkün değildir. Dolayısıyla daha fazla örneklere yer verilip iade olarak alınacak KDV’nin hesaplanma şekli, yöntemi vb. konusunda mevzuattaki boşlukların giderilmesi sorunları büyük ölçüde ortadan kaldırılacaktır.

Aslında bu sorun iki tarafı olan bir problemdir. Sorunun diğer tarafını mükelleflerin ilgisiz oluşu oluşturmaktadır. Mükelleflerin veya iade sürecini yürüten müşavirlerin çıkarılan tebliğlere, yapılan eğitimlere karşı ilgisiz olduğu görülmüştür. İdarenin üzerine düşeni tam olarak yaptığını ve iade sürecini daha anlaşılabilir hale

getirdiği düşünülse bile bu sorun tamamen ortadan kalkmayacaktır. Çünkü mükelleflerin kendilerini geliştirmeleri, yapılan son değişiklikleri ve ilgili eğitimleri yakından takip etmeleri gerekmektedir. Bu süreç iki taraflı yürütülmediği halde indirimli orandan kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi uzun süreler almaya devam edecektir. Bu süreç böyle devam ettiği sürece KDV iadelerinin etkinliğinden bahsedilmesi mümkün olmayacaktır.

## 1.2. KDV İADESİ KONTROL RAPORLARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Günümüzde elektronik vergisel uygulamaların, oldukça geniş yer tuttuğu ve her geçen gün daha çok önem kazandığı görülmektedir. Elektronik vergisel uygulamaların içerisinde yer alanlar bir tanesi de KDV İadesi Risk Analiz Sistemidir (KDVİRA).<sup>122</sup> Gelir İdaresi Başkanlığınca KDV iadesi taleplerinin yerine getirilmesinde 2010 yılından itibaren KDVİRA uygulamaya başlanmıştır. KDVİRA sistemi ile tüm mükelleflerin KDV iadesine ait talepleri elektronik ortamda sistemsel olarak analize tabi tutulmaktadır.<sup>123</sup> Bu sonuçlar bir gün içerisinde tamamlanarak vergi dairelerinin sistemine aktarılmaktadır.

KDVİRA sistemi bir gün içerisinde, KDV iadesi talebinde bulunan bütün mükelleflerin internet vergi dairesi sistemine yükledikleri bilgiler ile diğer kamu ve özel kuruluşları tarafından yasal zorunluluk nedeniyle yükledikleri verilerde dahil olmak üzere tüm bu verileri kendi verileri ile karşılaştırmakta ve her bir iade talebine ait olarak ayrı bir rapor üretmektedir.<sup>124</sup> Üretilen bu rapor KDV İadesi Kontrol Raporu olarak adlandırılmaktadır.

KDVİRA sisteminin öncesinde iade talep süreci kağıt ortamında yapılmakta ve standart olmayan verilerle kontrol edilmekteydi. Bu iade süreci vergi dairesi personelinin fazla mesaisine ihtiyaç duymasının yanı sıra olası hata ve yanlışlıkların önünü açmaktaydı. KDVİRA sistemiyle iade işleminde ortaya çıkan yanlış ve eksiklikler ile hataların düzeltilmesini, vergi idaresinin kırtasiyecilikten kurtulmasını,

---

<sup>122</sup> Uğur Doğan, “Vergi Teknolojileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 322 (2015), s. 9.

<sup>123</sup> Uğur Doğan, “KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 288 (2012), s. 54.

<sup>124</sup> Ferhat Çanakkale, “Teknolojik İlerlemenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329 (2016), s. 58.

iade sürecinin hızlandırılmasını, bu işlemlere asgari bir standart getirilmesini ve uygulama birliğini sağlamayı amaçlanmaktadır.<sup>125</sup> KDVİRA sisteminin uygulamada amacına uygun sonuçlar verdiği görülmektedir. Bu sistem ile KDV iade taleplerinin analiz süreci başka bir işleme gerek kalmaksızın otomatik olarak gerçekleşmekte ve daha önce manuel gerçekleşen tüm kontrol ve analizler otomatik olarak sonuçlandırılarak tespit edilen olumsuzluklar ilgililere raporlanmaktadır. Ayrıca bu sistemle birlikte iade işlemlerinin bütün aşamaları Vergi İdaresi ve mükellef tarafından takip ve kontrol edilebilmesini de olanaklı hale getirilmiştir.<sup>126</sup>Böylece KDV iade sürecinin daha etkin olması sağlanmıştır.

Ancak ilgililere sunulan söz konusu KDV İade Kontrol Raporunda her bir KDV iade türü için oldukça ayrıntılı analizler yapılmaktadır. KDV iade raporunda yapılan analizler Genel Esaslar Kontrol Bölümü (GEK) ve Özel Esaslar Kontrol Bölümü (OEK) olarak karşımıza gelmektedir.

OEK bölümünde KDVGUT'nin özel esaslar bölümünde yer alan düzenlemelere yönelik kontroller yapılmaktadır. Yapılan bu kontroller sonucu karşılaşılan sorunlara ve çözümü için izlenmesi gereken yollara yine tebliğin özel esaslar bölümünde yer alan bilgiler ışığında yer verilecektir.

GEK bölümünde ise her bir KDV iade türünün özelliklerine göre sorgulamalar yapıldığı gibi tüm iade talepleri için ortak olan alt mükelleflerin beyanname kontrolleri, yüklenilen ve indirilecek KDV listesindeki belgelerin tarih, fatura numarası, tutarlarının kontrolü, mükerrer fatura kontrolü gibi sorgulamalarda yapılmaktadır. Ancak çalışmamızda tüm KDV iadeleri için ortak hususların kontrolünün yapıldığı bölümlere değinmeyip daha karmaşık ve özellikli konu olan sadece indirimli orana tabi işlemlere ait yapılan sorgulamalara ve izlenmesi gereken yollara yer verilecektir.

---

<sup>125</sup> Abdullah Karaboyacı, Özkan Ergüden, “Katma Değer Vergisi İadesi ve KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Uygulaması”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 285 (2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29077>, 02.04.2018.

<sup>126</sup> Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme” , *International Journal of Public Finance*, S.2 (2016), s. 184.

### **1.2.1. Özel Esaslar Kontrol Bölümünde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade alacağı özel esaslara göre gerçekleştirilmekte ve olumsuzluk tespitleri giderilmediği sürece KDV iade işlemleri yapılmamaktadır. Mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için özel esaslardan genel esaslara geçişinin sağlanmış olması gerekmektedir.

Ancak uygulamada görüldüğü üzere tespit edilen bu hususlarda kast edilenin ne olduğu, nasıl bir yol izlenmesi gerektiği mükellefler tarafından tam olarak bilinmemekte ve anlaşılmamaktadır. Dolayısıyla iade süreci uzamakta ve hem devlet açısından hem de mükellefler açısından gereksiz yere zaman kaybı olmaktadır.

Sistematikleştirilmiş özel esas sorgulamalarında iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Aşağıdaki yer alan tablolarda ise Vergi İdaresi tarafından aynı çerçevede sistematikleştirilmiş olan uygulama örnekleri dikkate alınarak KDV iadesi kontrol raporları OEK kapsamında yapılan sorgulamalara ve bu sorgulamalar neticesinde izlenmesi gereken yollara yer verilmiştir. Böylece mükelleflerin kısa sürede haklarında tespit edilen olumsuzlukları ortadan kaldırılması ve iade taleplerinin yerine getirilmesi amaçlanmaktadır.

#### **1.2.1.1. İade Talep Eden Mükellefin SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-1 sorgulamalarında mükelleflerin, SMİYB düzenleme fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükelleflerin haklarında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlenmesi gereken yollara tablo:6'da değinilmiştir.

**Tablo 6. OEK – 1 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef hakkında SMİYB düzenleme fiiline ait vergi inceleme raporunun olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Mükellef hakkında böyle bir rapor varsa KDV iadesi özel esaslara göre

	yapılacağı için kontrol edilmektedir.				
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükellef hakkında böyle bir rapor varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecektir.				
<b>ÇÖZÜM</b>	<b>Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunan Mükellefler</b>				
	Raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle henüz sonuçlanmamış KDV iadesi talepleri de dahil olmak üzere,				
	↓				
	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">Sahte Belge Düzenleyenler</td> <td style="width: 50%;">Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler</td> </tr> <tr> <td>5 kat teminat karşılığında</td> <td>4 kat teminat karşılığında</td> </tr> </table>	Sahte Belge Düzenleyenler	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler	5 kat teminat karşılığında	4 kat teminat karşılığında
	Sahte Belge Düzenleyenler	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler			
	5 kat teminat karşılığında	4 kat teminat karşılığında			
	Teminatlar VİR'e göre çözülür				
	↓				
	Teminat verilmezse münhasıran VİR'e göre				
	<b>Genel Esaslara Geçiş (Aşağıdaki şartlardan herhangi birinin gerçekleşmesi halinde)</b>				
↓					
Tarihyatın yargı kararları ile terkinin,					
↓					
Mükellef adına kesilen vergi ve cezanın tamamıyla ödenmesi ya da teminat gösterilmesi ve mükellef hakkında olumlu bir raporun vergi dairesine intikali,					
↓					
Yapılan tarihyatın ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi kaydıyla mükellefin talebi üzerine yapılan inceleme sonucuna göre oluşacak olumlu raporun vergi dairesine intikal etmesi,					
↓					



	Özel esaslara alınan dönemden itibaren zamanaşımı bakımından sahte belgede 5 yıl, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede 4 yıllık sürenin geçmesi gerekmektedir.
--	--

**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

### 1.2.1.2. İade Talep Eden Mükellefin SMİYB Kullanma Raporu Kontrolü

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-2 sorgulamalarında mükelleflerin, SMİYB kullanma fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükelleflerin haklarında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlenmesi gereken yollara tablo:7'de değinilmiştir.

**Tablo 7. OEK – 2 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef hakkında SMİYB kullanma fiiline ait vergi inceleme raporunun olup olmadığını kontrolü yapılmaktadır.														
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Mükellef hakkında böyle bir rapor varsa KDV iadesi özel esaslara göre yapılacağı için kontrol edilmektedir.														
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükellef hakkında böyle bir rapor varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecektir.														
	<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr> <td colspan="2"><b>Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunan Mükellefler</b></td> </tr> <tr> <td colspan="2">Raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle henüz sonuçlanmamış KDV iadesi talepleri de dahil olmak üzere,</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">↓</td> </tr> <tr> <td>Sahte Belge kullananlar</td> <td>Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullananlar</td> </tr> <tr> <td>4 kat teminat karşılığında</td> <td>3 kat teminat karşılığında</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Teminatlar VİR'e göre çözülür</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">↓</td> </tr> </table>	<b>Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunan Mükellefler</b>		Raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle henüz sonuçlanmamış KDV iadesi talepleri de dahil olmak üzere,		↓		Sahte Belge kullananlar	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullananlar	4 kat teminat karşılığında	3 kat teminat karşılığında	Teminatlar VİR'e göre çözülür		↓	
<b>Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunan Mükellefler</b>															
Raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle henüz sonuçlanmamış KDV iadesi talepleri de dahil olmak üzere,															
↓															
Sahte Belge kullananlar	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullananlar														
4 kat teminat karşılığında	3 kat teminat karşılığında														
Teminatlar VİR'e göre çözülür															
↓															

<b>ÇÖZÜM</b>	Teminat verilmezse münhasıran VİR'e göre
	<b>Genel Esaslara Geçiş</b> (Aşağıdaki şartların herhangi birinin gerçekleşmesi halinde)
	↓
	Bu belgelerin mükellefin indirilecek KDV hesabından çıkarılarak dönem KDV beyannamesinin düzeltilmesi,
	↓
	SMİYB kullanma fiiline ait olarak yapılan vergi tarhiyatının yargı kararı ile kaldırılması,
↓	
Yapılan tarhiyatın ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi,	
↓	
Özel esaslara alınan dönemden itibaren zamanaşımı bakımından sahte belgede 4 yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede ise 3 yıllık sürenin geçmesi gerekmektedir.	

**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

### **1.2.1.3. Mükellef Şirketin Ortakları Ve Kanuni Temsilcileri SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-3 sorgulamalarında mükellef şirketin ortakları ve kanuni temsilcilerinin SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükellef şirketin ortakları veya kanuni temsilcileri haklarında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlenmesi gereken yollara tablo:8'de değinilmiştir.

**Tablo 8. OEK – 3 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef şirketin hissedarları ile yasal temsilcileri hakkında SMİYB düzenleme/kullanma fiiline ait vergi inceleme raporunun olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Mükellef şirketin hissedarları ile yasal temsilcileri hakkında böyle bir rapor varsa KDV iadesi özel esaslara göre yapılmalıdır.

<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükellef şirketin hissedarları ile yasal temsilcileri hakkında böyle bir rapor varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecektir.
<b>ÇÖZÜM</b>	<div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"><b>Ortaklıklara İlişkin Hükümler</b></div> <div style="text-align: center;">↓</div> <div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;">Çözüm için OEK 1'de yer alan öneriler uygulanır.</div> <div style="text-align: center;">↓</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">Bu ortakların olumsuz rapora konu şirket dışındaki başka şirketlerde ortaklıkları varsa, diğer şirketlerdeki ortaklık ve kanuni temsilciliklerinden ayrılmaları halinde diğer şirketlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Başka bir deyişle özel esaslara konu olan ortağın söz konusu diğer şirketle her türlü illiyet bağının kesilmesi gerekir.</div>

**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolandırılmıştır.

#### **1.2.1.4. Mükellef Şirketin Ortakları Ve/Veya Kanuni Temsilcilerinin Ortak Olduğu Şirketler Hakkında SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-4 sorgulamalarında mükellef şirketin ortakları ve kanuni temsilcilerinin ortak olduğu şirketlerin SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükellef şirketin ortakları veya kanuni temsilcilerinin ortak olduğu diğer şirketler hakkında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlenmesi gereken yollara tablo:9'da değinilmiştir.

**Tablo 9. OEK – 4 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef şirketin hissedarları ile yasal temsilcilerinin ortak oldukları diğer şirketler hakkında SMİYB düzenleme/kullanma fiiline ait vergi inceleme raporunun olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Mükellef şirketin hissedarları ile yasal temsilcilerinin ortak olduğu diğer şirketler hakkında böyle bir rapor varsa KDV iadesi belirlenen özel esaslara göre yapılacağı için kontrol edilmektedir.

<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükellef şirketin hissedarları ile yasal temsilcilerinin ortak oldukları diğer şirketler hakkında böyle bir rapor varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecek.
<b>ÇÖZÜM</b>	<div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"><b>Ortaklıklara İlişkin Hükümler</b></div> <div style="text-align: center;">↓</div> <div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;">Çözüm için OEK 1'de yer alan öneriler uygulanır.</div> <div style="text-align: center;">↓</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">Bu ortakların olumsuz rapora konu şirket dışındaki başka şirketlerde ortaklıkları varsa, diğer şirketlerdeki ortaklık ve kanuni temsilciliklerinden ayrılmaları halinde diğer şirketlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Başka bir deyişle özel esaslara konu olan ortağın söz konusu diğer şirketlerle her türlü illiyet bağının kesilmesi gerekir.</div>

**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

#### **1.2.1.5. Mükellef Şirketin Ortağı Olan Şirketin Ortakları Ve/Veya Kanuni Temsilcileri SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-5 sorgulamalarında mükellef şirketin ortağı olan şirketin ortakları veya kanuni temsilcilerinin SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükellef şirketin ortağı olan şirketin ortakları veya kanuni temsilcilerinin hakkında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlenmesi gereken yollara tablo:10'da değinilmiştir.

**Tablo 10. OEK – 5 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef şirketin ortağı olan şirketin ortakları veya kanuni temsilcileri hakkında SMİYB düzenleme/kullanma fiiline ait vergi inceleme raporunun olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Mükellef şirketin ortağı olan şirketlerin ortakları veya kanuni temsilcileri hakkında böyle bir rapor varsa KDV iadesi özel esaslara göre yapılacağı için kontrol edilmektedir.

<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükellef şirkete ortak olan şirketlerin ortakları ve kanuni temsilcileri hakkında böyle bir rapor varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecektir.
<b>ÇÖZÜM</b>	<div style="text-align: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>Ortaklıklara İlişkin Hükümler</b> </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Çözüm için OEK 1'de yer alan öneriler uygulanır. </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Bu ortakların olumsuz rapora konu şirket dışındaki başka şirketlerde ortaklıkları varsa, diğer şirketlerdeki ortaklık ve kanuni temsilciliklerinden ayrılmaları halinde diğer şirketlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Başka bir deyişle özel esaslara konu olan ortağın söz konusu diğer şirketle her türlü illiyet bağının kesilmesi gerekir. </div> </div>

**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

### **1.2.1.6. Mükellef Şahsın Ortak Ve/Veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Şirketler SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-6 sorgulamalarında mükellef şahsın ortak veya kanuni temsilcisi olduğu şirketlerin SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükellef şahsın ortak veya kanuni temsilcisi olduğu şirketler hakkında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlenmesi gereken yollara tablo:11'de değinilmiştir.

**Tablo 11. OEK – 6 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef şahsın ortak olduğu veya kanuni temsilcisi olduğu şirketler hakkında SMİYB düzenleme/kullanma fiiline ait vergi inceleme raporunun olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	İade talep eden mükellef şahsın ortak olduğu veya kanuni temsilcisi olduğu şirketler hakkında böyle bir rapor varsa KDV iadesi özel esaslara göre yapılacağı için kontrol edilmektedir.

<p><b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b></p>	<p>İade talep eden mükellef şahsın ortak olduğu veya kanuni temsilcisi olduğu şirketler hakkında böyle bir rapor varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecek.</p>
<p><b>ÇÖZÜM</b></p>	<div style="text-align: center;"> <p><b>Ortaklıklara İlişkin Hükümler</b></p> <p>↓</p> <p>Çözüm için OEK 1’de yer alan öneriler uygulanır.</p> <p>↓</p> <p>Bu ortakların olumsuz rapora konu şirket dışındaki başka şirketlerde ortaklıkları varsa, diğer şirketlerdeki ortaklık ve kanuni temsilciliklerinden ayrılmaları halinde diğer şirketlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Başka bir deyişle özel esaslara konu olan ortağın söz konusu şirketle her türlü illiyet bağının kesilmesi gerekir.</p> </div>

**Kaynak:** Vergi İdaresi’nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

### **1.2.1.7. Mükellef Şahsın Ortak Ve/Veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Şirketin/Şirketlerin Ortakları Ve Kanuni Temsilcileri SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-7 sorgulamalarında mükellef şahsın ortak veya kanuni temsilcisi olduğu şirketin ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükellef şahsın ortak veya kanuni temsilcisi olduğu şirketin ortaklarının ve kanuni temsilcileri hakkında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlenmesi gereken yollara tablo:12’de değinilmiştir.

**Tablo 12. OEK – 7 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<p><b>Kontrol Edilen Husus</b></p>	<p>Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef şahsın ortak olduğu veya kanuni temsilcisi olduğu şirketlerin diğer ortakları ve kanuni temsilcileri hakkında SMİYB düzenleme/kullanma fiiline ait vergi inceleme raporunun olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.</p>
------------------------------------	---

<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	İade talep eden mükellef şahsın ortak olduğu veya kanuni temsilcisi olduğu şirketlerin diğer ortakları ve kanuni temsilcileri hakkında böyle bir rapor varsa KDV iadesi özel esaslara göre yapılacağı için kontrol edilmektedir.
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	İade talep eden mükellef şahsın ortak olduğu veya kanuni temsilcisi olduğu şirketlerin diğer ortakları ve kanuni temsilcileri hakkında böyle bir rapor varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecektir.
<b>ÇÖZÜM</b>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> <b>Ortaklıklara İlişkin Hükümler</b> </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> Çözüm için OEK 1'de yer alan öneriler uygulanır. </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Bu ortakların olumsuz rapora konu şirket dışındaki başka şirketlerde ortaklıkları varsa, diğer şirketlerdeki ortaklık ve kanuni temsilciliklerinden ayrılmaları halinde diğer şirketlerdeki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Başka bir deyişle özel esaslara konu olan ortağın söz konusu şirketle her türlü illiyet bağının kesilmesi gerekir. </div>

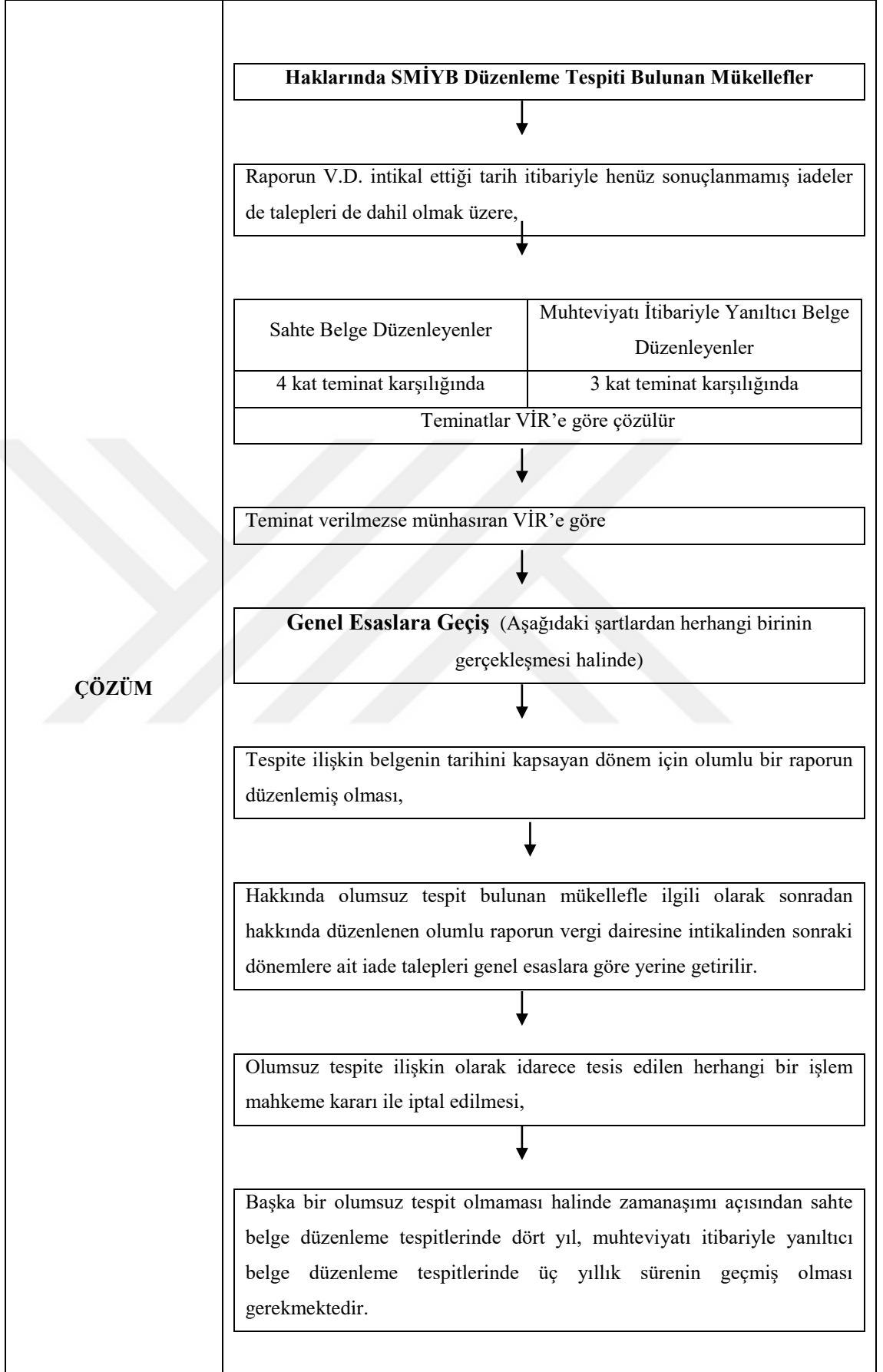
**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

### 1.2.1.8. İade Talep Eden Mükellefin Olumsuz Tespit Kontrolü

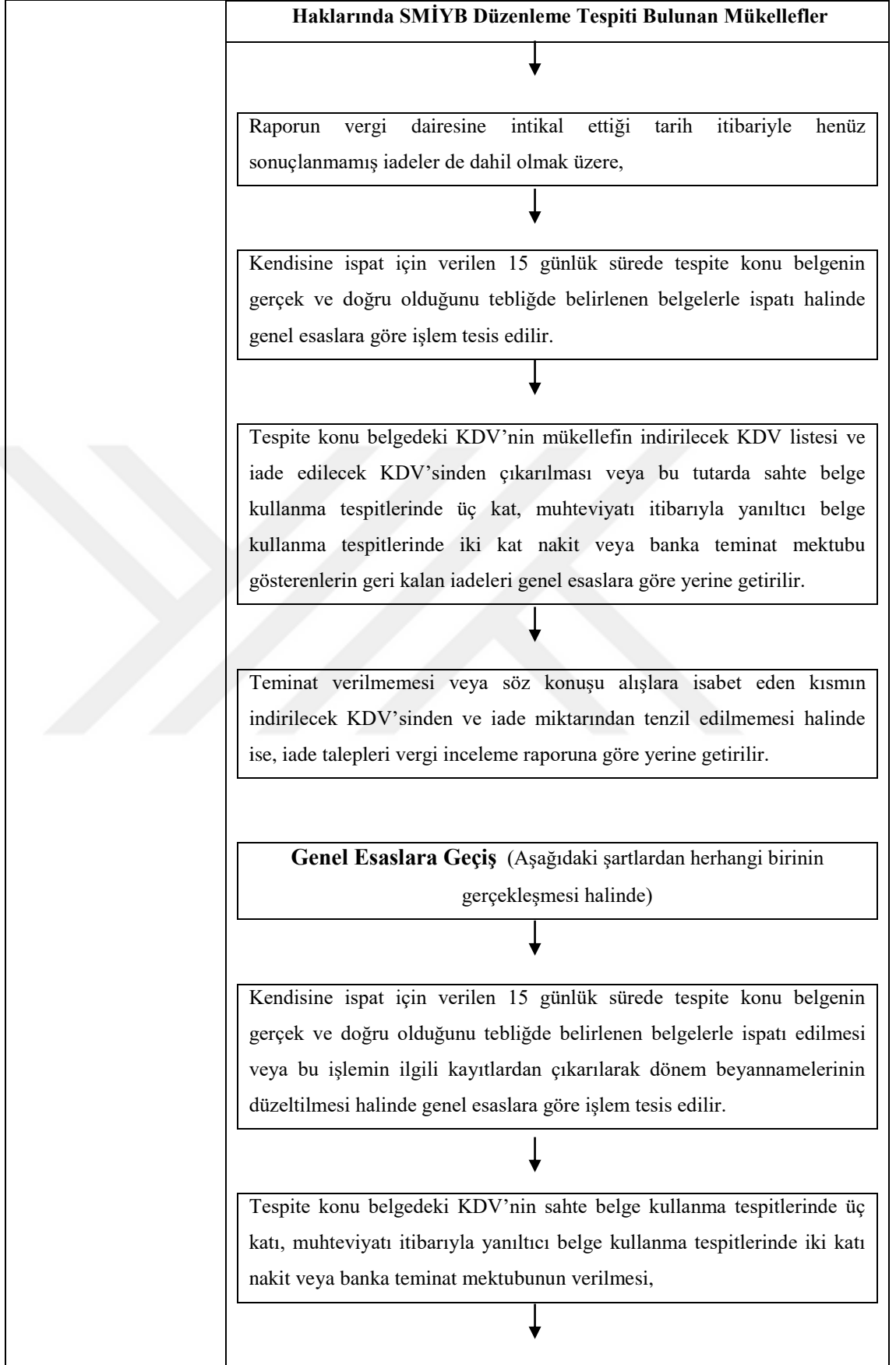
Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-8 sorgulamalarında mükellefin olumsuz tespitlere ilişkin kaydının olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükellefin hakkında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlemesi gereken yollara tablo:13'de değinilmiştir.

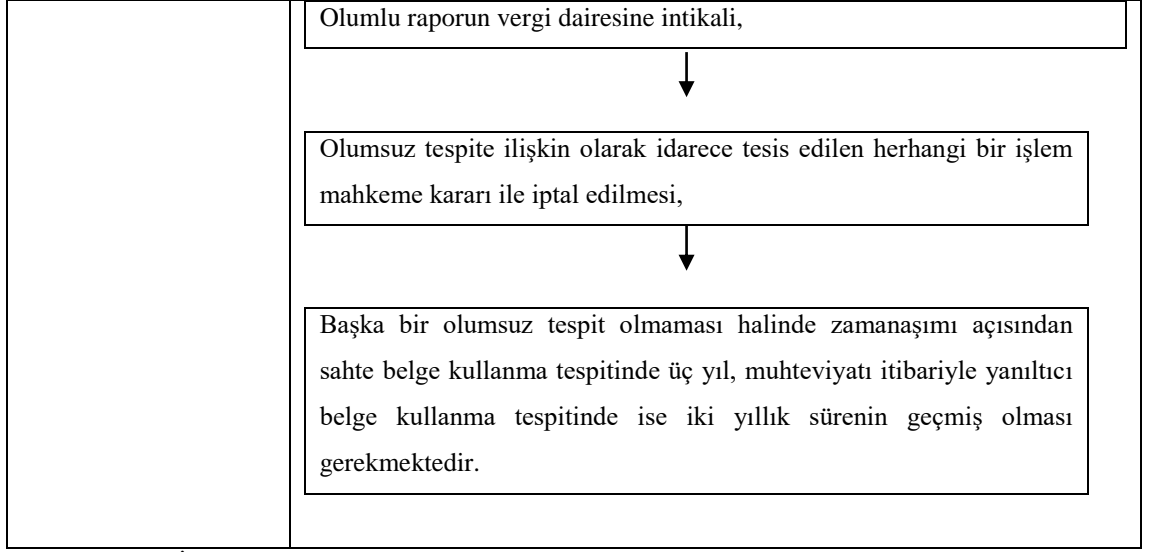
**Tablo 13. OEK – 8 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef hakkında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen olumsuz tespitlere ilişkin kayıt bulunup bulunmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Mükellef hakkında böyle bir tespit varsa KDV iadesi özel esaslara göre yapılacağı için kontrol edilmektedir.
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükellef hakkında böyle bir tespit varsa sistemde görülecek, dolayısıyla KDV iadesi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen özel esaslara ilişkin hükümlere göre yerine getirilecek.









**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

#### **1.2.1.9. İade Talep Eden Mükellefin Verilmeyen Beyannamesi Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-9 sorgulamalarında mükellefin verilemeyen beyannamesinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Mükellefin yasal süresi içinde verilmeyen beyannamesi varsa izlemesi gereken yollara tablo:14'de değinilmiştir.

**Tablo 14. OEK – 9 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellefe ait KDV beyannamelerinin verilip verilmediğinin kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	İade talep eden KDV mükellefinin tüm dönem KDV beyanlarının verilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle herhangi bir sebepten ötürü en az bir dönem bile KDV beyannamesinin verilmemiş olması iadenin özel esaslara göre yapılmasını gerektirir.
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükellefin herhangi bir sebepten ötürü en az bir dönem bile KDV beyannamesinin vermemiş olması halinde KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca genel veya özel esaslara göre işlem tesis eder.

<b>ÇÖZÜM</b>	<p>Beyanname vermeme fiilinden dolayı haklarında özel esaslara göre işlem tesis edilen mükelleflerin KDV iade talepleri de kesinlikle VİR'in sonucuna göre yerine getirilir.</p> <p>Kanuni süresinde verilmeyen KDV beyannamelerinin kanuni süresinden sonra usulüne uygun olarak verilmesi halinde mükelleflerin henüz yerine getirilmemiş olan iadeleri de dahil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yapılır.</p> <p>KDV beyanname vermeme fiiline ait dönemden itibaren tarh zaman aşımı süresi geçmiş ise mükelleflerin KDV iade talepleri genel esaslara göre yapılır.</p>
--------------	--

**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

### ***1.2.1.10. İhtiyati Tahakkuk, İhtiyati Haciz Kontrolü***

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-10 sorgulamalarında mükellef hakkında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmektedir. Mükellef hakkında böyle bir uygulama varsa izlenmesi gereken yollara tablo:15'de değinilmiştir.

**Tablo 15. OEK – 10 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	KDV iadesi talebinde bulunan mükellefler hakkında 6183 sayılı AATUHK'nu gereğince geçici/tehdit tahakkuku (ihtiyati tahakkuk) ve geçici/tehdit haczi (ihtiyati haciz) uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef KDV açısından geçici/tehdit tahakkuku ve geçici/tehdit haciz uygulanması (ve teminat da gösterilmemesi) durumu mükellefin iadesinin özel esaslara göre yapılmasına sebep olmaktadır.
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef KDV açısından geçici/tehdit tahakkuk ve geçici/tehdit haciz uygulanmamışsa genel esaslara göre uygulanmışsa özel esaslara göre işlem tesis edilir.
<b>ÇÖZÜM</b>	<p>Herhangi bir süre ile kısıtlanmaksızın iade talep eden mükellef KDV açısından geçici/tehdit tahakkuk ve geçici/tehdit haciz uygulanmışsa bu tutar kadar mükellefçe teminat gösterilmesi halinde KDV iadesi genel esaslara göre yapılır.</p> <p>Bu durum, mükellef şirketin ortakları, yöneticileri ve bunların kurduğu veya ortak olduğu şirketler ve mükellefler açısından geçersizdir.</p> <p>Bu işlemler hakkında geçici/tehdit tahakkuk ve geçici/tehdit haciz</p>

	uygulanan mükelleflerden mal alanların iade taleplerinde geçerli değildir. Haklarında geçici/tehdır tahakkuk ve geçici/tehdır haciz uygulanan mükelleflerin yargıya müracaatı üzerine geçici/tehdır tahakkuk ve geçici/tehdır haczin kaldırılması halinde genel esaslara göre işlem tesis edilir.
--	---

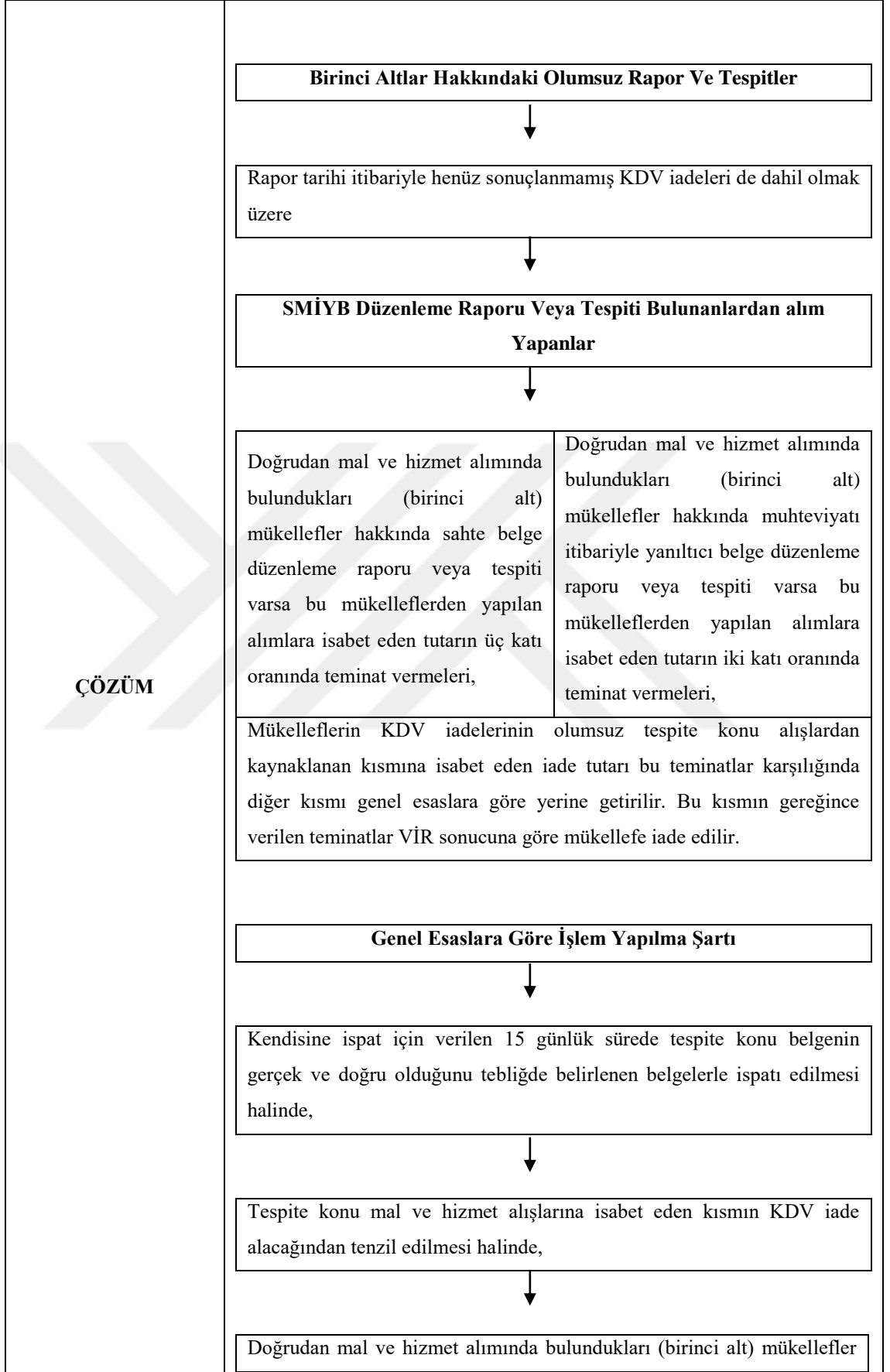
**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

#### **1.2.1.11. Birinci Alt Mükelleflerin SMİYB Düzenleme Raporu Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-11 sorgulamalarında birinci alt mükellefler hakkında SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ilişkisinin olup olmadığını kontrol etmektedir. Birinci alt mükellefler hakkında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa iade talep eden mükellefin izlemesi gereken yollara tablo:16'da değinilmiştir.

**Tablo 16. OEK – 11 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin doğrudan mal alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında zamanaşımı süresinde SMİYB düzenleme/kullanma konusunda olumsuz rapor bulunup bulunmadığının kontrolü yapılmaktadır.
<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin doğrudan mal alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunması halinde KDV iadesi talep eden mükelleflerin iadeleri özel esaslara göre yerine getirilmesine neden olabilmektedir.
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin doğrudan mal alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında SMİYB düzenleme/kullanma konusunda olumsuz rapor bulunması halinde özel esaslara göre, bulunmaması halinde genel esaslara göre işlem tesis edilir.



	<p>hakkında SMİYB düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan alımları dışında iade talep edilen KDV tutarının içerisinde bunlardan alımlara yönelik belge bulunmayanların başka olumsuz tespit olmaması kaydıyla KDV iadeleri genel esaslara göre yerine getirilir.</p>
	<p><b>SMİYB Düzenleme Tespiti Dışında Olumsuz Tespit Bulunanlardan Alım Yapan Mükelleflerin;</b></p>
	<p>↓</p>
	<p>Olumsuz tespit tarihinden sonra başkaca bir belge veya başka olumsuz bir tespit yoksa mükellefin iade talebi genel esaslara göre yerine getirilir.</p>
	<p>↓</p>
	<p>KDV iadesine esas dönem içinde hakkında olumsuz tespit bulunan döneme ait alış varsa, tespite konu alışlara ilişkin yasal belgelerin mükellefin kendisine ispat için verilen 15 günlük sürede gerçek ve doğru olduğunu tebliğde belirlenen belgelerle ispatı edilmesi veya bu işlemin ilgili kayıtlardan çıkarılarak dönem beyannamelerinin düzeltilmesi halinde genel esaslara göre işlem tesis edilir.</p> <p>Tespite konu alışlar için iki kat teminat gösterilmesi halinde ise kalan kısmın iadesi genel esaslara göre yapılır. Gösterilen teminat VİR sonucuna göre mükellefe iade edilir.</p>

**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

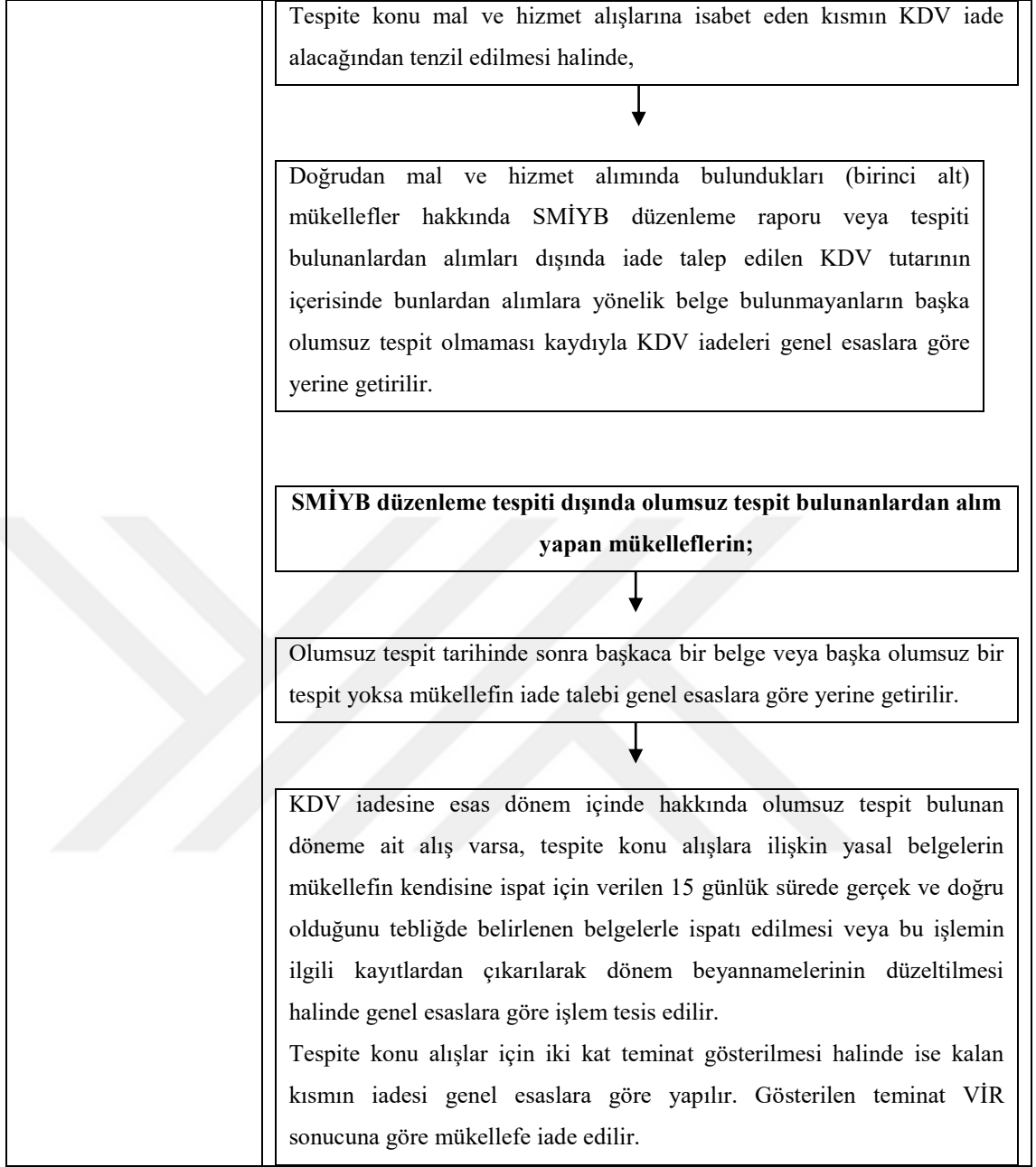
#### **1.2.1.12. Birinci Alt Mükelleflerin Olumsuz Tespit Kontrolü**

Vergi Daireleri KDVİRA sistemi aracılığıyla OEK-13 sorgulamalarında birinci alt mükellefler hakkında olumsuz tespitlere ilişkin kaydının olup olmadığını kontrol etmektedir. Birinci alt mükellefler hakkında söz konusu olumsuzluğa dair rapor varsa izlemesi gereken yollara tablo:17'de değinilmiştir.

**Tablo 17. OEK – 13 Sorgulamaları Ve Çözüm Yolları**

<b>Kontrol Edilen Husus</b>	İade talebinde bulunan mükellefin birinci alt mükellefleri hakkında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen olumsuz tespitlere ilişkin kayıt bulunup bulunmadığının kontrolü yapılmaktadır.
-----------------------------	---

<b>Kontrol Edilme Nedeni</b>	Birinci alt mükellefler hakkında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen olumsuz tespitlere ilişkin kayıt bulunması halinde, KDV iadesi özel esaslara göre yerine getirilir.		
<b>Kontrol İşlem Süreci ve Sonuç</b>	Mükelleflerin KDV iade talepleri birinci alt mükellefler hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen olumsuz tespit varsa özel esaslara göre yoksa genel esaslara göre yerine getirilir.		
<b>ÇÖZÜM</b>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>Birinci Altlar Hakkındaki Olumsuz Rapor Ve Tespitler</b> </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Rapor tarihi itibarıyla henüz sonuçlanmamış KDV iadeleri de dahil </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>SMİYB Düzenleme Raporu Veya Tespiti Bulunanlardan Alım Yapanlar</b> </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> Doğrudan mal ve hizmet alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti varsa bu mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden tutarın üç katı oranında teminat vermeleri, </td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> Doğrudan mal ve hizmet alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti varsa bu mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden tutarın iki katı oranında teminat vermeleri, </td> </tr> </table> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> Mükelleflerin KDV iadelerinin olumsuz tespiti konularından kaynaklanan kısmına isabet eden iade tutarı bu teminatlar karşılığında diğer kısmı genel esaslara göre yerine getirilir. Bu kısım gereğince verilen teminatlar VİR sonucuna göre mükellefe iade edilir. </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <b>Genel Esaslara Göre İşlem Yapılma Şartı</b> </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Kendisine ispat için verilen 15 günlük sürede tespiti konu belgenin gerçek ve doğru olduğunu tebliğde belirlenen belgelerle ispatı edilmiş halinde, </div> <p style="text-align: center;">↓</p>	Doğrudan mal ve hizmet alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti varsa bu mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden tutarın üç katı oranında teminat vermeleri,	Doğrudan mal ve hizmet alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti varsa bu mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden tutarın iki katı oranında teminat vermeleri,
	Doğrudan mal ve hizmet alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti varsa bu mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden tutarın üç katı oranında teminat vermeleri,	Doğrudan mal ve hizmet alımında buldukları (birinci alt) mükellefler hakkında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti varsa bu mükelleflerden yapılan alımlara isabet eden tutarın iki katı oranında teminat vermeleri,	



**Kaynak:** Vergi İdaresi'nin uygulama örnekleri dikkate alınarak tarafımızdan tablolaştırılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği yürürlüğe girmeden önce yukarıda sayılmış olan OEK sorgulama tablolarına ek olarak, iade talep eden mükellefin doğrudan mal ve hizmet alımında bulunduğu (birinci alt) mükelleflerin, doğrudan mal alımında bulunduğu (ikinci alt) mükellefler ve bu mükelleflerin ortakları ve ortaklarının ortak olduğu mükellefler hakkında da olumsuz rapor veya tespit olması halinde iade talep eden mükellefin iade talebi özel esaslara göre yerine getirilmekteydi. KDV Genel Uygulama Tebliği ile iki kademeli tespit sistemi kaldırılmış, sadece birinci altlardaki olumsuzluklar özel esasları gerektirir hale getirilmiştir.



## 1.2.2. Genel Esaslar Kontrol Bölümünde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri

Uygulamada görüldüğü üzere mükellefler özellikle indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi için hazırlaması gereken tabloları hatalı veya eksik olarak hazırlamaktadırlar. Hatalı veya eksik olarak hazırlanan tablolarla iade talebinde bulunmaktadırlar. Hal böyle olunca KDV İade Kontrol Raporlarında da bu hatalar tespit edilmekte ve hataların tamamının ortadan kaldırılması için çok sayıda rapor üretilmektedir. Tespit edilen tüm olumsuzluklar ortadan kaldırılana kadar iade talebi gerçekleşmemektedir.

İndirimli orana tabi işlemlere ait sorgulamalar Genel Esas Kontrol Segmenti (GEK) denilen GEK 33 – GEK 41 segmentleri arasında yapılmaktadır. Bu segmentlerde yapılan sorgulamaların temelinde indirimli orana ait teknik bilgiler yer aldığından dolayı bir sürü hatalar ve olumsuzluklar tespit edilmektedir.

Aslına bakılacak olunursa bu sorunun ortaya çıkmasının temelinde kanunun mükelleflerden ne istediğinin tam olarak açık ve anlaşılır olmaması ve mükelleflerinde üzerine düşeni yapıp kendilerini bu konuda kapsamlı bir şekilde eğitme çabasının olmaması yatmaktadır.

Bu sebeple indirimli orana tabi işlemlere ait özel sorgulamaların yapıldığı GEK 33 ve GEK 41 segmentleri arasındaki sorgulamalara değinilip gerekli bilgi ve belgeler hazırlanırken uyulması gerekenlere yer verilip, iadenin gerçekleşmesi önünde duran sorunlara yönelik çözüm yollarına yer verilecektir.

### 1.2.2.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV Beyannamesi, Hesaplama Tablosu Ve Satış Faturası Listesi Bedellerinin Uyumlu Olmaması Sorunu

KDVİRA sistemi, mükellef tarafından internet vergi dairesi ortamında girişi yapılan ilgili döneme ait;

- 1 No.lu KDV beyannamesi “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler Bölümü” %1 ve %8’lik teslimlere ilişkin Toplam Matrah Tutarı” ve “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler %8’lik teslimlere ilişkin matrah tutarı” **toplamı** ile,
- %1 ve %8’lik teslimlere ilişkin satış fatura listesi **toplam tutarı** ile,

- %1 ve %8’lik teslimlere ilişkin “Hesaplama Tablosu/Bedel Tutarı” çapraz olarak karşılaştırılmaktadır.

Mükellefin ilgili dönem 1 No.lu KDV beyannamesinde beyan ettiği indirimli orana tabi %1 ve %8’lik satışlarının tamamını, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin, indirimli orana tabi teslim ve hizmeti olan mükelleflerin, bu işlemlerin bünyesine giren yükledikleri ve indiremedikleri KDV’nin yılı içinde mahsuben iadesini talep edebilecekleri ve bu indirilemeyen KDV tutarını aylar itibarıyla ve toplu olarak hesaplayacaklarından işlemlerin ayrıştırılarak bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir belirlemesi gereğince, hesaplama tablosu “BEDEL” sütununa dâhil edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm kapsamında, ilgili döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesindeki matrah tutarının, satış fatura listesi ve hesaplama tablosu ile uyumlu olup - olmadığı kontrol edilmektedir.

Eğer ilgili dönem 1 No.lu KDV beyannamesinde yer alan %1 ve %8’lik teslimlerin matrah toplamının, satış fatura listesi matrah toplamı ve hesaplama tablosu matrah tutarı ile birbirine eşit olmaması durumunda işlem başarısız olarak sayılacak ve olumsuzluk giderilene kadar iade ilgili vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmeyecektir.

Buradaki tespit edilen olumsuzlukların tabloların yanlış hesaplanıp doldurulmasının yanı sıra uygulamada mükelleflerin iade talebinde bulunmasından önce ya da bulunduktan hemen sonra 1 No.lu KDV beyannamesine düzeltme verilmesine rağmen tabloların düzeltme verilmemiş olan 1 No.lu KDV beyannamesine göre düzenlenip sisteme yüklenildiği görülmektedir. Mükelleflerin bu hususa dikkat etmeleri gerekmektedir.

Mükellefin ilgili dönem KDV beyannamesindeki 701 İhraç Kayıtlı Teslimler ve 702 Geçici 17. madde kapsamında yapılan teslimler de varsa bu teslimlerde indirimli orana tabi teslimler olduğundan, hesaplama tablosu bedel sütununa dahil edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, sırasıyla önce tevkifattan doğan KDV alacağı

iade edilir.<sup>127</sup>Buna göre, indirimli orana tabi olup tevkifat uygulanan işlemlerden doğan KDV iade talepleri, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.5.) bölümünde “Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi” hakkında yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilmektedir.

Diğer taraftan indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarının hesaplanmasına ait tablonun “Hesaplanan KDV” sütununa, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı (tevkif edilen tutar dahil) yazılmalıdır. Konu örnek yardımıyla açıklanacak olursa;

Mükellef (A), dokumacı (B) firmasına 200.000 TL'lik tiftik teslim etmiştir. %8 oranında KDV'ye tabi olan bu satıştan  $(200.000 \times \%8) = 16.000$  TL hesaplanan KDV söz konusu olacaktır. Ancak bu teslim (9/10) oranında tevkifata da tabidir. Dolayısıyla mükellef (A) hem indirimli oranda vergilenen hem de tevkifata tabi olan  $16.000 \times 0.90 = 14.400$  TL KDV'nin tevkifata ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iadesini talep edecektir. Eğer Mükellef (A) indirimli orana tabi teslimi nedeniyle iade talep etmesi durumunda ise hesaplama tablosunun hesaplanan KDV sütununa, tevkifat uygulanmadan önceki KDV tutarı olan 16.000 TL'yi yazması gerekmektedir. Bunun neticesinde “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler %8'lik teslim tutar hesaplama tablosu “bedel” sütununa dahil edilecektir.

Konut teslimine ilişkin iade türünde ise konutun satışının yapıldığı dönem ile fiili teslimin yapıldığı dönem birbirinden farklı olması durumunda vergiyi doğuran olay bilindiği üzere faturanın düzenlendiği tarihte meydana gelmektedir. Ancak iade talebi fiili teslimin gerçekleştiği dönemde yapılabilmektedir.<sup>128</sup> Vergiyi doğuran olay ile iade talebinin gerçekleştiği vergilendirme dönemlerinin birbirinden farklı olması durumunda KDVİRA sistemi bu segmette yapmış olduğu kontrolde hata verecektir.

Konuya bir örnek yardımıyla açıklanacak olursa, konut satışının 01.08.2016 tarihinde yapıldığını ancak fiili teslimin ise 13.04.2017 tarihinde yapıldığını kabul edilirse, mükellef fiili teslimin yapıldığı dönemde iade talep edebilecektir.

---

<sup>127</sup> Nuri Değer, “Tevkifat İşlemlerinde KDV İadesi - II”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 269 (2015), s. 19.

<sup>128</sup> Nuri Değer, “Katma Değer Vergisinde Konut Teslimlerinde Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 274 (2015), s. 14.

08/2016 hesap döneminde aylık (406) iade türü veya 01–12/2016 hesap dönemi ve 01–11/2016 dönemlerinde yıllık (439) iade türü ile konutun satışına ilişkin KDV tutarının iadesini talep edebilmesi mümkün değildir.

Bu konuta ilişkin iade tutarı en erken 04/2017 dönemi aylık (406) iade türü ile veya 01–12/2017 hesap dönemi için 01–11/2018 dönemlerinde yıllık (439) iade türü ile talep edebilecektir.

Örnekteki varsayıma göre mükellefin iade talep ettiği dönemde GİB internet sistemine yüklemiş olduğu bilgilerin çapraz olarak karşılaştırılması sonucu KDV beyannamesinin matrah tutarı ile hesaplama tablosu bilgileri ve satış fatura bilgileri birbirinden farklı olacaktır. Çünkü konut satışının yapıldığı dönemdeki KDV beyannamesinde beyan edilecek, fiili teslimin yapıldığı 04/2017 döneminde hesaplama tablosu matrahına dahil edilecektir. Bu durum izah edilip, iade işlemlerine devam edilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak, konut teslimlerine ilişkin hesaplama tablosunda sadece fiili teslimin gerçekleştiği dairelere ilişkin tutarların yer alması gerekmektedir.

Müteahhitlerin arsanın karşılığı olarak arsa sahibine yapmış oldukları teslimler KDV GUT'nde yapılan açıklamalara göre KDV'ye tabi tutulmaktadır. Uygulamada KDV beyannamesinde bu hesaplamaların ilave edilecek KDV satırında beyan edildiği görülmektedir. Ancak, ilave edilecek KDV satırında değil hesaplanan KDV satırında beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu bölümde açıklanan ilgili listelerin bedel toplamları üzerinden yapılan kontrollerin hesaplanan KDV toplamlarının uyumlu olup olmadığı konusunda da yapılacağı tabidir. İlgili listelerin bedel toplamları ile ilgili yapılan tüm açıklamalar hesaplanan KDV'leri içinde aynı şekilde geçerlidir.

#### ***1.2.2.2. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu Yüklenilen KDV İle Yüklenilen KDV Listeleri Belgenin Yüklenime Konu Edildiği Dönemlerin Uyumlu Olmaması Sorunu***

Mükellef tarafından internet vergi dairesi ortamında girişi yapılan %1 ve %8'lik teslimlere ilişkin yüklenilen KDV listesi “Belgenin Yüklenime Konu Edildiği Dönem” sütununda ay bazında bünyeye giren KDV'lerin toplamı ile yine mükellef tarafından internet vergi dairesi ortamında girişi yapılan, %1 ve %8'lik teslimlere ilişkin

“Hesaplama Tablosunda yer alan Yüklenilen KDV tutarı” KDVİRA sistemi tarafından karşılaştırılmaktadır.

Mükellef tarafından, ihracatı bu dönemde gerçekleşen indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ile ilgili yüklenilen KDV farkı (405) ve indirimli orana tabi işlemler (406) iade türlerinin birlikte talep edilmesi durumunda, yüklenilen KDV listesinde yer alan bünyeye giren KDV tutarı ve hesaplama tablosu yüklenilen KDV tutarı toplam bazında karşılaştırılmaktadır. (405 ve 406 yüklenilen toplamı alınmaktadır.)

Burada mükellefin yüklenim listesine girişini yaptığı faturaların, ay bazında ayrıştırılarak, ilgili dönem hesaplama tablosunda yer alan yüklenilen KDV sütununa doğru aktarılıp aktarılmadığının kontrolü yapılmaktadır.

Mükellefin, yüklenim listesine ay bazında yüklenim yaptığı faturaların toplam KDV tutarı ile hesaplama tablosu ilgili dönem yüklenilen KDV tutarı uyumsuz olduğu takdirde KDVİRA sistemi olumsuzluk tespit edecek. Vergi dairesi KDV iade talebini gerçekleştirmek için söz konusu uyumsuzluğun giderilmesini talep edecektir.

Uygulamada görüldüğü üzere en çok hata ve yanlışlık yapılan yerin yüklenilen KDV listesi olduğu görülmektedir. Vergi Daireleri ve Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü yüklenim listelerinin doğru hazırlanması halinde en büyük problemin ortadan kalkacağı ve KDV iade talepleri için hazırlanan listeler sonucu tespit edilen olumsuzlukların %80 oranında azalacağı yönündedir.

Aynı tarih ve sayılı faturaların yüklenilen KDV listesine birden fazla girişi “yüklenime konu edildiği dönem sütununa farklı dönemler girildiği takdirde mümkün olmaktadır. Örneğin, 1.000.000 TL tutarlı bir demir faturası, yüklenilen KDV listesinde yer alan yüklenime konu edildiği dönem sütununa farklı aylar girilmek suretiyle 12 kere giriş yapılabilmektedir.

Yüklenilen KDV listesinde yer alan yüklenime konu edildiği dönem sütununa, hesaplama tablosunda yer alan dönemlerin girilmesi gerekmektedir. Uygulamada iadenin talep edildiği dönemin girildiği görülmektedir. Bu durumda KDVİRA sistemi olumsuzluk tespit edecektir. Bu sorunun ortaya çıkmaması için yüklenilen KDV

listesinde yer alan yüklenime konu edildiği dönem sütununa, hesaplama tablosunda yer alan dönemlerin girilmesi gerekmektedir.

Hesaplama tablosunda yer alan yüklenilen KDV'lere ait tutarlar ile yüklenilen KDV listesinde yer alan yüklenime konu edildiği dönemler bazında bünyeye giren KDV'lerin toplamı eşit olması gerekmektedir.

### ***1.2.2.3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu İle İade Edilebilir KDV Tutarsızlığı Sorunu***

Vergi dairesi KDVİRA sistemi üzerinden, mükellefin ilgili dönem için hesaplama tablosunda yer alan iadeye esas KDV tutarından önceki dönemlerde mahsubu gerçekleşen KDV tutarları ve iadenin talep edildiği dönemin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin iade edilmeyecek alt sınır tutarı (2018 yılı için 11.400 TL) toplamının çıkarılıp çıkarılmadığını kontrol etmektedir. Uygulamada mükelleflerin bu tutarlar çıkarılmadan iade talep edildiği görülmektedir.

Bu tutarın doğru olarak hesaplanabilmesi için hesap dönemini kapsayan ilgili dönemlerin her biri için aşağıdaki formül yardımıyla hesaplamaların yapılması gerekmektedir.<sup>129</sup>

- İade Edilebilir KDV Tutarı = (İadeye Esas KDV Tutarı – Önceki Dönem Mahsubu Gerçekleşen KDV Tutarları – Alt Sınır Tutarı)

Bu sorun aşağıda yazılan işlemlerin yapılması ile çözüme kavuşturulabilir;

- Hesaplama tablosunda yer alan önceki dönem iadeye esas KDV tutarı bölümüne, bir önceki ayın iadeye esas KDV tutarı (kümülatif) sütununda yer alan tutarın getirilmesi gerekmektedir.
- İade edilmeyecek alt sınır istisna tutarı ve önceki aylara ait mahsupların tamamının her ay düşülerek iade edilebilir KDV tutarının hesaplanması gerekmektedir.

---

<sup>129</sup> Süleyman Turan, "KDV İade Talebine İlişkin Listelerin Düzenlenmesi Ve Elektronik Ortamda Gönderilmesi", E-Yaklaşım, S. 280 (2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28539>, (07.07.2018).

İki hususun uygulanmasıyla mükerrer düşme yapılmamaktadır. Çünkü hesaplama tablosunda yer alan önceki dönem iadeye esas KDV tutarı bölümüne, bir önceki ayın iadeye esas KDV tutarı yazılmaktadır. İadeye esas KDV tutarı (kümülatif) sütununda yer alan tutarların içerisinde, önceki ayın mahsupları ve iade edilmeyecek alt sınır istisna tutarı bulunduğundan her ay düşülerek iade edilebilir KDV tutarı hesaplanmış olacaktır.

Formül yardımıyla hesaplanan iade edilebilir KDV tutarını indirimli oran hesaplama tablosu üzerinde bir örnek yardımıyla açıklanacak olunursa;

Örneğin, Mükellef (A)'nın 2017 yılı Ocak-Şubat-Mart aylarında yapmış olduğu tüm teslimlerin %8 vergi oranında KDV'ye tabi olduğu kabul edilirse;

- Ocak/2017 vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu teslimlere ilişkin tutarı 500.000 TL ve hesaplanan KDV tutarı 40.000 TL'dir. Ocak döneminde gerçekleştirmiş olduğu teslimler için yüklenilen KDV'si ise 60.000 TL'dir.
- Şubat/2017 vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu teslimlere ilişkin tutarı 600.000 TL ve hesaplanan KDV tutarı 48.000 TL'dir. Şubat döneminde gerçekleştirmiş olduğu teslimler için yüklenilen KDV'si ise 60.200 TL'dir.
- Mart/2017 vergilendirme döneminde gerçekleştirmiş olduğu teslimlere ilişkin tutarı 350.000 TL ve hesaplanan KDV tutarı 28.000 TL'dir. Mart döneminde gerçekleştirmiş olduğu teslimler için yüklenilen KDV'si ise 42.400 TL'dir.

Mükellefin her ay KDV iadesini mahsup yoluyla gerçekleştirdiği varsayılırsa, bu veriler doğrultusunda hazırlaması gereken hesaplama tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 18. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (1)**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	500.000	40.000	60.000	20.000	0,00	20.000	10.000	76.970	10.000

Şubat	600.000	48.000	60.200	12.200	20.000	32.200	12.200	84.320	12.200
Mart	350.000	28.000	42.400	14.400	32.200	46.600	14.400	86.381	14.400

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu formattan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tabloda yer alan **iade edilebilir KDV** tutarlarının formül yardımıyla nasıl hesaplandığına bakılacak olunursa;

Ocak/2017 dönemi için iade edilebilir KDV: **20.000 TL** (iadeye esas KDV tutarı) – **10.000 TL** (alt sınır tutarı) = **10.000 TL** olarak,

Şubat/2017 dönemi için iade edilebilir KDV: **32.200 TL**(iadeye esas KDV tutarı) –**10.000 TL** (alt sınır tutarı) – **10.000 TL** (önceki dönem mahsubu gerçekleşen KDV tutarları) = **12.200 TL** olarak,

Mart/2017 dönemi için iade edilebilir KDV: **46.600 TL** (iadeye esas KDV tutarı) - **10.000 TL** (alt sınır tutarı) – **22.200 TL** (önceki dönemlerde mahsubu gerçekleşen KDV tutarları) = **14.400 TL** olarak hesaplanması gerekmektedir.

Ayrıca her ay için iade edilebilir KDV tutarının hesaplaması yapılırken istisna tutarının altında kalan iade rakamları için “0” yazılması gerekmektedir.<sup>130</sup> Tablo:18’de yer alan hesaplama tablosunda 01/2017 dönemi iadesinin 6.500 TL olarak hesaplanmış olsaydı, 01/2017 dönemi iade edilebilir KDV tutarına “0” yazılması gerekecekti. Çünkü 2017 alt sınır tutarı 10.000 TL olduğundan, hesaplaması yapılan iade tutarı 10.000 TL tutarını geçene kadar, bu bölüme “0” yazılmalıdır.

#### ***1.2.2.4. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Mahsubu Gerçekleşen İade Tutarlılığı Sorunu***

Mükellefler indirimli orana tabi satışlarından doğan iade alacağını izleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben olarak talep ettiği durumlarda, hesap dönemi içerisinde indirimli orana tabi satışlarından doğan iade alacaklarını aylık olarak da talep etmiş olmaları durumunda mahsup taleplerinin Hesaplama Tablosu “Mahsubu Gerçekleşen KDV” sütununa doğru olarak aktarılmış olmaları gerekmektedir.

<sup>130</sup> Oktar, a.g.e. s.498



Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinde yılı içinde iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibariyle kümülatif hesaplama yapılır. Bulunan tutardan yılı içinde yapılan iadeler düşülür, kalan tutar işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmı “**İade Edilebilir KDV**” olarak hesaplanır. Hesaplanan bu tutarın nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın **Ocak-Kasım** vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir. İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarları dikkate alınır.<sup>131</sup>Bu hüküm gereğince; KDVİRA sistemi tarafından hesaplama tablosu mahsubu gerçekleşen KDV sütununa aktarımı kontrol edilmektedir.

Konu örnek yardımıyla açıklanacak olursa; Mükellef (A)’nın 2017 yılındaki indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimlere ait tutar bilgileri, bu teslimler için yüklenmiş olduğu KDV’ler ve devreden/ödenecek KDV bilgileri aşağıdaki gibidir.

- Mükellefin Ocak/2017 döneminde indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 40.000 TL, hesaplanan KDV’si 3.200 TL, yüklenilen KDV’si 6.000 TL ve devreden KDV tutarı ise 60.000 TL’dir. Mükellefin İadeye Esas KDV Tutarı (6.000 – 3.200=) 2.800 TL’dir. Ancak mükellefin bu dönem İade Edilebilir KDV’si bulunmamaktadır. Tablo:18’de iade edilebilir KDV’nin nasıl hesaplanacağı detaylı bir şekilde gösterildiği üzere 2017 yılı için alt sınır tutarı olan 10.000 TL’yi aşmadığı için bu örnekte bu bölüme “0” yazılacaktır.
- Mükellefin Şubat / 2017 döneminde indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 450.000 TL, hesaplanan KDV’si 36.000 TL yüklenilen KDV’si 65.000 TL ve devreden KDV tutarı ise 70.000 TL’dir. Mükellefin bu dönemde iade alacağını mahsuben talep ettiği varsayılırsa mükellefin hazırlaması gereken Hesaplama Tablosu aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

---

<sup>131</sup> Gökhan Dursun, “ İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi ”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 435 (2017), s.132.

**Tablo 19. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (2)**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	40.000	3.200	6.000	2.800	0,00	2.800	0,00	60.000	0,00
Şubat	450.000	36.000	65.000	29.000	2.800	31.800	21.800	70.000	21.800

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu formattan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablodan da görüleceği üzere mükellefin Şubat/2017 dönemi itibariyle iadeye esas KDV tutarı 31.800 TL'dir. Ancak ilgili yıl alt sınır tutarı olan 10.000 TL'nin düşülmesiyle iade edilebilir KDV tutarı 21.800 olarak hesaplanmış ve bu tutarın tamamı mahsup olarak iade alınmıştır.

- Mükellefin, Mart ve Nisan/2017 dönemlerinde indirimli orana tabi teslimleri bulunmamaktadır.
- Mükellefin, Mayıs/2017 döneminde indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 30.000 TL, hesaplanan KDV'si 2.400 TL, yüklenilen KDV'si 1.800 TL ve devreden KDV tutarı ise 62.400 TL'dir.
- Mükellefin Haziran/2017 döneminde ise indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 73.750 TL, hesaplanan KDV'si 5.900 TL, yüklenilen KDV'si 10.700 TL ve devreden KDV tutarı ise 79.000 TL'dir. Mükellefin bu dönemde iade alacağını mahsuben talep ettiği varsayılırsa, mükellefin hazırlaması gereken Hesaplama Tablosu aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

**Tablo 20. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (3)**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	40.000	3.200	6.000	2.800	0,00	2.800	0,00	60.000	0,00
Şubat	450.000	36.000	65.000	29.000	2.800	31.800	21.800	70.000	1.800
Mart	0,00	0,00	0,00	0,00	31.800	31.800	0,00	54.400	0,00
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	31.800	31.800	0,00	85.000	0,00
Mayıs	30.000	2.400	1.800	-600	31.800	31.200	0,00	62.400	0,00
Haziran	73.750	5.900	10.700	4.800	31.200	36.000	4.200	79.000	4.200

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu formattan yararlanılarak oluşturulmuştur.

- Mükellefin, Temmuz/2017 döneminde indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 100.000 TL, hesaplanan KDV'si 8.000 TL, yüklenilen KDV'si 16.000 TL'dir.
- Mükellefin, Ağustos/2017 döneminde indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 130.000 TL, hesaplanan KDV'si 10.400 TL, yüklenilen KDV'si 19.800 TL'dir. Ancak mükellefin Temmuz ve Ağustos/2018 dönemlerinde diğer işlemleri üzerinden hesaplanan KDV nedeniyle devreden KDV'si bulunmamakta, bunun yerine ödenecek KDV'si çıkmaktadır. Mükellef bu dönemlerde yüklenmiş olduğu KDV'yi indirim yolu ile telafi etmiş olduğundan iade talebinde bulunması ve kümülatif iade hesabına dahil etmesi mümkün değildir.
- Mükellefin, Eylül / 2017 döneminde indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 145.000 TL, hesaplanan KDV'si 11.600 TL, yüklenilen KDV'si 20.000 TL ve devreden KDV tutarı ise 8.400 TL'dir. Mükellefin bu dönemde iadeye esas KDV tutarını 8.400 TL olarak hesaplanacaktır. Ancak önceki dönemlerde ödenecek KDV'nin ortaya çıkması sonucunda hesaplamaya yeniden başlanacağı için, bu döneme ait iadeye esas KDV tutarı 2017 yılı için belirlenmiş alt sınır olan 10.000 TL'nin altında kaldığı için mükellefin bu dönemde iade talep etmesi mümkün değildir.

- Mükellefin Ekim/2017 döneminde ise indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 160.000 TL, hesaplanan KDV'si 12.800 TL, yüklenilen KDV'si 26.500 TL ve devreden KDV tutarı ise 22.100 TL'dir.
- Mükellefin Kasım/2017 döneminde ise indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 265.000 TL, hesaplanan KDV'si 21.200 TL, yüklenilen KDV'si 29.500 TL ve devreden KDV tutarı ise 30.400 TL'dir.
- Mükellefin Aralık/2017 döneminde ise indirimli orana tabi yapmış olduğu teslimleri 80.000 TL, hesaplanan KDV'si 6.400 TL, yüklenilen KDV'si 17.740 TL ve devreden KDV tutarı ise 41.740 TL'dir.
- Mükellef Ekim, Kasım ve Aralık/2017 dönemlerinde iade talep etme hakkına sahipken iade talebinde bulunmamış ve iade talebini Şubat/2018 döneminde nakden olarak yapmıştır.
- Ocak/2018 dönemine ait devreden KDV tutarı 74.000 TL ve Şubat/2018 döneminde ise devreden KDV tutarı 90.000 TL'dir.

Mükellef, indirimli orana tabi işlemlerinden doğan KDV iade alacağı için iade talebinde bulunduğu Şubat/2018 döneminde aşağıdaki tabloyu hazırlaması gerekmektedir.

**Tablo 21. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (4)**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	40.000	3.200	6.000	2.800	0,00	2.800	0,00	60.000	0,00
Şubat	450,00	36.000	65.000	29.000	2.800	31.800	21.800	70.000	21.80
Mart	0,00	0,00	0,00	0,00	31.800	31.800	0,00	54.400	0,00
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	31.800	31.800	0,00	85.000	0,00
Mayıs	30.000	2.400	1.800	-600	31.800	31.200	0,00	62.400	0,00
Haziran	73.750	5.900	10.700	4.800	31.200	36.000	4.200	79.000	4.200
Temmuz	100,00	8.000	16.000	8.000	0,00	8.000	0,00	0,00	0,00
Ağustos	130,00	10.400	19.800	9.400	0,00	9.400	0,00	0,00	0,00
Eylül	145,00	11.600	20.000	8.400	0,00	8.400	0,00	8.400	0,00
Ekim	160,00	12.800	26.500	13.700	8.400	22.100	12.100	22.100	0,00

Kasım	265.00	21.200	29.500	8.300	22.100	30.400	20.400	30.400	0,00
Aralık	80.000	6.400	17.740	11.340	30.400	41.740	31.740	41.740	0,00

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu formattan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Mükellefin Aralık/2017 dönem sonu itibariyle iadeye esas KDV tutarı 41.740 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve yıl içerisinde mahsuben iadesi gerçekleşen tutarlar düşülmek suretiyle iade tutarı,  $[41.740 - (10.000 + 21.800 + 4.200)] = 5.740$  TL olarak hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan iade tutarı Ocak/2018 ve Şubat/2018 dönemlerindeki devreden KDV tutarlarından düşük olduğundan iadesi talep edilen tutarın tamamı mükellefe nakden iade edilecektir.

#### ***1.2.2.5. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Devreden KDV Kontrolü Ve İade Tutarının Devreden KDV'den Daha Yüksek Olması Sorunu***

KDVİRA sistemi üzerinden bu konuda iki türlü sorgulama yapılmaktadır. Bunlardan ilki, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ile ilgili yüklenilen KDV farkı (405), indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı İçinde İade (406) ve indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yıllık iade (439) türlerinin tamamı için, hesaplama tablosunda yer alan **iade edilebilir KDV tutarı** ile ilgili dönem **devreden KDV** tutarı karşılaştırması çift kontrol olarak yapılmaktadır.

Vergi dairelerinin tespitlerine göre uygulamada, hesaplama tablosu ile ilgili dönem devreden KDV sütunundaki tutar ile sistem tarafından hesaplanması yapılan "olması gereken devreden KDV" tutarlarının birbirine eşit olmadığı ve bu tutarın ilgili ay "İADE edilebilir KDV tutarından" büyük veya eşit olmaması durumu sıklıkla karşılaşılan sorunlardan biridir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de belirtilmiş olan iadesi talep edilebilir tutar, cari yılı izleyen yılın Ocak ayına ait vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen KDV beyannamelerindeki sonraki döneme devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır. Bu nedenle iadenin talep edildiği döneme ait sonraki döneme devreden KDV tutarı iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki sonraki

döneme devreden KDV tutarı olarak dikkate alınır<sup>132</sup> hükmü gereğince, KDVİRA sistemi tarafından belirtmiş olduğumuz ilk sorgulama yapılmaktadır.

Mükelleflerin bu tür sorunla karşılaşmaması için hesaplama tablosunda yer alan ilgili her dönem için Devreden KDV tutarı hesaplamasının, aşağıdaki şekilde yapılması gerekmektedir.

**İlgili Ay Devreden KDV Tutarı** = İlgili ay KDV beyannamesi 406 kodu iade tutarı + ilgili ay KDV beyannamesi 405 kodu iade tutarı + ilgili ay KDV beyannamesi sonraki döneme devreden KDV tutarı.

KDVİRA sistemi üzerinden bu segmette yapılan ikinci kontrol ise indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yıllık iade (439) türü için yapılmakta olup, 12/201X dönemindeki iade edilebilir KDV tutarı ile bir sonraki yılın ocak ayından iadenin talep edildiği döneme kadar olan KDV beyannamelerinde sonraki döneme devreden KDV tutarının kontrolü yapılmaktadır.

KDVGUT’nde belirtilmiş olan, “devreden vergi tutarı, iade dönemini izleyen yılın Ocak ayna ait vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar olan herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır” hüküm gereğince; KDVİRA sistemi tarafından ikinci sorgulama yapılmaktadır.

Birinci sorgulamada yapılan kontrol sonucu herhangi bir olumsuzluk tespit edilmemesi için mükelleflerin,

- Hesaplama tablosu ile ilgili dönem devreden KDV sütunundaki tutar ile sistem tarafından hesaplaması yapılan olması gereken devreden KDV tutarlarının birbirine eşit olması,
- Bu tutarların ilgili ay iade edilebilir KDV tutarından büyük veya eşit olması gerekmektedir. Hesaplama tablosunda yer alan ilgili her dönem için olması

---

<sup>132</sup> Harun Kurt, Elvan Çağatan, “İade Edilecek KDV Tutarının Tespitinde İndirimli Oran Uygulanan İşlemler İle Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler İçin Aynı Usul ve Esasların Uygulanabilirliği”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 303 (2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30869>, (10.07.2018).

gereken devreden KDV tutarı hesaplamasının, yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

İkinci sorgulamada yapılan kontrol sonucu herhangi bir olumsuzluk tespit edilmemesi için ise 12/201X dönemindeki iade edilebilir KDV tutarı ile bir sonraki yılın ocak ayından iadenin talep edildiği döneme kadar olan tüm dönemlerin KDV beyannameleri sonraki Döneme devreden KDV tutarından küçük olması gerekmektedir.

***1.2.2.6. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Düzeltme Beyannamesi İle İade Talebinde Bulunulması veya İade Tutarının Artırılması Sonucu Yaşanılan Sorunlar***

Vergi dairesi, KDVİRA sistemi üzerinden mükelleflerin kanuni süresinde verilen KDV beyannamesinde indirimli orana tabi teslimlere ilişkin iade talebi bulunmamasına rağmen, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunmaları kontrol edilmektedir.

Mükelleflerin kanuni süresinde verilen KDV beyannamesinde indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin iade talebinin, süresinden sonra düzeltme beyannamesi verilerek iade miktarındaki artış da kontrol edilmektedir.

KDV iadesinin ait olduğu aya ilişkin dönemde mahsuben iade olarak talep edilmesi zorunlu değildir. Bu nedenle indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler KDV iade taleplerini cari yılın daha sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi takip eden yılda da nakden veya mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

Ancak süresinde iade talep etmeyen ve bu talebini dönem KDV beyanında göstermeyen mükellefler, daha sonra iade dönemine ait olarak düzeltme beyannamesi vererek iade talebinde bulunamazlar. Ayrıca, cari dönemi takip eden yılın Ocak-Kasım dönemlerinde iade talebinde bulunan mükelleflerin daha sonraki yıllarda düzeltme beyannamesi vererek iade talebini artırmaları söz konusu değildir.<sup>133</sup> Ancak iade talebinin aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

---

<sup>133</sup> Oktar, a.g.e. s. 523.

Bu hüküm gereğince KDVİRA sistemi tarafından iadesi talep edilen tutardaki artış kontrol edilmektedir.

Dolayısıyla mükellefler özellikle 1 No.lu KDV beyannamelerindeki iade rakamını ve iade talep edeceği dönemi doğru bir şekilde tespit etmelidirler. Aksi takdirde iade taleplerinin yerine getirilmesi VİR sonucuna göre gerçekleşme durumu olabileceği gibi iade talep edememe durumuyla da karşı karşıya kalabilmektedirler.

#### ***1.2.2.7. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Azami İade Edilecek KDV Konusunda Yaşanan Sorunlar***

Vergi dairesi, KDVİRA sistemi üzerinden mükelleflerin indirimli orana tabi satışları sonucunda hesapladığı iade miktarı tutarının, azami iade edilebilir iade tutarının üstünde olup-olmadığı kontrol edilmektedir.

Talep edilen iade tutarı %1 orana tabi işlemler açısından işlem bedelinin (%18-%1=) %17'sini, %8 orana tabi işlemler açısından (%18 - %8 =) %10'unu aşmaması gerekmektedir. Ay bazında aşım olması dikkate alınmamaktadır.<sup>134</sup> Ancak kümülasyonda aşım izin verilmemektedir. Ancak, direk yüklenim denilen işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebinin azami iade tutarını aşan kısmı münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.<sup>135</sup> İndirim oranlı teslimlerde bu uygulama olumlu karşılanmalıdır.

KDVİRA sistemi tarafından iadesi talep edilebilir tutar ile önceki dönemlerde yılı içerisinde talep edilen mahsup tutarları toplamının, azami iade edilebilir KDV tutarı ile karşılaştırılması yapılmaktadır.

İadesi Talep Edilen tutar ile önceki dönemlerde yılı içerisinde talep edilen mahsup tutarları toplamının, hesaplaması yapılan azami iade tutarından büyük olmaması gerekmektedir. Hesaplaması yapılan azami iade tutarından küçük veya eşit

---

<sup>134</sup> Yusuf İleri, "İndirimli Oranlı KDV İşlemleri İle İadesi Arasındaki Doku Uyuşmazlığı", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 418 (2016), s. 181.

<sup>135</sup> Hakkı Koçak, "Net Alanı 150 m<sup>2</sup>'nin Altında Yer Alan Konut Teslimlerine İlişkin KDV İade Uygulaması-I", *Yaklaşım Dergisi*, S. 237 (2012), s.141.



olması durumunda vergi daireleri iade taleplerini yerine getirilecektir. Konu örnek yardımıyla açıklanacak olursa;

**Tablo 22. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (5)**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	400.000	32.000	59.000	27.000	0,00	27.000	15.600	90.000	0,00
Şubat	450.000	36.000	65.000	29.000	27.000	56.000	44.600	98.250	44.600
Mart	0,00	0,00	0,00	0,00	56.000	56.000	0,00	102.000	0,00
Nisan	320.000	25.600	43.000	17.400	56.000	73.400	17.400	95.000	0,00
Mayıs	280.000	22.400	54.800	32.400	73.400	105.800	49.800	109.800	49.800

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu formattan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Mükellef (A)'nın 2018 yılı ilk altı ayında yapmış olduğu tüm teslimler %8 oranında vergiye tabidir. Tablo:22'de 2018 yılına ait indirimli oran hesaplama tablosu verilmiş olan mükellefin Mayıs döneminde iadesi talep edilebilir tutarın 49.800 TL olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu tutar (49.800 TL), iadenin talep edildiği döneme ait iadesi talep edilmeden önceki devreden KDV tutarı olan 95.000 TL'nin altında kaldığından iadesi gerçekleştirilebilecektir.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta iadenin talep edilmiş olduğu Mayıs/2018 döneminde iadesi talep edilen tutarın işlem bedelinin azami iade edilebilir tutarı olan %10'unu aşmakta olduğudur. Tablo:22'de görüleceği üzere mükellef Mayıs/2018 döneminde azami iade edilebilir rakam olan (280.000 x %10=) 28.000 TL'nin üzerine çıkmıştır.

Ancak Ocak/2018 döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar azami iade tutarı aşılmadığından iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine gerek bulunmamaktadır. Eğer ilk altı aylık vergilendirme döneminin kümülatif toplamı sonucu azami iade edilebilir rakamın üzerine çıkmış olsaydı mükellefin iade talebi vergi inceleme raporunun sonucuna göre yerine getirilecekti.

KDV’de yasal olan oran işlem bedelinin %10’udur. Başka bir ifadeyle, sabit oran budur. Ancak 3065 sayılı KDVK’nun Cumhurbaşkanına verdiği yetki ve bu yetkinin kullanılması nedeniyle sabit olan oran artırımlı oran denilen %18 ve indirimli oran denilen %8 ve %1 olarak uygulanmaktadır. Hal böyle olunca da iade edilecek KDV tutarının hesaplanmasında iadeye esas işlemin bünyesine en fazla %18 oranında bir KDV yükü binmektedir. Bu nedenle azami iade tutarı denilen konu işlem bedelinin %18’idir. Bu nedenle işlem bedelinin %18’inden fazla bir tutarın iade edilmesi prensip olarak benimsenmemiştir.

***1.2.2.8. KDV Beyannamesi 405 – 406 – 439 İade Türü İade Edilebilir KDV Tutarı İle Hesaplama Tablosu İade Edilebilir KDV Tutarının Karşılaştırılması Konusunda Yaşanılan Sorunlar***

Mükellefin, indirimli orana tabi teslimleri sonucunda hesapladığı iade miktarının talep edildiği 1 No.’lu KDV beyannamesindeki indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ile ilgili yüklenilen KDV farkı (405) + indirimli orana Tabi işlemlere ilişkin yılı içinde iade (406) ve/veya indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yıllık iade (439) satırındaki iade edilebilir KDV tutarı ile,

- İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin yıllık iade (439) hesaplama tablosu **Aralık** dönemindeki iade edilebilir KDV sütunundaki tutarın ve/veya
- İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ile ilgili yüklenilen KDV farkı (405) + indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı içinde iade (406) hesaplama tablosu **iyadenin talep edildiği** dönem iade edilebilir KDV sütunundaki tutarın,

uyumlu olup olmadığını kontrol etmektedir. Eğer bu tutarlar birbirleri ile uyumlu değilse bu durum düzeltilene kadar KDV iade talebi vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmeyecektir.

Burada da uygulamada görülen en büyük problemin dönem içerisinde düzeltme beyannameleri verilmiş olmasına rağmen ilgili tabloları ilk beyanname üzerindeki bilgiler ile doldurulup İnternet Vergi Dairesi sistemine o şekilde yüklendiği görülmektedir. Mükellefler, hazırlayacakları listelerin en son beyan edilmiş olan ilgili dönem KDV beyannamesi ile uyumlu olması gerektiğini unutmamaları gerekmektedir.

Çünkü KDVİRA sistemi otomatik olarak düzeltme beyannamesi varsa en son beyan edilmiş olan KDV beyannamesini dikkate almaktadır.

### 1.3. HUKUKA AYKIRI DÜZENLEMELER SONUCU KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iadeler için yapılmış olan düzenlemeleri dikkatlice incelendiği zaman bir kısım düzenlemelerin hem Anayasa'ya hem de kanunlara aykırı olduğu görülmektedir. Hukuka aykırı düzenlemeler sonucu mükelleflerin aleyhine bir durum söz konusu olmaktadır. Söz konusu hukuka aykırı düzenlemelere aşağıda değinilecek olup bu konuda yapılması gereken düzenlemelere yer verilecektir.

#### 1.3.1. İade Talebinin Süre İle Sınırlı Olması Sorunu

İndirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla iade alacağı olan mükellefler eğer yılı içinde iadesi gerçekleşmeyen iadelerinin olması durumunda geriye kalan iade alacakları için talebini KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtildiği gibi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait KDV beyannamesiyle en geç Kasım dönemine KDV beyannamesi ile talep edebilmektedirler. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilmektedirler.

Örneğin, 2017 yılı içerisinde indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla 50.000 TL iade hakkı doğan mükellef, bu iade alacağının tamamını izleyen yılda talep edecek olursa en erken Şubat/2018 içerisinde beyan edilecek olan Ocak/2018 dönemine ait KDV beyannamesiyle en geç Aralık/2018 içerisinde beyan edilecek olan Kasım/2018 1 KDV beyannamesiyle (2018 yılı için belirlenen 11.400 TL'lik alt sınır düşüldükten sonraki tutar için) talep edebilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen bu hususa karşılık Anayasa'nın 73. maddesi hükmüne göre;

- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

KDV Kanununun 29. maddesinin ikinci fıkrasında geçen hükme bakılacak olursa;

- Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıda sayılan kanun maddelerine bakıldığı zaman indirimli orana tabi işlemler neticesinde iade hakkı doğan mükelleflerin iade taleplerinin süre ile kısıtlanmadığını görülmektedir. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın uygulamakta olduğu bu süre sınırlaması Anayasa'ya aykırı olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>136</sup> Ayrıca, KDV Kanunu 29. maddesinin ikinci fıkrası da T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bu konuda yetki vermemiştir.

Danıştay 4.Dairesinin 14.06.2007 tarih ve E.2006/4956, K.2007/2034 sayılı Kararında; "...indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve iadesi gereken katma değer vergisinin öngörülen sürelerde iade talep edilmesi gerektiği, ancak bu sürelerden sonra iade taleplerinin kabul edilmeyeceği yönünde bir açıklamaya yer verilmediği, Tebliğle getirilen ve iade talebinin 2001/Haziran dönem beyannamesi ile talep edilmesi gerektiği yolundaki düzenlemenin hukuka aykırı ve Kanunla verilen iade hakkını engelleyici nitelikte olduğu..." kararına varılmıştır.<sup>137</sup> Bu bağlamda hem Anayasa'nın 73. maddesi hem KDV Kanunu 29/2. maddesi hem de Danıştay kararını ele aldığımızda KDVGUT'nde yer alan iade talebini süre ile kısıtlanması kanuna ve hukuka aykırı olduğunu görülmektedir. Bu nedenlerin sonucunda süre ile sınırlı iade talebi uygulamasının söz konusu Tebliğden çıkartılması gerekmektedir.

---

<sup>136</sup> Necmettin Gündüz, "İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin Hukuka Aykırı Düzenlemeler", *Vergi Raporu Dergisi*, S. 191 (2015), s. 12.

<sup>137</sup> Danıştay 4. Dairesinin 14.06.2007 tarih ve E.2006/4956, K.2007/2034 sayılı kararı.

### 1.3.2. Alt Sınır Sorunu

İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla iade hakkı doğan mükellefler, yükledikleri ancak indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarını talep ederken bu tutardan ilgili yıl için Cumhurbaşkanınca ya da yeniden değerlendirme oranı ile belirlenen alt limit tutarının çıkarılması sonucunda kalan tutarı talep edebilmektedirler. Bu hüküm KDV Kanunu 29/2. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir. Cumhurbaşkanınca vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca belirlenecek sınırı aşan vergi iade edilir denmektedir.

İndirimli orana tabi işlemlerin iadesinde uygulanan alt limit tutarları yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 23. Yıllar İtibariyle İndirimli Orana Tabi İşlemlerin İadesinde Uygulanan Alt Limit Tutarları**

Geçerli Olan Yıl	Uygulanacak Alt Limit Tutarı
2006	10.000 TL
2007	10.800 TL
2008	11.600 TL
2009	13.000 TL
2010	13.300 TL
2011	14.300 TL
2012	15.800 TL
2013	17.000 TL
2014	17.700 TL
2015	19.500 TL
2016	20.600 TL
2017	10.000 TL
2018	11.400 TL

**Kaynak:** Tarafımızdan tabloluşturulmuştur.

Buna göre, örneğin; Mükellef (A) 2018 yılında indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla 90.000 TL'lik iade hakkı doğmuş olduğu varsayıldığında, Bu tutardan 2018 yılı için belirlenen 11.400 TL düşüldükten sonra kalan (90.000 – 11.400 =) 78.600 TL tutarında iade talebinde bulunabilmektedir.

Ayrıca, 2018 yılı için belirlenmiş olan 11.400 TL tutara geçmiş yıllar için tespit edilmiş tutarlarda eklenmeyecektir. İndirimli orana tabi işlem hangi yılda gerçekleşmiş ise o yıl için mükellefler tekrardan alt sınır tutarını iade taleplerinden çıkartmak

zorundadırlar. Bu husus KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dahil edilememekte, “Devreden KDV” hesabında muhafaza edilmektedir.<sup>138</sup> Bu bağlamda indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabında alt sınır olarak sadece cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan faaliyet konusu yalnızca indirimli orana tabi işlemlerle sınırlı olan bir mükellefin iade rakamından düşülen alt sınır tutarını sonraki dönemlerde indirim yolu ile telafi edebilmesi mümkün değildir. Sonraki dönemlerde yapılacak indirimli orana tabi işlemlerde de durum böyle olacak ve iade edilemeyen alt sınır tutarları yıllar itibariyle kümülatif olarak birikecektir.<sup>139</sup> Bu durum ise mükellefi ağır bir yük altında bırakacaktır.

Yukarıda bahsedilen örnekte olduğu gibi mükellefin 90.000 TL'lik iade alacağından düşülen 2018 yılı için belirlenen 11.400 TL'lik alt sınır, işletmenin sürekliliğinin de göz önünde bulundurulmasıyla hiçbir şekilde iade edilmeyecek ve devreden KDV içerisinde kalacaktır. Ayrıca KDV Kanununun 58. maddesinde belirtildiği üzere, indirilebilecek KDV, gelir ve kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak kaydedilememektedir. Böylece mükellef alt sınıra tabi olan rakamın iadesini alamadığı gibi gider olarak kayıtlarına alması da söz konusu değildir.

Yargının bu konuya ilişkin bakışına özetle bakılacak olunursa; Adana 2. Vergi Mahkemesi 29.09.2010 tarihli ve E. 2010/871, K. 2006/1677 sayılı Kararıyla; dönemin Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen iade sınırını aşan kısmın iade edileceği, aşmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilmek üzere devredilmesi gerektiği sonucuna varıldığından dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline, eksik ödeme tutarın iadesine karar vermiştir.<sup>140</sup> Bunun üzerine davalı idare, bu durumun yasaya aykırı olduğu gerekçesiyle bu kararın bozulmasını istemiştir. Ancak, Danıştay 3. Dairesi E. 2010/7351, K. 2012/2154 sayılı kararı ile yukarıda bahsetmiş

---

<sup>138</sup> Reşat Ebiri, “İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Alt Sınır Uygulaması Sorunu”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 252 (2013), s. 149.

<sup>139</sup> Gündüz, a.g.e., s. 13

<sup>140</sup> Adana 2. Vergi Mahkemesi, 29.09.2010 tarih ve E.2010/871, K. 2006/1677 sayılı kararı.

olduğumuz Adana 2. Vergi Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararı uygun bulup, davalı vergi idaresinin temyiz istemini reddetmiştir.<sup>141</sup>

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na uygulamakta olduğu alt sınır ayrıca KDV'nin nihai tüketici üzerinde kalan bir vergi özelliği ile zıt düşmektedir. Söz konusu vergi nihai tüketiciye yansıtılmayıp mükelleflerin üzerine yük olarak kalmaktadır. Bu uygulamanın mükellefler üzerinde önemli maliyetler oluşturduğu görüldüğü gibi açıktır.

Her ne kadar son yıllarda alt sınır tutarı geçmiş yıllara göre daha düşük olarak belirlenmiş olsa da T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın öncelikli olarak KDV yükünün nihai tüketicide kalması gerektiğini, firmaların gereksiz ve önemli maliyetler yükü altında sebepsiz yere bırakılmaması gerektiğini ve ayrıca mahkeme kararlarını da göz önünde bulundurarak bu uygulamadan vazgeçmesi ya da konu ile ilgili düzenlemesini gözden geçirip köklü bir değişiklik yapması gerekmektedir.

### **1.3.3. Eksi Fark Uygulaması**

İndirimli orana tabi işlemlerde bazı durumlarda mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla hesaplamış olduğu vergi tutarı bu işlemler için yüklenmiş olduğu vergi tutarlarından fazla olabilmektedir. Böyle bir durumda KDVGUT'nin III/B-3.1.1. bölümünde belirtildiği üzere indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür şeklinde ifade edilmektedir.<sup>142</sup> Bu ifade söz konusu verginin mükellef üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Konuyu örnek yardımıyla açıklanacak olursa;

Mükellef (A)'nın yapmış olduğu tüm teslimleri %8 oranında KDV'ye tabidir ve başka bir faaliyeti bulunmamaktadır. Mükellefin 2017 takvim yılında yapmış olduğu indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin olarak hesaplanan hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir.

---

<sup>141</sup> Danıştay 3. Dairesinin 30.05.2012 tarih ve E.2010/7351, K.2012/2154 Sayılı Kararı.

<sup>142</sup> Ebiri, a.g.e., s. 124.

**Tablo 24. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (6)**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir Kdv Tutarı	İadeye Esas Kdv Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	800.000	64.000	20.000	-44.000	0,00	-44.000	-44.000	74.330	0,00
Şubat	450.000	36.000	41.500	5.500	-44.000	-38.500	-38.500	77.980	0,00
Mart	500.000	40.000	48.400	8.400	-38.500	-30.100	-30.100	80.200	0,00
Nisan	429.750	34.380	39.600	5.220	-30.100	-24.880	-24.880	89.235	0,00
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	-24.880	-24.880	-24.880	89.235	0,00
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	-24.880	-24.880	-24.880	89.235	0,00
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	-24.880	-24.880	-24.880	89.235	0,00
Ağustos	317.500	25.400	34.800	9.400	-24.880	-15.480	-15.480	93.480	0,00
Eylül	92.875	7.430	13.800	6.370	-15.480	-9.110	-9.110	102.341	0,00
Ekim	70.000	5.600	7.715	2.125	-9.110	-6.985	-6.985	108.860	0,00
Kasım	93.250	7.460	10.400	2.940	-6.985	-4.045	-4.045	110.960	0,00
Aralık	60.000	4.800	8.360	3.560	-4.045	-485	-485	113.360	0,00

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu formattan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo:24'te görüleceği gibi mükellefin Aralık/2016 döneminden devreden KDV tutarının da olması sebebiyle 2017 takvim yılı boyunca devreden KDV tutarları yüksektir. Bunun anlamı mükellefin 2017 yılı içerisinde devlete ödenecek KDV'sinin bulunmamasıdır. Ancak KDVGUT'nde belirtildiği üzere Ocak/2017 döneminde hesaplanan KDV'nin yüklenilen KDV'den daha fazla olması sebebiyle ortaya çıkan 44.000 TL'lik fark diğer dönemlerde de dikkate alınmış olduğundan mükellefin bu yıl içerisinde iade alacağı doğmamıştır.

Eğer Ocak/2017 dönemine ilişkin ortaya çıkan 44.000 TL'lik eksi fark izleyen vergi dönemlerinde dikkate alınmasaydı mükellefin iade alacağı ortaya çıkmış olacaktı. Bu durum aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



**Tablo 25. İndirimli Oran Hesaplama Tablosu (7)**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir Kdv Tutarı	İadeye Esas Kdv Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	800.000	64.000	20.000	-44.000	0,00	-44.000	0,00	74.330	0,00
Şubat	450.000	36.000	41.500	5.500	0,00	5.500	0,00	77.980	0,00
Mart	500.000	40.000	48.400	8.400	5.500	13.900	3.900	80.200	0,00
Nisan	429.750	34.380	39.600	5.220	13.900	19.120	9.120	89.235	0,00
Mayıs	0,00	0,00	0,00	0,00	19.120	19.120	9.120	89.235	0,00
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	19.120	19.120	9.120	89.235	0,00
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	19.120	19.120	9.120	89.235	0,00
Ağustos	317.500	25.400	34.800	9.400	19.120	28.520	18.520	93.480	0,00
Eylül	92.875	7.430	13.800	6.370	28.520	34.890	24.890	102.341	0,00
Ekim	70.000	5.600	7.715	2.125	34.890	37.015	27.015	108.860	0,00
Kasım	93.250	7.460	10.400	2.940	37.015	39.955	29.955	110.960	0,00
Aralık	60.000	4.800	8.360	3.560	39.955	43.515	33.515	113.360	0,00

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu formattan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablodan da görüleceği gibi Ocak/2017 döneminde hesaplama tablosundaki hesaplanan KDV ve yüklenilen KDV arasındaki fark olan -44.000 TL cari yıl içerisindeki diğer dönemlerde ait iadeye esas KDV tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayarak sadece devreden KDV hesabında dikkate alınmıştır. 2017 yılı için belirlenmiş olan 10.000 TL'lik alt sınırın aşıldığı Mart/2017 dönemimde mükellefe 3.900 TL iade hakkı doğmuştur. Cari yıl içerisinde iade talebinde bulunmayan mükellefin 2017 yılı sonu itibarıyla 33.515 TL'lik iade talep edebileceği tutar bulunmaktadır.

Tablo:24 ve Tablo:25'te yer alan iki örneğin karşılaştırılması sonucu KDV GUT'nde belirtilen bu hususun mükelleflerin iade hakkını azalttığını açıkça görmekteyiz. Alt limit uygulaması gibi eksi fark uygulamasında da KDV'nin mükellef üzerinde kalmayıp nihai tüketiciler üzerinde kalması gereken bir vergi özelliğini kısmen kaybettiğini görülmektedir. Dolayısıyla eksi fark olarak ortaya çıkan tutarların izleyen

vergilendirme hesaplarında dikkate alınmaması, yalnızca sonraki döneme devreden KDV hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

## **2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER NEDENİYLE YILLIK KDV İADESİ YMM RAPOR UYGULAMASI**

Çalışmanın bu bölümünde temel faaliyet konusu inşaat, taahhüt ve müteahhitlik işleri olan Bursa İhtisas Vergi Dairesi mükellefi Odabaşı Konut İnşaat İthalat İhracat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi indirimli orana tabi teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesini YMM raporu ile talep etmektedir. Bu talep doğrultusunda vergi dairesine ibraz edilecek olan Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporunun içinde bulunması gereken zorunlu hususlara ve özellikle durumlara yer verilerek bu süreç örnek bir uygulama üzerinde anlatılarak gösterilmeye çalışılacaktır.

Örnek uygulamaya geçmeden önce YMM'ler tarafından yapılan tasdik işleminin ne olduğu açıklanacak olursa, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespitine ve rapora bağlanmasına tasdik işlemidir.<sup>143</sup> Ayrıca, YMM'ler tasdik işlemi yaparken kamu görevlilerince kullanılacak türden bazı yetkiler kullanmaktadırlar.

YMM KDV iadesi tasdik raporu, mükellef hakkında genel bilgiler, usule ait incelemeler, hesap incelemeleri ve sonuç bölümünden oluşan 4 ana bölüm ve bu bölümlerin alt başlıkları şeklinde hazırlanmalıdır.

Bu dört ana başlık altında ise SM, SMMM ve YMM kanunu muhtelif genel tebliğleri ile belirlenmiş asgari bilgilere değinilmek zorundadır. Rapor içeriği ve raporda olması zorunlu asgari bilgiler aşağıda özetlenmiştir. (Aşağıda bahsi geçen isim, unvan ve rakamlar tamamen senaryodan ibaret olup böyle isim ve unvanda mükellef ve satıcıları veya alıcıları bulunmamaktadır. Ayrıca rapor içeriğinde yer alan tablolar uygulamada farklılıklar gösterse de meslek mensupları tarafından ağırlıklı olarak kullanılan raporlama şekil şartlarına uygun olarak tarafımızdan tasarlanmıştır.)

---

<sup>143</sup> Nazlı Gaye Alpaslan, "YMM'ler Tarafından Verilen Tasdik Hizmetlerinin Kamusal Hizmet Olup-Olmadığı Hakkındaki Tartışmalar", *Yaklaşım Dergisi*, S. 299 (2017), s 263.

## 2.1. GENEL BİLGİLER

YMM raporunun birinci bölümü olan genel bilgiler bölümünde öncelikli olarak KDV iade talebinde bulunan mükellef hakkında ve KDV iadesini gerektiren konular hakkında genel bilgiler verilmesi gerekmektedir. Bu bilgiler şu şekilde alt başlıklar halinde sıralanmalıdır.

### 2.1.1. Mükellef Ve KDV İadesini Gerektiren Konular Hakkında Genel Bilgiler

Şirketin ticaret unvanı Odabaşı Konut İnşaat İthalat İhracat San. ve Tic. Ltd. Şti.'dir. Bursa Ticaret Sicil Memurluğu tarafından, 1608 ticaret sicil numarası ile 15.09.2010 tarihinde tescili yapılmış olan şirketin oda sicil numarası ise 2145 olup, şirketin kimlik bilgileri tablo:26'da gösterilmiştir.

**Tablo 26. Mükellef Firma Hakkında Genel Bilgiler**

Mükellefin Adı Soyadı /Unvanı	Odabaşı Konut İnşaat İthalat İhracat San. ve Tic. Ltd. Şti.
Faaliyet konusu	İnşaat, taahhüt ve müteahhitlik işleri
Adresi	Nilüfer Mah. Yıldırım Sok. No:16Nilüfer/BURSA
Vergi Dairesi ve nosu	Bursa İhtisas V.D. – 051 022 1560

Tablo:26'da kimlik bilgileri yazılı mükellefin 2017 takvim yılında,

- Yanartaş şantiyesi için;

Arsa mülkiyeti Ali Yanar, Sezgin Yanar, Osman Yanar, Halil İbrahim Yaka'ya ait olup, Bursa ili, Nilüfer ilçesi, Manolya Mahallesi, Fevzi Paşa Bulvarında, H21-C-04-D-2-A pafta 1087 ada, 3 parseldeki 31 adet dükkan (ofis), 52 adet konut,

- Çelebi-1 şantiyesi için;

Arsa mülkiyeti Recep Duran, İlhami Sezer, Deniz Sezer'e ait olup, Bursa ili Osmangazi ilçesi Yeni Mahallesi Şeker Sokakta H22-A-21-D-2-D pafta, 8844 ada, 8 parseldeki 5 adet dükkan (ofis), 86 adet konut,

- Çelebi-2 şantiyesi için;

Arsa mülkiyeti Recep DURAN'a ait olup, Bursa ili, Osmangazi ilçesi, Pırlanta Mahallesi Yeşil Sokak'ta H22-A-21-D-2-D pafta, 8845 ada, 6 parseldeki 8 adet dükkan

(ofis), 76 adet konut, inşaatına ait taahhüt işi nedeniyle gerçekleştirmiş olduğu indirimli orana tabi teslimleri nedeniyle iade edilecek KDV'sinin incelenerek doğruluğunun tasdikine ilişkin bu rapor Yeminli Mali Müşavirliğimizce düzenlenmiştir.

Hazırlanacak KDV iadesi için iade talebinde bulunan mükellef ile tasdik işlemini yapacak YMM arasında KDV iadesi tasdik raporuna dayanak teşkil edecek sözleşmenin imzalanıp rapora eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca sözleşmenin imzalanması neticesinde doğacak olan damga vergisi tahakkuk ettirilip rapor daireye ibraz edilmeden önce ödenmesi gerekmektedir. Tahakkuk fişi ve ödendi makbuzu da rapora eklenmelidir.

Bu bölümde açıklanması gereken diğer husus ise KDV iade alacağının tablo:5'te değinildiği üzere T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen rakamsal hadler doğrultusunda YMM raporu ile talep edilip edilemeyeceğidir.

Çalışmamızdaki örnek mükellef Odabaşı İnşaat ile iade dönemini kapsayan 2017 yılı için tam tasdik sözleşmemiz mevcut olduğundan rakamsal hadlerin aşılmasında kanuni olarak herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

### **2.1.2. Kapasite Raporu Ve Sanayi Sicil Belgesine Ait Bilgiler**

Mükellef kurumun sınai bir faaliyeti olmadığından kapasite raporu yoktur. Ancak mükellef yapmış olduğu inşaat taahhüt işi gereği gerekli üretim araçları ve makine parkına sahiptir. Üretim araçları işletmede fiilen mevcut olup yasal kayıtlarında da mevcuttur.

### **2.1.3. Mükellef Kurumun Ortaklık Yapısı Hakkında Bilgiler**

Mükellef kurumun %100 hisse oranı ile tek ortağı 123 456 78900 T.C. Kimlik Numaralı Celalettin ODABAŞI'dır. Şirketin tek ortağı olan Celalettin ODABAŞI Bayır Mh. Üçüncü Sk. No:26 Kat:3 Osmangazi/BURSA adresinde ikametgah etmektedir.

### **2.1.4. Mükellef Kurumun Yasal Temsilcisine Ait Bilgiler**

Şirketin yasal temsilcisi Setbaşı Vergi Dairesi'nin 123 456 78900 T.C. Kimlik Numaralı mükellefi Celalettin ODABAŞI'dır. Şirket müdürü Celalettin ODABAŞI 18.04.2017 tarihinden itibaren 10 yıl süreyle şirketi münferiden temsil yetkisine haizdir.

## 2.1.5. İşyeri Ve İletişim Araçlarına Ait Bilgiler

### 2.1.5.1. Merkez İşyeri Bilgileri

**Tablo 27. Merkezi İşyerlerine Ait Bilgiler**

Merkez işyeri adresi	Nilüfer Mah. Yıldırım Sok. No:16Nilüfer/BURSA
Telefon numaraları	0 (224) 987 654 32
Faks numarası	0 (224) 987 654 31
E posta adresi	odabasiinsaat@odabasiinsaat.com.tr
Mülkiyet Sahibinin	
Adı Soyadı	Celalettin ODABAŞI
Vergi Dairesi ve Nosu	Setbaşı -987 065 4321
Kira süresi	1 yıl
Kira tutarı	1.200 TL (Bürüt)

İletişim araçları işletme adına tescilli olup yasal kayıtlarda mevcuttur. Aynı adreste faaliyette bulunan başka firma mevcut değildir.

### 2.1.5.2. Şube Ve İlave İşyeri Bilgiler

Mükellef kurumun başka şubesi yoktur.

## 2.1.6. Ticari Krediler, İşçi Sayıları, Bilanço Ve Gelir Tablosu, Sermaye Yapısı Ve Bir Önceki Yıl Bilgileri

### 2.1.6.1. Ticari Kredileri

Mükellef Kurumca son bir yıl içinde ticari kredi kullanılmamıştır.

### 2.1.6.2. Çalışan İşçi sayısı

Çalışmamız yıllık iade türüne örnek olduğundan dolayı işçi sayısı bilgileri verilirken iade dönemi ve bir önceki dönem işçi sayıları bilgileri verilmelidir. Bu dönemlerin yanı sıra çalıştırılan işçi sayıları bilgileri cari döneme kadar devam etmelidir.

Uygulamamızdaki firmanın işçi sayıları tablo:28'de gösterilmiştir.

**Tablo 28. Mükellef Firmanın İşçi Sayıları**

2016	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
İşçi	76	67	68	90	78	70	60	74	70	68	90	42
2017	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
İşçi	44	44	44	27	27	30	24	24	23	35	31	31
2018	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12

İşçi	32	32	30	30	29	31	21	27	26	27	-	-
------	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	---	---

### **2.1.6.3. Bilanço ve Gelir Tabloları**

Mükellef kuruma ait 2017 ve 2018 yılı bilanço ve gelir tabloları rapor ekinde yer verilmelidir. Ancak uygulamamızdaki firmanın gelir tablosu ve bilançosuna yer verilmeyecektir.

### **2.1.6.4. Sermaye Yapısı**

Mükellef kurumun sermayesi 2.000.000,00 TL olup tamamı ödenmiştir.

### **2.1.7. Mükellef Kurumun Muhasebecisi**

Kurumun muhasebesi Bursa SMMM Odası 12345 nolu kayıtlı üyesi Ali Birinci tarafından firma bünyesinde sorumlu muhasebe müdürü olarak yürütülmektedir.

## **2.2. USULE AİT İNCELEMELER**

YMM raporunun ikinci bölümünde usule ait incelemelere yer verilmelidir. Bu bölümde öncelikle iade dönemine ait yasal defter tasdik bilgilerine yer verildikten sonra YMM yapılan incelemeler neticesinde eğer olumlu görüşe sahipse, mükellef kurumun defter kayıtlarına teşkil eden belgelerin incelendiğinin ve inceleme sonucunda içeriklerin gerçeği yansıttığının, defter kayıtlarının ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tek düzen hesap planına ve VUK'nun kayıt nizamına uygun olduğunun görüldüğü belirtilmelidir. Bu bölümde ayrıca mükellef tarafından verilmesi gereken KDV, muhtasar, vb. beyannamelerin süresinde verilip verilmediğinin ve söz konusu olan beyannamelerin mevzuata uygun olup olmadığının tespitinin yapılabildiği sonuca da değinilmesi gerekmektedir.

## **2.3. HESAP İNCELEMELERİ**

YMM raporunun şüphesiz en teknik bölümü hesap incelemeleri bölümüdür. Çünkü bu bölümde yapılacak olan inşaatlara ait maliyetlerin hesabı, yapılan inşaat alanlarının metrekareleri, teslimlere ait bedeller gibi hesaplamalar sonunda ortaya iade edilecek KDV hesabı çıkacaktır. Bu hesaplamaların yanı sıra bu bölümde yasal mevzuata, iade dönemine ait olan KDV beyannamesinin bir bütün halinde değerlendirilmesine ve karşıt incelemelere yer verilmesi gerekmektedir. Bu bölümde

olması gereken tüm alt başlıklar ve gerekli hesaplamalar detaylı olarak aşağıda açıklanmıştır.

### 2.3.1. Yasal Mevzuat

YMM tarafından hazırlanacak olan KDV iade raporunun üçüncü bölümünün ilk alt başlığı yasal mevzuat olmalıdır. İndirimli orana tabi işlemlerin KDV iadesi ile ilgili yasal mevzuata çalışmamızın ikinci detaylı olarak yer verildiğinden dolayı uygulamamızın bu bölümünde yasal mevzuat kısmına tekrar yer verilmemiştir.

### 2.3.2. İade Dönemine Ait KDV Beyannamesinin Bir Bütün Halinde Değerlendirilmesi

Bu bölümde indirimli orana tabi satışların gerçekleştiği yıldaki tüm dönemlerin KDV beyannamelerinin ve iade talep edilen döneme ait KDV beyannamelerinin bir bütün olarak incelenmesi ve bu duruma raporda değinilmesi gerekmektedir. Yasal süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri varsa düzeltme gerekçeleri açıklayıcı bir şekilde izah edilmelidir.

Ayrıca ilgili dönemlerde mükellef kurumun sorumlu sıfatı ile beyan etmiş olduğu KDV beyannameleri varsa bu beyannamelerin dökümü raporda gösterilmelidir.

Örnek uygulamamızdaki firma için indirimli orana tabi satışların hepsi Aralık/2017 dönemi KDV beyannamesi ile beyan edildiği için diğer dönemlere yer verilmeyecektir. Firmanın Aralık/2017 KDV beyannamesi tablo:29'da gösterilmiştir.

**Tablo 29. Aralık / 2017 Dönemi KDV Beyanname Bilgileri**

	Aralık 2017
MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ	
TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER	
Teslim ve hizmet bedeli (%1)	11.588.166,03
Hesaplanan KDV (%1)	115.881,66
Teslim ve hizmet bedeli (%8)	-
Hesaplanan KDV (%8)	-
Teslim ve hizmet bedeli (%18)	3.259.997,44
Hesaplanan KDV (%18)	586.799,54
MATRAH TOPLAMI	14.848.163,47
Hesaplanan KDV	702.681,20
İlave edilecek KDV	0,00
TOPLAM KDV	702.681,20
İNDİRİMLER	

Önceki Dön.Dev.İndirilecek KDV	2.635.475,71
Bu döneme ait İndirilecek KDV	131.085,54
Sat.iade işl.gerçleşmy.vaz. mal.hiz.indirilecek KDV	-
<b>İNDİRİMLER TOPLAMI</b>	<b>2.766.561,25</b>
<b>BU DÖN. AİT İND. KDV TUT. ORAN. GÖRE DAĞILIMI</b>	
Teslim ve hizmet bedeli toplamı (%8)	1.220,00
İndirilecek KDV (%8)	97,60
Teslim ve hizmet bedeli (%18)	727.710,78
İndirilecek KDV Tutarı (%18)	130.987,94
<b>TOPLAM</b>	<b>131.085,54</b>
<b>İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE AİT BİLDİRİM</b>	
Teslim Bedeli	-
Hesaplanan KDV	-
Tecil edilebilir KDV	-
Tecil edilemeyen iade edilecek KDV	-
<b>TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER</b>	
Mal ihracatı Teslim ve hizmet tutarı	-
Yüklenilen KDV	-
İstisna kapsamına giren iş. Ait. Toplam tes.ve hiz	-
İade edilebilir KDV	-
İade edilmesi gereken KDV	-
Sonraki Döneme Devreden KDV	-
<b>DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER</b>	
İndirimli orana tabi işlemler	-
İadeye konu KDV	-
İade edilebilir KDV	-
Tecil edilecek KDV	-
Ödenmesi gereken KDV	-
İade edilmesi gereken KDV	-
Sonraki Döneme Devreden KDV	2.063.880,05
<b>DİĞER BİLGİLER</b>	
Tes.ve Hizmet. karşılığını teşkil eden bedel (Aylık)	14.848.163,47
Tes.ve hizmet.karşı. teşkil eden bedel (Kümülatif)	14.848.163,47

Mükellef kurumun KDV iadesini beyan ettiği 2018 Temmuz dönemine ait KDV beyanı ise tablo:30'da gösterilmiştir.

**Tablo 30. Temmuz / 2018 Dönemi KDV Beyanname Bilgileri**

	Temmuz 2018
<b>MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ</b>	
<b>TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER</b>	
Teslim ve hizmet bedeli (%1)	160.000,00
Hesaplanan KDV (%1)	1.600,00
Teslim ve hizmet bedeli (%8)	-



Hesaplanan KDV (%8)	-
Teslim ve hizmet bedeli (%18)	-
Hesaplanan KDV (%18)	-
<b>MATRAH TOPLAMI</b>	<b>160.000,00</b>
Hesaplanan KDV	1.600,00
İlave edilecek KDV	-
<b>TOPLAM KDV</b>	<b>1.600,00</b>
<b>İNDİRİMLER</b>	
Önceki Dön. Dev. İndirilecek KDV	1.932.974,05
Bu döneme ait İndirilecek KDV	62.566,18
Sat. iade işl. gerçleşmy. vaz. mal. hiz. indirilecek KDV	-
<b>İNDİRİMLER TOPLAMI</b>	<b>1.995.540,23</b>
<b>BU DÖN. AİT İND. KDV TUT. ORAN. GÖRE DAĞILIMI</b>	
Teslim ve hizmet bedeli toplamı (%8)	-
İndirilecek KDV (%8)	-
Teslim ve hizmet bedeli (%18)	347.589,89
İndirilecek KDV Tutarı (%18)	62.566,18
<b>TOPLAM</b>	<b>62.566,18</b>
<b>İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE AİT BİLDİRİM</b>	
Teslim Bedeli	-
Hesaplanan KDV	-
Tecil edilebilir KDV	-
Tecil edilemeyen iade edilecek KDV	-
<b>TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER</b>	
Mal ihracatı Teslim ve hizmet tutarı	-
Yüklenilen KDV	-
İstisna kapsamına giren iş. Ait. Toplam tes.vehiz	-
İade edilebilir KDV	-
İade edilmesi gereken KDV	-
Sonraki Döneme Devreden KDV	-
<b>DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER</b>	
İndirimli orana tabi işlemler	11.588.166,03
İadeye konu KDV	1.021.171,77
İade edilebilir KDV	1.021.171,77
Tecil edilecek KDV	-
Ödenmesi gereken KDV	-
İade edilmesi gereken KDV	1.021.171,77
Sonraki Döneme Devreden KDV	972.768,46
<b>DİĞER BİLGİLER</b>	
Tes. ve hizmet. karşılığını teşkil eden bedel (Aylık)	160.000,00
Tes.ve hizmet. karşı. teşkil eden bedel (Kümülatif)	13.406.907,24

### 2.3.3. Mal Alışları Yönünden Bir Değerlendirme

Bu bölümde indirimli orana tabi satışların gerçekleştiği yıldaki tüm dönemlerin indirilecek KDV'sine değinilmelidir. İadeye konu konutlara ait mal ve hizmet alışlarına ilişkin fatura listesi raporun ekinde (indirilecek KDV listesi) ayrıca sunulmalıdır.

Daha sonra YMM tarafından mal alışları; sevk irsaliyeleri, nakliye giderleri, fatura ve sair belgelerle karşılaştırılıp nakit ve mal hareketlerinin izlenmesi ve bunlar neticesinde şayet tutarların doğru ve işlemlerin gerçek olduğu tespit edilirse bu duruma dair açıklamalara yer verilmelidir.

Ayrıca indirilecek KDV listesi TÜRMOB kayıtlarından SMİYB yönünden taranmalı SMİYB düzenleyen veya kullanan mükelleflerin olup olmadığı kontrol edilmelidir. Bu kontrollerin yapıldığına dair açıklamalara da bu bölümde yer verilmelidir.

Uygulamamızdaki mükellef kurumun 2017 takvim yılına ait indirilecek KDV'si Tablo:31'de gösterilmiştir.

**Tablo 31. 2017 Yılına Ait İndirilecek KDV Bilgileri**

Dönemi	%1 İndirilecek	%8 İndirilecek	%18 İndirilecek	Top. İndirilecek
Ocak	-	0,56	71.025,13	71.025,69
Şubat	-	683,70	85.230,93	85.914,63
Mart	-	485,90	67.657,45	68.143,35
Nisan	-	234,43	34.372,79	34.607,22
Mayıs	-	684,19	57.085,38	57.733,57
Haziran	-	550,40	40.531,19	41.081,59
Temmuz	-	395,48	37.835,72	38.231,20
Ağustos	-	125,64	82.218,79	82.344,43
Eylül	-	266,80	45.515,63	45.782,43
Ekim	-	180,40	42.039,46	42.219,86
Kasım	-	100,40	27.245,10	27.345,50
Aralık	-	97,60	130.987,94	131.085,54

### 2.3.4. İnşaat Ait Genel Bilgiler

Mükellef kurumca üç ayrı yerde inşası tamamlanarak 2017 yılında teslim konut edilen inşaat a ait bilgiler aşağıda detaylı olarak gösterilmiştir.

### 2.3.4.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 Parsel Yanartaş İnşaatı

Mükellef kurum Bursa ili Nilüfer ilçesi Manolya Mahallesi Fevzi Paşa Bulvarındaki H21-C-04-D-2-A pafta 1087 ada, 3 parselde ki, mülkiyeti Ali YANAR, Sezgin YANAR, Osman YANAR ve İbrahim YAKAR'a ait 11.302,99 m<sup>2</sup>'lik arsaya Yanartaş adı ile kat karşılığı inşaat yapmak üzere arsa sahipleri ile 29.03.2013 tarihli kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereği ve 664/09 sayılı yapı ruhsatına istinaden 07.12.2014 tarihinde SGK dosyasını açarak fiilen inşaat başlamış, 09.05.2017 tarihinde dosyayı kapatarak fiilen inşaatı tamamlamıştır.

Kat karşılığı arsa teslimine ait sözleşmeye ait damga vergisi Bursa 30 uncu Noterliğince 29.11.2013 tarih ve 669711nolu noterlik makbuzu ile makbuzla tahsil edilmiştir.

Mükellef kurumca inşası tamamlanarak 2017 yılında teslimine konu edilen inşaatın ait bilgiler tablo:32'de gösterilmiştir.

Bu inşaatın bulunan sığınaklar iade hesaplamasına dahil edilmemekle beraber Kat Malikleri Kanununun 4/a maddesi gereği ortak alanlardan sayıldığından inşaatın maliyet hesaplamalarına dahil edilmiştir.

Uygulamamızda sığınakların iade hesabına dahil edilmeme nedenine değinilecek olunursa, KDVGUT'ne göre sığınakların net alan hesabının dışında tutulması gerekmektedir. Ancak sığınakların net alan hesabının dışında tutulması Danıştay Dördüncü Dairesinin 02.03.2017 tarihli ve Esas No: 2014/4835, Karar No: 2017/2170 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Sığınakların net alan hesabına dahil edilmesi mahkeme kararı ile uygun görülüş olsa da vergi dairesi ile uyumsuzluk yaşanıp KDV iadesinin gecikmemesi sebebiyle uygulamamızda sığınaklar net alan hesabının dışında tutulmuştur. Sığınaklar iadesi istenen KDV'ye dahil edilmemekle beraber inşaatın maliyet hesaplarına dahil edileceğinden T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı görüşünü değiştirene kadar sığınakların iade hesabına dahil edilmemesi gerekmektedir.

**Tablo 32. Yanartaş İnşaat Alanı Bilgileri**

H21-C.04-D.2-A pafta 1087 ada 3 parsel Yanartaş	A1 BLOK	B1 BLOK	TOPLAM
Toplam arsa (m <sup>2</sup> ) (Parsel alanı)	5.160 m <sup>2</sup>		
Kat sayısı	9	8	

Bağımsız birim sayısı (Daire)	16	36	52
Bağımsız birim sayısı (Büro)	15	-	15
Bağımsız birim sayısı (dükân)	9	7	16
Toplam Bağımsız birim sayısı	40	43	83
Yapının gurubu	A	B	
İnşaatın taban alanı (m <sup>2</sup> )	1.108,18	580	1.688,18
Bağımsız bölümlere ait net alan	4.978,80	3.299,20	8.278,00
Bağımsız bölümlere ait ortak alan	1.867,89	1.157,10	3.024,99
Toplam İnşaat alanı	6.846,69	4.456,30	11.302,99

#### 2.3.4.2. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8844 Ada, 8 Parsel Çelebi-1 İnşaatı

Mükellef kurum Bursa ili Osmangazi ilçesi Yeni Mahallesi Şeker Sokakta H22-A-21-D-2-D pafta, 8844 ada, 8 parselde ki, mülkiyeti Recep DURAN, İlhami SEZER, Deniz SEZER'e ait 13.253,00 m<sup>2</sup>'lik arsaya Çelebi-1 adı ile kat karşılığı inşaat yapmak üzere arsa sahipleri ile 21.02.2013 tarihli inşaat sözleşmesi gereği 07.10.2013 tarih ve 834sayılı yapı ruhsatına istinaden 18.04.2014 tarihinde SGK dosyasını açtırarak fiilen inşaat başlanmış, 09.05.2017 tarihinde dosyayı kapatarak fiilen inşaatı tamamlamıştır.

Bu bölümdeki diğer açıklamalarımız Sönmeztaş inşaatı ile aynı olduğundan uygulamamızda aynı açıklamalara yer verilmemiştir. Ancak YMM raporu yazılırken her bölümde ilgili açıklamalara yer verilmesi gerekmektedir.

İlgili inşaatla ait bilgi tablo:33'de gösterilmiştir.

**Tablo 33.Çelebi- 1 İnşaat Alanı Bilgileri**

H22-A-21-D-2-D pafta 8844 ada 8 parsel Çelebi- 1	A BLOK	B BLOK	C BLOK	D BLOK	TOPLAM
Toplam arsa (m <sup>2</sup> ) (Parsel alanı)	6.308,36 m <sup>2</sup>				
Kat sayısı	5	6	6	6	
Bağımsız birim sayısı (Daire)	16	20	30	20	86
Bağımsız birim sayısı (Dükkan)	5	0	0	0	5
Toplam Bağımsız birim sayısı	21	20	30	20	91
Yapının gurubu	B	B	B	B	
İnşaatın taban alanı (m <sup>2</sup> )	417,00	417,00	573,00	417,00	1.824,00
Bağımsız bölümlere ait net alan	2.467,00	2.600,00	3.250,00	2.637,00	10.954,00
Bağımsız bölümlere ait ortak alan	265,00	623,00	825,00	586,00	2.299,00
Toplam İnşaat alanı	2.732,00	3.223,00	4.075,00	3.223,00	13.253,00

#### 2.3.4.3. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8845 Ada, 6 Parsel Çelebi-2 İnşaatı

Mükellef kurum Bursa ili, Nilüfer ilçesi, Pırlanta Mahallesi Yeşil Sokakta H22-A-21-D-2-D pafta, 8845 ada, 6 parselde ki, mülkiyeti Recep DURAN'a ait 9.972,00

m<sup>2</sup>'lik arsaya Çelebi-2adı ile kat karşılığı inşaat yapmak üzere arsa sahipleri ile 06.01.2014 tarihli kat karşılığı inşaat sözleşmesi 19.06.2012 tarih ve 491sayılı 18.07.2014 tarih ve 805 sayılı revize yapı ruhsatına istinaden 05.07.2013tarihinde SGK dosyasını açarak fiilen inşaat başlamış, 21.04.2017tarihinde dosyayı kapatılarak fiilen inşaatı tamamlamıştır.

Bu bölümdeki diğer açıklamalarımız Sönmeztaş inşaatı ile aynı olduğundan uygulamamızda aynı açıklamalara yer verilmemiştir. Ancak YMM raporu yazılırken her bölümde ilgili açıklamalara yer verilmesi gerekmektedir.

İlgili inşaatla ait bilgi tablo:34'de gösterilmiştir.

**Tablo 34. Çelebi – 2 İnşaat Alanı Bilgileri**

H22-A-21-D-2-D pafta 8845 ada 6 parsel Çelebi - 2	A BLOK	B BLOK	C BLOK	D BLOK	TOPLAM
Toplam arsa (m <sup>2</sup> ) (Parsel alanı)	4.812,44 m <sup>2</sup>				
Kat sayısı	6	6	6	6	
Bağımsız birim sayısı (Daire)	18	20	20	18	76
Bağımsız birim sayısı (işyeri)	4	0	0	4	8
Toplam Bağımsız birim sayısı	22	20	20	22	84
Yapının gurubu	B	B	B	B	
İnşaatın taban alanı (m <sup>2</sup> )	191,00	256,00	256,00	191,00	894,00
Bağımsız bölümlere ait net alan	2.061,00	2.093,00	2.093,00	2.061,00	8.308,00
Bağımsız bölümlere ait ortak alan	381,00	451,00	451,00	381,00	1.664,00
Toplam İnşaat alanı	2.442,00	2.544,00	2.544,00	2.442,00	9.972,00

### 2.3.5. Maliyetler

Uygulamamızda olduğu gibi mükellef kurumun inşaat alanları birden fazla ise öncelikle iadeye esas alınan teslimlere ait ilgili inşaatların malzemeleri her bir şantiye için ayrı ayrı alınması ve muhasebesel olarak da her bir şantiyeye ait maliyetlerin ve harcamamaların ana hesapların alt hesaplarında (kıvrımlarında) ayrı ayrı takip edilmesi gerekmektedir. Çünkü maliyetlerde herhangi bir karışıklık veya kaymanın olmaması için alt hesapları kullanmak çok önemlidir. YMM'ler yapacağı incelemeler sonucunda her bir şantiye için mükellef kurum tarafından maliyet hesaplarını ana hesaplarının alt hesaplarında takip edildiğinin ve herhangi bir kaymanın veya yanlışlık yapılmadığının tespit edilmesi halinde bu durumda hazırlayacakları KDV İadesi Tasdik raporunda belirtmelidirler. Bu tespit yapıldıktan sonra maliyet hesaplarının ortaya nasıl çıktığının raporda her bir şantiye için ayrı ayrı anlatılması gerekmektedir.

Uygulamamızın inşaatlara ait genel bilgiler bölümünde değinildiği üzere, inşaat maliyetleri hesap edilirken inşaatlarda bulunan kapıcı dairesi, sığınak ile müşterek depolar iade hesaplamasına dahil edilmemekle beraber Kat Malikleri Kanununun 4/a maddesi gereği ortak alanlardan sayıldığından inşaatın maliyet hesaplamalarına dahil edilmelidir.

### **2.3.5.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 parsel Yanartaş Maliyeti**

Mükellef kurumun Bursa ili, Nilüfer ilçesi, Manolya Mahallesi Fevzi Paşa Bulvarında, H21-C-04-D-2-A pafta 1087 ada, 3 parselde ki, mülkiyeti Ali YANAR, Sezgin YANAR, Osman YANAR ve Halil İbrahim YAKA'ya ait 11.302,99 m<sup>2</sup>'lik arsaya Yanartaş adı ile yapmış olduğu inşaatın maliyetleri ve T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı maliyetlerinin analizi yapılmıştır.

Yapıların yaklaşık birim maliyetlerinin gösterildiği cetvel her yıl düzenli olarak tebliğ halinde yayınlanmaktadır. Her yapının özelliklerine göre bakanlıkça tespit edilen bu tutarlardan daha yüksek maliyet bedelleri ile hesap edilmiş iade alınması mümkün değildir. Dolayısıyla T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından açıklanan bu rakamlarla mükellefin yapmış olduğu maliyetlerin karşılaştırılması gerekmektedir.

Uygulamamızda yer alan mükellefin 2017 takvim yılında teslimine konu ettiği Yanartaş inşaatı ile ilgili inşaatın başlama ve bitiş aşamasına kadar yapmış olduğu maliyet ve giderler tablo:35'te gösterilmiştir.

**Tablo 35. Yanartaş İnşaatı Maliyet Ve Gider Bilgileri**

Maliyet Türü	2015		2016		2017	
	TUTARI	KDV	TUTARI	KDV	TUTARI	KDV
KDV'li Girdiler	650.096,85	110.248,78	891.656,53	160.498,17	486.248,40	47.524,71
KDV'siz Gideri	61.860,09	0,00	478.120,95	0,00	4.796,67	0,00
Toplam	711.956,94	110.248,78	1.369.777,48	160.498,17	491.045,07	47.524,71
KDV Hariç İnşaat Maliyeti			2.572.779,49 TL			
Arsa Maliyeti			832.326,67 TL			
Arsa Payı Dahil KDV'siz Toplam Maliyetler			3.405.106,16 TL			
İnşaatın Ait Toplam Yüklenilen KDV			318.271,66 TL			

Mükellef kurumun toplamda 11.302,99 m<sup>2</sup>'lik alana sahip Yanartaş inşaatı içinde öncelikle arsa maliyeti olan 832.326,67 TL'nin nasıl belirlendiğine bakılacak olunursa;

Öncelikle arsa payı hariç inşaat maliyetinin tespit edilmesi gerekmektedir. Tablo:35'de görüleceği üzere uygulamamızda mükellef kurumun 2015, 2016 ve 2017 yıllarında Yanartaş inşaatı için (650.096,85+ 891.656,53 +486.248,49 +61.860,09 + 478.120,95 + 4.796,67 = ) 2.572.779,49 TL maliyeti söz konusudur.

Daha sonra tespit edilen arsa maliyeti hariç bu tutarı toplam inşaat alanına bölünmesi ile arsa maliyeti hesaplanmaktadır. Yanartaş inşaatının toplam alanı 11.302,99 m<sup>2</sup> olduğuna göre  $2.572.779,49 / 11.302,99 = 227,62$  TL sonucu elde edilir. Bu rakam birinci inşaatın 1 m<sup>2</sup> arsa payı hariç bedeli olacaktır.

Çalışmanın 2.3.7. teslimler bölümünde detaylı olarak izah edileceği üzere arsa sahiplerine birinci inşaatın toplamda 3.656,65 m<sup>2</sup>'lik konut ve iş yeri verildiği için arsa sahiplerine verilen m<sup>2</sup> x arsa payı hariç 1 m<sup>2</sup>'nin bedeli işleminin sonucunda arsa maliyetine ulaşılmış olunur. Anlatılan formül yardımıyla arsa maliyetini hesaplanacak olunursa  $3.656,65 \times 227,62 = 832.326,67$  TL arsa payına ulaşılmış olunur.

Bu durumda KDV hariç arsa payı dahil inşaatın maliyet tutarı  $2.572.779,49 + 832.326,67 = 3.405.106,16$  TL'dir.  $3.405.106,16 / 11.302,99 = 301,26$  TL 1 m<sup>2</sup>'nin arsa payı dahil maliyetidir.

Elde edilen bu veriler doğrultusunda Yanartaş inşaatının toplam maliyetini gösteren tablo şu şekilde hazırlanabilir;

**Tablo 36.Yanartaş İnşaatı Toplam Maliyet Bilgileri**

	KDV hariç tutarlar	A BLOK	B BLOK	TOPLAM
1	İnşaata ait m <sup>2</sup> 'ler	6.846,69 m <sup>2</sup>	4.456,30 m <sup>2</sup>	11.302,99 m <sup>2</sup>
2	Çev. Ve Şeh. Bakanlığı'nca belirlenen 1 m <sup>2</sup> 'nin maliyeti (Arsa payı hariç)	700	700	-
3	Mükellef kurumca belirlenen 1m <sup>2</sup> 'nin maliyeti (arsa payı hariç)	227,62	227,62	-
4	Arsa payı hariç Çev. Ve Şeh. Bakanlığı Maliyeti (1x2)	4.792.683,00	3.119.410,00	7.912.093,00

5	Arsa payı hariç Mükellef kurum Maliyeti (1x3)	1.558.436,49	1.014.343,00	2.572.779,49
6	Arsa payı hariç Çev. Ve Şeh. Bakanlığı'nca belirlenen Toplam inşaat maliyeti (Arsa payı dahil) (Yapı Kul. İzni Satır 80)	6.087.751,15	3.962.330,04	10.050.081,00
7	Mükellefçe hesaplanan toplam inşaat maliyeti (Arsa payı dahil)	2.062.601,22	1.342.504,94	3.405.106,16

### 2.3.5.2. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8844 Ada, 8 Parsel Çelebi-1 Maliyeti

Mükellef kurumun Bursa ili, Osmangazi ilçesi, Yeni Mahallesi, Şeker Sokakta, H22-A-21-D-2-D pafta, 8844 ada, 8 parselde ki, mülkiyeti Recep DURAN, İlhami SEZER ve Deniz SEZER'e ait 13.253 m<sup>2</sup>'lik arsaya Çelebi - 1 adı ile yapmış olduğu inşaat için de Yanartaş inşaatının maliyet hesaplanmasında açıklandığı şekilde maliyet ve T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı maliyetlerinin analizi yapılması gerekmektedir.

Mükellefin 2017 takvim yılında teslimine konu ettiği Çelebi-1 inşaatı ile ilgili inşaatın başlama ve bitiş aşamasına kadar yapmış olduğu maliyet ve giderler tablo:37'de gösterilmiştir.

**Tablo 37.Çelebi – 1 İnşaatı Maliyet Ve Gider Bilgileri**

Maliyet Türü	2015		2016		2017	
	TUTARI	KDV	TUTARI	KDV	TUTARI	KDV
KDV'li Girdiler	1.687.538,94	295.757,01	1.386.619,43	1.386.619,43	0,00	0,00
KDV'siz Gideri	123.126,92	0,00	168.505,43	168.505,43	0,00	0,00
Toplam	1.810.665,86	295.757,01	1.555.124,86	1.555.124,86	0,00	0,00
KDV Hariç İnşaat Maliyeti			3.365.790,72 TL			
Arsa Maliyeti			750.698,14 TL			
Arsa Payı Dahil KDV'siz Toplam Maliyetler			4.116.488,86 TL			
İnşaata Ait Toplam Yüklenilen KDV			545.348,51 TL			

Mükellef kurumun toplamda 13.253 m<sup>2</sup>'lik alana sahip Çelebi – 1 inşaatı içinde öncelikle arsa maliyetinin nasıl belirlendiğine bakılacak olunursa;

İlk olarak arsa payı hariç inşaat maliyetinin tespit edilmesi gerekmektedir. Tablo:37'de görüleceği üzere uygulamamızda mükellef kurumun 2015, 2016 ve



2017 yıllarında Çelebi-1 inşaatı için (1.687.538,94 + 1.386.619,43 + 123.126,92 + 168.505,43= ) 3.365.790,72 TL maliyeti söz konusudur.

Daha sonra, tespit edilen arsa maliyeti hariç bu tutarı toplam inşaat alanına bölünmesi ile arsa maliyeti hesaplanmaktadır. Çelebi - 1 inşaatının toplam alanı 13.253 m<sup>2</sup> olduğuna göre  $3.365.790,72 / 13.253 = 253,96$  TL sonucu elde edilir. Bu rakam Çelebi - 1 inşaatın 1 m<sup>2</sup> arsa payı hariç bedeli olacaktır.

Çalışmanın 2.3.7. teslimler bölümünde detaylı olarak izah edileceği üzere arsa sahiplerine Çelebi - 1 inşaatından toplamda 2.955,97m<sup>2</sup>'lik konut ve iş yeri verildiği için arsa sahiplerine verilen m<sup>2</sup> x arsa payı hariç 1 m<sup>2</sup>'nin bedeli işleminin sonucunda arsa maliyetine ulaşılmış olunur. Anlatılan formül yardımıyla arsa maliyeti hesaplanacak olunursa  $2.955,97 \times 253,96 = 750.698,14$  TL arsa payına ulaşılmış olunur.

Bu durumda KDV hariç arsa payı dahil inşaatın maliyet tutarı  $3.365.790,72 + 750.698,14 = 4.116.488,86$  TL'dir.  $4.116.488,86 / 13.253 = 310,61$  TL 1 m<sup>2</sup>'nin arsa payı dahil maliyetidir.

Elde edilen bu veriler doğrultusunda Çelebi – 1 inşaatının toplam maliyetini gösteren tabloyu şu şekilde hazırlanabilir;

**Tablo 38.Çelebi- 1 İnşaatı Toplam Maliyet Bilgileri**

	KDV hariç tutarlar	A BLOK	B BLOK	C BLOK	D BLOK	TOPLAM
1	İnşaatı ait m <sup>2</sup> 'ler	2.732 m <sup>2</sup>	3.223 m <sup>2</sup>	4.075 m <sup>2</sup>	3.223 m <sup>2</sup>	13.253 m <sup>2</sup>
2	Çev. Ve Şeh. Bakanlığı'nca belirlenen 1 m <sup>2</sup> 'nin maliyeti (Arsa payı hariç)	700	700	700	700	-
3	Mükellef kurumca belirlenen 1m <sup>2</sup> 'nin maliyeti (arsa payı hariç)	253,96	253,96	253,96	253,96	-
4	Arsa payı hariç Çev. Ve Şeh. Bakanlığı Maliyeti (1x2)	1.912.400,00	2.256.100,00	2.852.500,00	2.256.100,00	9.277.100,00
5	Arsa payı hariç Mükellef kurum Maliyeti (1x3)	693.818,72	818.513,08	1.034.945,84	818.513,08	3.365.790,72
6	Çev. Ve Şeh. Bakanlığı'nca belirlenen Toplam inşaat maliyeti (Arsa payı dahil) (Yapı Kul. İzni Satır 80)	1.545.300,00	1.820.260,00	2.297.380,00	1.820.260,00	7.483.200,00

7	Mükellefçe hesaplanan toplam inşaat maliyeti (Arsa payı dahil)	848.586,52	1.001.096,03	1.265.710,28	1.001.096,03	4.116.488,86
---	--	------------	--------------	--------------	--------------	--------------

### 2.3.5.3. H22-A-21-D-2-D Pafta, 8845 Ada, 6 Parsel Çelebi – 2 Maliyeti

Mükellef kurumun Bursa ili, Osmangazi ilçesi, Pırlanta Mahallesi, Yeşil Sokakta, H22-A-21-D-2-D pafta, 8845 ada, 6 parselde ki, mülkiyeti Recep DURAN'a ait 9.972,00m<sup>2</sup>'lik arsaya Çelebi - 2 adı ile yapmış olduğu inşaat için de Yanartaş inşaatı maliyetinde olduğu şekilde maliyet ve T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı maliyetlerinin analizi yapılması gerekmektedir.

Mükellefin 2017 takvim yılında teslimine konu ettiği Çelebi - 2 inşaatı ile ilgili inşaatın başlama ve bitiş aşamasına kadar yapmış olduğu maliyet ve giderler tablo:39'da gösterilmiştir.

**Tablo 39.Çelebi – 2 İnşaatı Maliyet Ve Gider Bilgileri**

Maliyet Türü	2015		2016		2017	
	TUTARI	KDV	TUTARI	KDV	TUTARI	KDV
KDV'li Girdiler	647.146,45	108.414,19	2.541.873,60	431.731,47	753.177,18	103.744,02
KDV'siz Gideri	20.062,38	0,00	228.439,23	0,00	5.140,50	0,00
Toplam	667.208,83	108.414,19	2.770.312,83	431.731,47	758.317,68	103.744,02
KDV Hariç İnşaat Maliyeti				4.195.839,34 TL		
Arsa Maliyeti				712.094,22 TL		
Arsa Payı Dahil KDV'siz Toplam Maliyetler				4.907.933,56 TL		
İnşaata Ait Toplam Yüklenilen KDV				643.889,68 TL		

Mükellef kurumun toplamda 9.972 m<sup>2</sup>'lik alana sahip Çelebi – 2 inşaatı içinde öncelikle arsa maliyetinin nasıl belirlendiğine bakılacak olunursa;

İlk olarak arsa payı hariç inşaat maliyetinin tespit edilmesi gerekmektedir. Tablo:39'da görüleceği üzere uygulamamızda mükellef kurumun 2015, 2016 ve 2017 yıllarında Çelebi – 1 inşaatı için(647.146,45 + 2.541.873,60 + 753.177,18 + 20.062,38 + 228.439,23 + 5.140,50 =)4.195.839,34 TL maliyeti söz konusudur.

Daha sonra, tespit edilen arsa maliyeti hariç bu tutarı toplam inşaat alanına bölünmesi ile arsa maliyeti hesaplanmaktadır. Çelebi - 2 inşaatının toplam alanı 9.972m<sup>2</sup> olduğuna göre  $4.195.839,34 / 9.972 = 420,76$  TL sonucu elde edilir. Bu rakam Çelebi - 2 inşaatın 1 m<sup>2</sup> arsa payı hariç bedeli olacaktır.

Çalışmanın 2.3.7. teslimler bölümünde detaylı olarak izah edileceği üzere arsa sahiplerine Çelebi - 2 inşaatından toplamda 2.955,97m<sup>2</sup>'lik konut ve iş yeri verildiği için arsa sahiplerine verilen m<sup>2</sup> x arsa payı hariç 1 m<sup>2</sup>'nin bedeli işleminin sonucunda arsa maliyetine ulaşılmış olunur. Anlatılan formül yardımıyla arsa maliyeti hesaplanacak olunursa  $2.955,97 \times 253,96 = 750.698,14$  TL arsa payına ulaşılmış olunur.

Bu durumda KDV hariç arsa payı dahil inşaatın maliyet tutarı  $3.365.790,72 + 750.698,14 = 4.116.488,86$  TL'dir.  $4.116.488,86 / 13.253 = 310,61$  TL1 m<sup>2</sup>'nin arsa payı dahil maliyetidir.

Elde edilen bu veriler doğrultusunda Çelebi – 2 inşaatının toplam maliyetini gösteren tablo şu şekilde hazırlanabilir;

**Tablo 40.Çelebi- 2 İnşaatı Toplam Maliyet Bilgileri**

	KDV hariç tutarlar	A BLOK	B BLOK	C BLOK	D BLOK	TOPLAM
1	İnşaata ait m <sup>2</sup> 'ler	2.442 m <sup>2</sup>	2.544 m <sup>2</sup>	2.544 m <sup>2</sup>	2.442 m <sup>2</sup>	9.972 m <sup>2</sup>
2	Çev. Ve Şeh. Bakanlığı'nca belirlenen 1 m <sup>2</sup> 'nin maliyeti (Arsa payı hariç)	700	700	700	700	-
3	Mükellef kurumca belirlenen 1m <sup>2</sup> 'nin maliyeti (arsa payı hariç)	420,76	420,76	420,76	420,76	-
4	Arsa payı hariç Çev. Ve Şeh. Bakanlığı Maliyeti (1x2)	1.709.400,00	1.780.800,00	1.780.800,00	1.709.400,00	6.980.400,00
5	Arsa payı hariç Mükellef kurum Maliyeti (1x3)	1.027.495,92	1.070.413,44	1.070.413,44	1.027.516,54	4.195.839,34
6	Çev. Ve Şeh. Bakanlığı'nca belirlenen Toplam inşaat maliyeti (Arsa payı dahil) (Yapı	3.031.032,00	3.097.332,00	3.097.332,00	3.031.032,00	12.256.728,00
7	Mükellefçe hesaplanan toplam inşaat maliyeti (Arsa payı dahil)	1.201.879,14	1.252.087,64	1.252.087,64	1.201.879,14	4.907.933,56

Çalışmamızda üç inşaat için ayrı ayrı hazırlanan maliyet tablolarının incelenmesi neticesinde görüleceği üzere, mükellef kurumun bu inşaat için teslimine konu ettiği konutların maliyeti ile T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen ve Belediyece verilen yapı kullanma izninde gösterilen maliyetler karşılaştırıldığında mükellef kurumun maliyetlerinin daha düşük olduğu görülecektir.

### 2.3.6. İnşaat Alanlarına Ait Belirlemeler

İnşaat alanında dair belirlemeler yapılırken çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıklanan ilgili genel tebliğ ve sirküler ışığında ortak kullanım alanları da dahil edilerek 150 m<sup>2</sup>'lik istisna sınırına ait belirlemeler yapılmalıdır. İnşaat alanının belirlenmesinde yeminli mali müşavirin yerinde yapacağı tespitlerin yanı sıra onaylanmış mimari projeye ve yapı denetim firmasından alınan net alan belirlemesine ilişkin belge dikkate alınmalıdır. Ayrıca yapı denetim firmasından alınan net alan belirlemesine ilişkin belge YMM raporuna eklenmelidir. Bu hususlar doğrultusunda uygulamamızda yer alan firmanın her inşaat alanı için ayrı ayrı hazırlanan tablolar alt başlıklar halinde aşağıdaki şekildedir.

#### 2.3.6.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 Parsel Yanartaş İnşaat Alanı

Uygulamamızdaki firmanın Yanartaş inşaat adı ile yapmış olduğu 11.302,99 m<sup>2</sup>'lik inşaatın istisna sınırına esas belirleme tablosu ve tiplerine göre tablolar ile sınıflandırılmış inşaatlar aşağıdaki gibidir.

**Tablo 41. Yanartaş İnşaatı 150 m<sup>2</sup>'lik İstisna Sınırı**

1087 ADA 3 PARSEL YANARTAŞ			
150 m <sup>2</sup> altı konutların faydalı alanı (net alanı) konut içi duvar ve sıva payları, ortak alanı ve bürüt alanı hesaplama tablosu			
Blok	A	B	
Tip	1	3	4
Daire Numarası	1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12	1,3,4,6,7,9,10,12,13,15,16,18,19,21,22,24,25,27,28,30	2,5,8,11,14,17,20,23,26,29
Salon	27,38 m <sup>2</sup>	17,79 m <sup>2</sup>	18,82 m <sup>2</sup>
Mutfak	11,80 m <sup>2</sup>	7,60 m <sup>2</sup>	3,99 m <sup>2</sup>
Oda 1	11,22 m <sup>2</sup>	11,07 m <sup>2</sup>	10,35 m <sup>2</sup>
Oda 2	10,50 m <sup>2</sup>	8,99 m <sup>2</sup>	-
Oda 3	8,11 m <sup>2</sup>	-	-
Oda 4	-	-	-
Banyo 1	5,88 m <sup>2</sup>	5,45 m <sup>2</sup>	3,82 m <sup>2</sup>

Banyo 2	-	-	-
Duş 1	1,66 m <sup>2</sup>	-	-
Duş 2	-	-	-
Giriş + Hol	12,42 m <sup>2</sup>	6,05 m <sup>2</sup>	3,93 m <sup>2</sup>
Hol	-	-	-
Balkon 1	12,24 m <sup>2</sup>	6,07 m <sup>2</sup>	4,29 m <sup>2</sup>
Balkon 2	8,09 m <sup>2</sup>	3,17 m <sup>2</sup>	-
Balkon 3	6,50 m <sup>2</sup>	-	-
Balkon Çıkma	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>117,80 m<sup>2</sup></b>	<b>68,19 m<sup>2</sup></b>	<b>47,20 m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	28,46m <sup>2</sup>	16,13m <sup>2</sup>	11,17m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	54,87m <sup>2</sup>	29,57m <sup>2</sup>	20,47m <sup>2</sup>
<b>Bir daire brüt alan (4)</b>	<b>201,13 m<sup>2</sup></b>	<b>113,90 m<sup>2</sup></b>	<b>78,84 m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	12m <sup>2</sup>	20m <sup>2</sup>	10m <sup>2</sup>
<b>Tip Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>2.413,56 m<sup>2</sup></b>	<b>2.278 m<sup>2</sup></b>	<b>788,40 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 42. Yanartaş İnşaatı A Blok Tam Daire Tipi Büolar**

Blok	A	
	2	7
Tip	2	7
Kapı Numarası	13,14,15,16	17,18,19,20,21,22,23,24
Salon	27,32 m <sup>2</sup>	26,96 m <sup>2</sup>
Mutfak	11,77 m <sup>2</sup>	10,80 m <sup>2</sup>
Oda 1	17,86 m <sup>2</sup>	11,93 m <sup>2</sup>
Oda 2	17,47 m <sup>2</sup>	10,50 m <sup>2</sup>
Oda 3	16,98 m <sup>2</sup>	8,11 m <sup>2</sup>
Banyo	5,88 m <sup>2</sup>	5,88 m <sup>2</sup>
Duş	1,66 m <sup>2</sup>	1,66 m <sup>2</sup>
Antre	17,52 m <sup>2</sup>	12,42 m <sup>2</sup>
Balkon 1	12,57 m <sup>2</sup>	11,83 m <sup>2</sup>
Balkon 2	8,21 m <sup>2</sup>	8,21 m <sup>2</sup>
Balkon 3	7,50 m <sup>2</sup>	7,50 m <sup>2</sup>
Balkon Çıkma	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>
<b>Bir Büro Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>146,74 m<sup>2</sup></b>	<b>117,80 m<sup>2</sup></b>
Bir Büroya ait iç duvar ve sıva payları (2)	35,33	18,88
Bir büroya ait ortak alan (3)	68,31	51,28
Bir büroya brüt alan (4)	250,38 m <sup>2</sup>	187,96 m <sup>2</sup>
Büro sayısı (5)	4	8
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>1.001,52 m<sup>2</sup></b>	<b>1.503,69 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 43. Yanartaş İnşaatı A Blok Yarı Daire Tipi Büolar**

Tip	8						
Daire No	25	26	27	28	29	30	31
Hol	66,59m <sup>2</sup>	34,57 m <sup>2</sup>	34,53m <sup>2</sup>	47,17 m <sup>2</sup>	25,62 m <sup>2</sup>	13,94 m <sup>2</sup>	17,05
Mutfak	4,60 m <sup>2</sup>	3,55 m <sup>2</sup>	3,55 m <sup>2</sup>	4,60 m <sup>2</sup>	4,60 m <sup>2</sup>	3,04 m <sup>2</sup>	4,62 m <sup>2</sup>
Oda 1	-	26,08 m <sup>2</sup>	26,99 m <sup>2</sup>	26,64 m <sup>2</sup>	33,65 m <sup>2</sup>	16,14 m <sup>2</sup>	33,75
Oda 2	-	-	-	21,39 m <sup>2</sup>	-	16,12 m <sup>2</sup>	13,39
WC	2,35 m <sup>2</sup>		1,49 m <sup>2</sup>	2,36 m <sup>2</sup>	2,36 m <sup>2</sup>	1,66 m <sup>2</sup>	2,53 m <sup>2</sup>
<b>Bir Büro Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>73,54 m<sup>2</sup></b>	<b>65,69 m<sup>2</sup></b>	<b>66,56 m<sup>2</sup></b>	<b>102,16 m<sup>2</sup></b>	<b>66,23 m<sup>2</sup></b>	<b>50,90 m<sup>2</sup></b>	<b>71,34 m<sup>2</sup></b>
İç duvar ve sıva payları (2)	11,79 m <sup>2</sup>	10,53 m <sup>2</sup>	10,67 m <sup>2</sup>	16,35 m <sup>2</sup>	10,61 m <sup>2</sup>	8,16 m <sup>2</sup>	11,43 m <sup>2</sup>
Bir büroya ait ortak alan (3)	32,01 m <sup>2</sup>	28,60 m <sup>2</sup>	28,97 m <sup>2</sup>	44,46 m <sup>2</sup>	28,83 m <sup>2</sup>	22,16 m <sup>2</sup>	31,05 m <sup>2</sup>
<b>Bir büroya brüt alan (4)</b>	<b>117,34 m<sup>2</sup></b>	<b>104,82 m<sup>2</sup></b>	<b>106,20 m<sup>2</sup></b>	<b>162,97 m<sup>2</sup></b>	<b>105,67 m<sup>2</sup></b>	<b>81,22 m<sup>2</sup></b>	<b>113,82 m<sup>2</sup></b>
Büro sayısı (5)	7						
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>792,04 m<sup>2</sup></b>						

**Tablo 44. Yanartaş İnşaatı A Blok Oda Tipi Büolar**

Tip	9								
Daire No	32	33	34	35	36	37	38	39	40
Oda 1	88 m <sup>2</sup>	100 m <sup>2</sup>	134 m <sup>2</sup>	81 m <sup>2</sup>	144 m <sup>2</sup>	67 m <sup>2</sup>	76 m <sup>2</sup>	66 m <sup>2</sup>	70 m <sup>2</sup>
<b>Bir Büro Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>88 m<sup>2</sup></b>	<b>100 m<sup>2</sup></b>	<b>134 m<sup>2</sup></b>	<b>81 m<sup>2</sup></b>	<b>144 m<sup>2</sup></b>	<b>67 m<sup>2</sup></b>	<b>76 m<sup>2</sup></b>	<b>66 m<sup>2</sup></b>	<b>70 m<sup>2</sup></b>
Bir büroya ait ortak alan (3)	33,01 m <sup>2</sup>	37,52 m <sup>2</sup>	50,27 m <sup>2</sup>	30,26 m <sup>2</sup>	54,02 m <sup>2</sup>	25,14 m <sup>2</sup>	28,51 m <sup>2</sup>	24,76 m <sup>2</sup>	26,26 m <sup>2</sup>
Bir büroya brüt alan (4)	<b>121,01 m<sup>2</sup></b>	<b>137,52 m<sup>2</sup></b>	<b>184,27 m<sup>2</sup></b>	<b>111,26 m<sup>2</sup></b>	<b>198,02 m<sup>2</sup></b>	<b>92,14 m<sup>2</sup></b>	<b>104,51 m<sup>2</sup></b>	<b>90,76 m<sup>2</sup></b>	<b>96,26 m<sup>2</sup></b>
Büro sayısı (5)	9								
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>1.135,75 m<sup>2</sup></b>								

**Tablo 45. Yanartaş İnşaatı B Blok Tam Daire Tipi Büolar**

Blok	B	
Tip	5	6
Daire Numarası	31,33,34,36	32,35
Salon	15,50 m <sup>2</sup>	18,78 m <sup>2</sup>
Mutfak	8,57 m <sup>2</sup>	4,10 m <sup>2</sup>
Oda 1	11,07 m <sup>2</sup>	12,87 m <sup>2</sup>

Oda 2	10,97 m <sup>2</sup>	11,35 m <sup>2</sup>
Oda 3	8,63 m <sup>2</sup>	-
Oda 4	8,50 m <sup>2</sup>	-
Banyo 1	5,49 m <sup>2</sup>	4,82 m <sup>2</sup>
Banyo 2	5,45 m <sup>2</sup>	3,95 m <sup>2</sup>
Giriş + Hol	7,45 m <sup>2</sup>	3,80 m <sup>2</sup>
Hol	7,10 m <sup>2</sup>	1,76 m <sup>2</sup>
Balkon 1	7,07 m <sup>2</sup>	4,29 m <sup>2</sup>
Balkon 2	3,17 m <sup>2</sup>	-
Balkon Çıkma	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>100,97 m<sup>2</sup></b>	<b>67,72 m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	23,89 m <sup>2</sup>	16,02 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	43,79 m <sup>2</sup>	29,37 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire brüt alan (4) (1+2+3)</b>	<b>168,65 m<sup>2</sup></b>	<b>113,11 m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	4	2
<b>Tip Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>674,60 m<sup>2</sup></b>	<b>226,22 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 46. Yanartaş İnşaatı B Blok Oda Tipi Dükkanlar**

TİP	10						
Daire Numarası	37	38	39	40	41	42	43
Oda 1	48,50 m <sup>2</sup>	38,70 m <sup>2</sup>	48,50 m <sup>2</sup>	46,30 m <sup>2</sup>	48,50 m <sup>2</sup>	50,50 m <sup>2</sup>	53,20 m <sup>2</sup>
<b>Bir Büro Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>48,50 m<sup>2</sup></b>	<b>38,70 m<sup>2</sup></b>	<b>48,50 m<sup>2</sup></b>	<b>46,30 m<sup>2</sup></b>	<b>48,50 m<sup>2</sup></b>	<b>50,50 m<sup>2</sup></b>	<b>53,20 m<sup>2</sup></b>
Bir büroya ait iç duvar ve sıva payları (2)	5,00 m <sup>2</sup>	2,80 m <sup>2</sup>	4,00 m <sup>2</sup>	4,40 m <sup>2</sup>	4,00 m <sup>2</sup>	3,50 m <sup>2</sup>	4,30 m <sup>2</sup>
Bir büroya ait ortak alan (3)	18,76 m <sup>2</sup>	14,55 m <sup>2</sup>	18,41 m <sup>2</sup>	17,78 m <sup>2</sup>	18,41 m <sup>2</sup>	18,94 m <sup>2</sup>	20,17 m <sup>2</sup>
<b>Bir büroya brüt alan (4)</b>	<b>72,26 m<sup>2</sup></b>	<b>56,05 m<sup>2</sup></b>	<b>70,91 m<sup>2</sup></b>	<b>68,48 m<sup>2</sup></b>	<b>70,91 m<sup>2</sup></b>	<b>72,94 m<sup>2</sup></b>	<b>77,67 m<sup>2</sup></b>
Büro sayısı (5)	7						
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>489,22 m<sup>2</sup></b>						

Mükellef kurumun bu inşaatına ait bağımsız birimlerin blok olarak toplam adet ve m<sup>2</sup>'lerine ait tablo aşağıya çıkartılmıştır.

**Tablo 47. Yanartaş İnşaatı A Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
A BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
A-1	12	2.413,56 m <sup>2</sup>	-	-

A-2	-	-	4	1.001,52m <sup>2</sup>
A-7	-	-	8	1.503,69m <sup>2</sup>
A-8	-	-	7	792,04m <sup>2</sup>
A-9	-	-	9	1.135,88m <sup>2</sup>
<b>A- BLOK TOPLAMI</b>	<b>12</b>	<b>2.413,56m<sup>2</sup></b>	<b>28</b>	<b>4.433,13m<sup>2</sup></b>

**Tablo 48. Yanartaş İnşaatı B Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
B BLOK				
B-3	20	2.278 m <sup>2</sup>	-	-
B-4	10	788,40 m <sup>2</sup>	-	-
B-5	-	-	4	674,40 m <sup>2</sup>
B-6	-	-	2	226,22 m <sup>2</sup>
B-10	-	-	7	489,23 m <sup>2</sup>
<b>B- BLOK TOPLAMI</b>	<b>30</b>	<b>3.066,40 m<sup>2</sup></b>	<b>13</b>	<b>1.389,90 m<sup>2</sup></b>

Mükellef kurumun bu inşaatına ait 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut alanı ile işyerleri ve 150 m<sup>2</sup>'nin üstü konutların toplam brüt alanları (ortak alan dahil edilmiş hali) aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 49. İnşaatı Konut ve İşyerlerinin Toplam Alanları**

Yanartaş	150 m <sup>2</sup> nin altındaki konutların toplam alanı	İşyerleri ve 150 m <sup>2</sup> üstü konutların toplam alanı	Toplam
		5.479,96 m <sup>2</sup>	5.823,03 m <sup>2</sup>

### 2.3.6.2. H22-A-21-D-2-D Pafta 8844 Ada, 8 Parselde Çelebi -1 İnşaatı Alanı

Uygulamamızdaki firmanın Çelebi - 1 inşaat adı ile yapmış olduğu 13.253 m<sup>2</sup>'lik inşaatın istisna sınırına esas belirleme tabloları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 50. Çelebi- 1 İnşaatı (Tip: 1) 150 m<sup>2</sup>'lik İstisna Sınırı**

8844 ADA 8 PARSEL Çelebi - 1			
150 m <sup>2</sup> altı konutların faydalı alanı (net alanı) konut içi duvar ve sıva payları, ortak alanı ve brüt alanı hesaplama tablosu			
TİP 1			
BLOK	A	B	D
Daire numaraları	1,.....,12	1.....15,16	1.....15,16
Salon	21,91m <sup>2</sup>	21,91 m <sup>2</sup>	21,91 m <sup>2</sup>
Mutfak	8,66 m <sup>2</sup>	8,66 m <sup>2</sup>	8,66 m <sup>2</sup>
Oda 1	10,66 m <sup>2</sup>	10,66 m <sup>2</sup>	10,66 m <sup>2</sup>
Oda 2	10,16 m <sup>2</sup>	10,16 m <sup>2</sup>	10,16 m <sup>2</sup>



Oda 3	7,80 m <sup>2</sup>	7,80 m <sup>2</sup>	7,80 m <sup>2</sup>
Banyo	4,84 m <sup>2</sup>	4,84 m <sup>2</sup>	4,84 m <sup>2</sup>
Wc	1,81 m <sup>2</sup>	1,81 m <sup>2</sup>	1,81 m <sup>2</sup>
Antre-hol	9,19 m <sup>2</sup>	9,19 m <sup>2</sup>	9,19 m <sup>2</sup>
Balkon 1	13,57 m <sup>2</sup>	13,57 m <sup>2</sup>	13,57 m <sup>2</sup>
Balkon 2	3,75 m <sup>2</sup>	3,75 m <sup>2</sup>	3,75 m <sup>2</sup>
Balkon 3	2,68 m <sup>2</sup>	2,68 m <sup>2</sup>	2,68 m <sup>2</sup>
Balkon çıkma	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>97,03m<sup>2</sup></b>	<b>97,03m<sup>2</sup></b>	<b>97,03m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	20,81 m <sup>2</sup>	20,03 m <sup>2</sup>	21,69 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	12,66 m <sup>2</sup>	28,05 m <sup>2</sup>	26,38 m <sup>2</sup>
Bir daire brüt alan (4)	<b>130,50m<sup>2</sup></b>	<b>145,11m<sup>2</sup></b>	<b>145,11m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	12	16	16
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>1.566 m<sup>2</sup></b>	<b>2.321,76 m<sup>2</sup></b>	<b>2.321,76 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 51.Çelebi- 1 İnşaatı (Tip: 2) 150 m<sup>2</sup>'lik İstisna Sınırı**

8844 ADA 8 PARSEL Çelebi -1			
150 m <sup>2</sup> üstü konutların faydalı alanı (net alanı) konut içi duvar ve sıva payları, ortak alanı ve brüt alanı hesaplama tablosu			
TİP 2			
BLOK	A	B	D
Daire numaraları	13,14,15,16	17,18,19,20	17,18,19,20
Salon	21,91 m <sup>2</sup>	21,9 m <sup>2</sup>	21,91 m <sup>2</sup>
Mutfak	8,66 m <sup>2</sup>	8,66 m <sup>2</sup>	8,66 m <sup>2</sup>
Oda 1	18,20 m <sup>2</sup>	18,20 m <sup>2</sup>	18,20 m <sup>2</sup>
Oda 2	17,46 m <sup>2</sup>	17,46 m <sup>2</sup>	17,46 m <sup>2</sup>
Oda 3	11,66 m <sup>2</sup>	11,66 m <sup>2</sup>	11,66 m <sup>2</sup>
Oda 4	10,16 m <sup>2</sup>	10,16 m <sup>2</sup>	10,16 m <sup>2</sup>
Oda 5	7,80 m <sup>2</sup>	7,80 m <sup>2</sup>	7,80 m <sup>2</sup>
Oda 6	5,60 m <sup>2</sup>	5,60 m <sup>2</sup>	5,60 m <sup>2</sup>
Oda 7	3,89 m <sup>2</sup>	3,89 m <sup>2</sup>	3,89 m <sup>2</sup>
Banyo	4,84 m <sup>2</sup>	4,84 m <sup>2</sup>	4,84 m <sup>2</sup>
Giriş+Hol	10,22 m <sup>2</sup>	10,22 m <sup>2</sup>	10,22 m <sup>2</sup>
Hol	6,27 m <sup>2</sup>	6,27 m <sup>2</sup>	6,27 m <sup>2</sup>
Balkon	15,57 m <sup>2</sup>	15,57 m <sup>2</sup>	15,57 m <sup>2</sup>
Balkon	3,75 m <sup>2</sup>	3,75 m <sup>2</sup>	3,75 m <sup>2</sup>
Balkon	2,68 m <sup>2</sup>	2,68 m <sup>2</sup>	2,68 m <sup>2</sup>
Balkon çıkma	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>150,67 m<sup>2</sup></b>	<b>150,67 m<sup>2</sup></b>	<b>150,67 m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	32,31 m <sup>2</sup>	31,09 m <sup>2</sup>	33,67 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	19,66 m <sup>2</sup>	43,55 m <sup>2</sup>	40,97 m <sup>2</sup>
Bir daire brüt alan (4)	<b>202,64 m<sup>2</sup></b>	<b>225,31 m<sup>2</sup></b>	<b>225,31 m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	4	4	4
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>810,56 m<sup>2</sup></b>	<b>901,24 m<sup>2</sup></b>	<b>901,24 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 52.Çelebi- 1 İnşaatı (Tip: 1-3-4) 150 m<sup>2</sup>'lik İstisna Sınırı**

8844 ADA 8 PARSEL Çelebi -1				
150 m <sup>2</sup> altı konutların faydalı alanı (net alanı) konut içi duvar ve sıva payları, ortak alanı ve bürüt alanı hesaplama tablosu				
Blok	C			
Tip	3	4	5	6
Daire numarası	1,2,4,5,7,8,10,11,13,14, 16,17,19,20,22,23	3,6,9,12,15,18,21,24	25,26,28,29	30
Salon	20,11 m <sup>2</sup>	22,25 m <sup>2</sup>	29,24 m <sup>2</sup>	23,25 m <sup>2</sup>
Mutfak	8,69 m <sup>2</sup>	7,71 m <sup>2</sup>	9,46 m <sup>2</sup>	8,71 m <sup>2</sup>
Oda 1	9,96 m <sup>2</sup>	11,25 m <sup>2</sup>	14,99 m <sup>2</sup>	12,25 m <sup>2</sup>
Oda 2	9,46 m <sup>2</sup>	9,80 m <sup>2</sup>	10,74 m <sup>2</sup>	10,20 m <sup>2</sup>
Oda 3	-	8,08 m <sup>2</sup>	9,72 m <sup>2</sup>	9,80 m <sup>2</sup>
Oda 4	-	-	-	8,08
Banyo	3,66 m <sup>2</sup>	4,17 m <sup>2</sup>	5,34 m <sup>2</sup>	4,17 m <sup>2</sup>
Banyo	-	-	4,58 m <sup>2</sup>	4,17 m <sup>2</sup>
Wc	1,76 m <sup>2</sup>	1,87 m <sup>2</sup>	-	-
Giriş + Hol	8,54 m <sup>2</sup>	8,99 m <sup>2</sup>	10,65 m <sup>2</sup>	11,30 m <sup>2</sup>
Hol	-	-	3,28 m <sup>2</sup>	8,44 m <sup>2</sup>
Balkon 1	11,22 m <sup>2</sup>	10,92 m <sup>2</sup>	12,22 m <sup>2</sup>	11,92 m <sup>2</sup>
Balkon 2	3,24 m <sup>2</sup>	3,15 m <sup>2</sup>	3,24 m <sup>2</sup>	3,15 m <sup>2</sup>
Balkon 3	-	2,82 m <sup>2</sup>	-	2,82 m <sup>2</sup>
Balkon Çıkma	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>78,64 m<sup>2</sup></b>	<b>93,01 m<sup>2</sup></b>	<b>115,46 m<sup>2</sup></b>	<b>116,26 m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	16,14 m <sup>2</sup>	19,08 m <sup>2</sup>	23,69 m <sup>2</sup>	23,89 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	24,06 m <sup>2</sup>	28,45 m <sup>2</sup>	35,32 m <sup>2</sup>	35,57 m <sup>2</sup>
Bir daire brüt alan (4)	<b>118,83 m<sup>2</sup></b>	<b>140,55 m<sup>2</sup></b>	<b>174,47m<sup>2</sup></b>	<b>175,72m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	16	8	4	1
<b>Toplam Bürüt alan (6)</b>	<b>1901,28 m<sup>2</sup></b>	<b>1124,40 m<sup>2</sup></b>	<b>697,88 m<sup>2</sup></b>	<b>175,72 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 53. Çelebi – 1 İnşaatı C Blok Tam Daire Tipi Bürolar**

Blok	C
Tip	6
Kapı Numarası	27
Salon	22,25 m <sup>2</sup>
Mutfak	8,71 m <sup>2</sup>
Oda 1	11,25 m <sup>2</sup>
Oda 2	10,20 m <sup>2</sup>
Oda 3	9,80 m <sup>2</sup>
Oda 4	7,08 m <sup>2</sup>
Banyo	4,17 m <sup>2</sup>
Banyo	4,17 m <sup>2</sup>

Wc	-
Giriş + Hol	10,30 m <sup>2</sup>
Hol	8,44 m <sup>2</sup>
Balkon 1	11,92 m <sup>2</sup>
Balkon 2	3,15 m <sup>2</sup>
Balkon 3	2,82 m <sup>2</sup>
Balkon Çıkma	2 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>116,26 m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	23,89 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	35,57 m <sup>2</sup>
Bir daire brüt alan (4)	<b>175,72 m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	1
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>175,72 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 54. Çelebi – 1 İnşaatı A Blok Oda Tipi Dükkanlar**

Tip	7				
Daire Numarası	17	18	19	20	21
Oda 1	57,89 m <sup>2</sup>	64,65	90,95 m <sup>2</sup>	57,88 m <sup>2</sup>	31,93 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>57,89m<sup>2</sup></b>	<b>64,65m<sup>2</sup></b>	<b>90,95m<sup>2</sup></b>	<b>57,88m<sup>2</sup></b>	<b>31,93m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	3,38 m <sup>2</sup>	3,77 m <sup>2</sup>	5,27 m <sup>2</sup>	3,38 m <sup>2</sup>	1,86 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	6,58 m <sup>2</sup>	7,35 m <sup>2</sup>	10,34 m <sup>2</sup>	6,58 m <sup>2</sup>	3,63 m <sup>2</sup>
Bir daire brüt alan (4)	<b>67,85 m<sup>2</sup></b>	<b>75,77 m<sup>2</sup></b>	<b>106,56 m<sup>2</sup></b>	<b>67,84 m<sup>2</sup></b>	<b>37,42 m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	1				
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>355,44 m<sup>2</sup></b>				

**Tablo 55. Çelebi – 1 İnşaatı A Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
A BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
A-1	12	1.566 m <sup>2</sup>	-	-
A-2	-	-	4	810,56 m <sup>2</sup>
A-7	-	-	5	355,44 m <sup>2</sup>
<b>A- BLOK TOPLAMI</b>	<b>12</b>	<b>1.566 m<sup>2</sup></b>	<b>9</b>	<b>1.166 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 56. Çelebi – 1 İnşaatı B Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
B BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
B-1	16	2.321,76 m <sup>2</sup>	-	-

B-2	-	-	4	901,24 m <sup>2</sup>
<b>B- BLOK TOPLAMI</b>	<b>16</b>	<b>2.321,76 m<sup>2</sup></b>	<b>4</b>	<b>901,24 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 57. Çelebi – 1 İnşaatı C Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
C BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
C-3	16	1.901,28 m <sup>2</sup>	-	-
C-4	8	1.124,40 m <sup>2</sup>		
C-5	4	697,88 m <sup>2</sup>		
C-6	1	175,72 m <sup>2</sup>	1	175,72 m <sup>2</sup>
<b>C- BLOK TOPLAMI</b>	<b>29</b>	<b>3.899,28 m<sup>2</sup></b>	<b>1</b>	<b>175,72 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 58.Çelebi – 1 İnşaatı C Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
D BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
D-1	16	2.321,76 m <sup>2</sup>	-	-
D-2	-	-	4	901,24 m <sup>2</sup>
<b>D- BLOK TOPLAMI</b>	<b>16</b>	<b>2.321,76 m<sup>2</sup></b>	<b>4</b>	<b>901,24 m<sup>2</sup></b>

Mükellef kurumun bu inşaatına ait 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut alanı ile işyerleri ve 150 m<sup>2</sup> üstü konutların toplam brüt alanları (ortak alan dahil edilmiş hali) aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 59. Çelebi – 1 İnşaatı Konut ve İşyerlerinin Toplam Alanları**

Çelebi - 1	150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların toplam alanı (ortak alanlar dahil)	İşyerleri ve 150 m <sup>2</sup> üstü konutları toplam alanı (ortak alanlar dahil)	Toplam
		10.108,80 m <sup>2</sup>	3.144,20 m <sup>2</sup>

### 2.3.6.3. H22-A-21-D-2-D Pafta 8845Ada, 8 Parselde Çelebi -2 İnşaatı

Odabaşı inşaat firmasının Çelebi - 2 inşaat adı ile yapmış olduğu 9.972 m<sup>2</sup>'lik inşaatın istisna sınırına esas belirleme tabloları ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 60. Çelebi – 2 İnşaatı 150 m<sup>2</sup>'lik İstisna Sınırı**

8845 ada 6 parsel Çelebi - 2								
150 m <sup>2</sup> altı konutların faydalı alanı (net alanı) konut içi duvar ve sıva payları, ortak alanı ve bürüt alanı hesaplama tablosu								
Blok	TİP 1				TİP 2			
	A	B	C	D	A	B	C	D
Daire numaraları	1...14	1...16	1...16	1...14	15,16, 17,18	17,18, 19,20	17,18, 19,20	15,16, 17,18
Salon	20,10 m <sup>2</sup>	20,10 m <sup>2</sup>	20,10 m <sup>2</sup>	20,10 m <sup>2</sup>	29,15 m <sup>2</sup>	29,15 m <sup>2</sup>	29,15 m <sup>2</sup>	29,15 m <sup>2</sup>
Mutfak	7,51 m <sup>2</sup>	7,51 m <sup>2</sup>	7,51 m <sup>2</sup>	7,51 m <sup>2</sup>	10,46 m <sup>2</sup>	9,21 m <sup>2</sup>	9,21 m <sup>2</sup>	10,46 m <sup>2</sup>
Oda 1	10,87 m <sup>2</sup>	10,87 m <sup>2</sup>	10,87 m <sup>2</sup>	10,87 m <sup>2</sup>	17,15 m <sup>2</sup>	17,15 m <sup>2</sup>	17,15 m <sup>2</sup>	17,15 m <sup>2</sup>
Oda 2	10,46 m <sup>2</sup>	10,46 m <sup>2</sup>	10,46 m <sup>2</sup>	10,46 m <sup>2</sup>	14,42 m <sup>2</sup>	14,42 m <sup>2</sup>	14,42 m <sup>2</sup>	14,42 m <sup>2</sup>
Oda 3	-	-	-	-	10,87 m <sup>2</sup>	11,87 m <sup>2</sup>	11,87 m <sup>2</sup>	10,87 m <sup>2</sup>
Banyo	4,21 m <sup>2</sup>	4,21 m <sup>2</sup>	4,21 m <sup>2</sup>	4,21 m <sup>2</sup>	4,21 m <sup>2</sup>	4,21 m <sup>2</sup>	4,21 m <sup>2</sup>	4,21 m <sup>2</sup>
Wc	1,74 m <sup>2</sup>	1,74 m <sup>2</sup>	1,74 m <sup>2</sup>	1,74 m <sup>2</sup>	-	-	-	-
Antre-hol	5,82 m <sup>2</sup>	5,82 m <sup>2</sup>	5,82 m <sup>2</sup>	5,82 m <sup>2</sup>	7,83 m <sup>2</sup>	6,83 m <sup>2</sup>	6,83 m <sup>2</sup>	7,83 m <sup>2</sup>
Antre-hol	-	-	-	-	6,15 m <sup>2</sup>	4,15 m <sup>2</sup>	4,15 m <sup>2</sup>	6,15 m <sup>2</sup>
Balkon 1	10,97 m <sup>2</sup>	10,97 m <sup>2</sup>	10,97 m <sup>2</sup>	10,97 m <sup>2</sup>	17,36 m <sup>2</sup>	17,36 m <sup>2</sup>	17,36 m <sup>2</sup>	17,36 m <sup>2</sup>
Balkon 2	4,69 m <sup>2</sup>	4,69 m <sup>2</sup>	4,69 m <sup>2</sup>	4,69 m <sup>2</sup>	11,97 m <sup>2</sup>	11,97 m <sup>2</sup>	11,97 m <sup>2</sup>	11,97 m <sup>2</sup>
Balkon 3	-	-	-	-	4,69 m <sup>2</sup>	4,69 m <sup>2</sup>	4,69 m <sup>2</sup>	4,69 m <sup>2</sup>
Balkon çıkma	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2 m <sup>2</sup>	2	2	2	2
<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>78,37 m<sup>2</sup></b>	<b>78,37 m<sup>2</sup></b>	<b>78,37 m<sup>2</sup></b>	<b>78,37 m<sup>2</sup></b>	<b>136,26 m<sup>2</sup></b>	<b>133,01 m<sup>2</sup></b>	<b>133,01 m<sup>2</sup></b>	<b>136,26 m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar	12,49 m <sup>2</sup>	13,47 m <sup>2</sup>	13,47 m <sup>2</sup>	12,49 m <sup>2</sup>	21,72 m <sup>2</sup>	22,87 m <sup>2</sup>	22,87 m <sup>2</sup>	21,72 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	16,80 m <sup>2</sup>	19,79 m <sup>2</sup>	19,79 m <sup>2</sup>	16,80 m <sup>2</sup>	29,20 m <sup>2</sup>	33,59 m <sup>2</sup>	33,59 m <sup>2</sup>	29,20 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire Bürüt alan (4)</b>	<b>107,66 m<sup>2</sup></b>	<b>111,63 m<sup>2</sup></b>	<b>111,63 m<sup>2</sup></b>	<b>107,66 m<sup>2</sup></b>	<b>187,19 m<sup>2</sup></b>	<b>189,47 m<sup>2</sup></b>	<b>189,47 m<sup>2</sup></b>	<b>187,19 m<sup>2</sup></b>
Daire sayısı (5)	14	16	16	14	4	4	4	4
<b>Toplam Bürüt alan (6)</b>	<b>1.507,24 m<sup>2</sup></b>	<b>1.786,04 m<sup>2</sup></b>	<b>1.786,14 m<sup>2</sup></b>	<b>1.507,24 m<sup>2</sup></b>	<b>748,76 m<sup>2</sup></b>	<b>757,88 m<sup>2</sup></b>	<b>757,88 m<sup>2</sup></b>	<b>748,76 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 61. Çelebi – 2 İnşaatı Dükkanlar**

Tip	3		Tip	4	
	A	D		Blok	A
Kapı Numarası	19,22	19,22	Kapı Numarası	20,21	20,21
Dükkan	29,59 m <sup>2</sup>	29,59 m <sup>2</sup>	Dükkan	40,67 m <sup>2</sup>	40,67 m <sup>2</sup>
Wc	1,40 m <sup>2</sup>	1,40 m <sup>2</sup>	Wc	1,40 m <sup>2</sup>	1,40 m <sup>2</sup>

<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>30,99 m<sup>2</sup></b>	<b>30,99 m<sup>2</sup></b>	<b>Bir daire Toplam net m<sup>2</sup> (1)</b>	<b>42,07 m<sup>2</sup></b>	<b>42,07 m<sup>2</sup></b>
Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	2,31 m <sup>2</sup>	2,31 m <sup>2</sup>	Bir daireye ait iç duvar ve sıva payları (2)	3,12 m <sup>2</sup>	3,12 m <sup>2</sup>
Bir daire ortak alanı (3)	6,16 m <sup>2</sup>	6,16 m <sup>2</sup>	Bir daire ortak alanı (3)	8,36 m <sup>2</sup>	8,36 m <sup>2</sup>
<b>Bir daire brüt alan (4)</b>	<b>39,45 m<sup>2</sup></b>	<b>39,45 m<sup>2</sup></b>	<b>Bir daire brüt alan (4)</b>	<b>53,55 m<sup>2</sup></b>	<b>53,55 m<sup>2</sup></b>
Dükkan sayısı (5)	2	2	Dükkan sayısı (5)	2	2
<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>78,90 m<sup>2</sup></b>	<b>78,90 m<sup>2</sup></b>	<b>Toplam Brüt alan (6) [4x5]</b>	<b>107,10 m<sup>2</sup></b>	<b>107,12 m<sup>2</sup></b>

**Tablo 62. Çelebi – 2 İnşaatı A Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
A BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
A-1	14	1.507,24 m <sup>2</sup>	-	-
A-2	4	748,76 m <sup>2</sup>	-	-
A-3	-	-	2	78,90 m <sup>2</sup>
A-4	-	-	2	107,12 m <sup>2</sup>
<b>A- BLOK TOPLAMI</b>	<b>18</b>	<b>2.256m<sup>2</sup></b>	<b>4</b>	<b>186m<sup>2</sup></b>

**Tablo 63. Çelebi – 2 İnşaatı B Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
B BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
B-1	16	1786,14	-	-
B-2	4	757,86	-	-
<b>B- BLOK TOPLAMI</b>	<b>20</b>	<b>2.544 m<sup>2</sup></b>	<b>-</b>	<b>-</b>

**Tablo 64. Çelebi – 2 İnşaatı C Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
C BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
C-1	16	1786,14	-	-
C-2	4	757,86	-	-
<b>C- BLOK TOPLAMI</b>	<b>20</b>	<b>2.544 m<sup>2</sup></b>	<b>-</b>	<b>-</b>

**Tablo 65. Çelebi – 2 İnşaatı D Blok Bağımsız Birimler**

Ortak Alanlar Dahil Edilmiş Haliyle				
Blok ve tipi	150 m <sup>2</sup> altı konut		İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlar	
D BLOK	Adet	m <sup>2</sup>	Adet	m <sup>2</sup>
D-1	14	1507,24	-	-

D-2	4	748,76	-	-
D-3	-	-	2	78,90
D-4	-	-	2	107,12
<b>D- BLOK TOPLAMI</b>	<b>18</b>	<b>2.256 m<sup>2</sup></b>	<b>4</b>	<b>186 m<sup>2</sup></b>

Mükellef kurumun Çelebi – 2 inşaatına ait 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut alanı ile işyerleri ve 150 m<sup>2</sup> üstü konutların toplam brüt alanları (ortak alan dahil edilmiş hali) aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 66. Çelebi – 2 İnşaatı Konut ve İşyerlerinin Toplam Alanları**

Çelebi - 2	150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların toplam alanı (ortak alanlar dahil)	İşyerleri ve 150 m <sup>2</sup> 'nin üstü konutları toplam alanı (ortak alanlar dahil)	Toplam
		9.600 m <sup>2</sup>	372 m <sup>2</sup>

### 2.3.7. Teslimlere Ait Tespitler Ve Emsal Bedelleri

Mükellef kurumun 2017 yılında teslim konusuna ettiği inşaatlar ile ilgili olarak KDV iadesine esas teşkil edecek 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutların teslimiyle birlikte diğer konutların ve işyerlerinin teslimine ait detaylı bilgilere geçilmeden önce arsa karşılığı inşaat işlerinde yapılan değişikliklere kısaca tekrar değinilecek olunursa;

Bilindiği üzere 7104 sayılı kanunla arsa karşılığı inşaat işlerinde 06.04.2018 tarihinden itibaren yapılacak konut teslimlerinde uygulanmak üzere 3065 sayılı KDV Kanununda bazı değişiklikler yapıldı. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan 18 sıra nolu genel tebliğ ile değişiklikler açıklandı.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde 7104 sayılı kanun ile yapılan bu değişiklik öncesi KDVGUT'nde teslimler ile ilgili belirtilen hüküm aşağıdaki şekildeydi.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bu teslimlerden ilki, arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa teslimidir. İkinci teslim ise, müteahhitin arsa sahibinden almış olduğu arsaya karşılık olarak arsa sahibine gerçekleştirilen konut veya işyeri teslimidir.

Arsanın sahibi tarafından müteahhide tesliminde eğer arsa iktisadi işletmeye dahil ise veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak

sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmamaktadır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri tesliminde ise söz konusu teslimler, emsal bedeli üzerinden KDV'ye tabidir.

7104 sayılı kanun ile arsa karşılığı inşaat işlerinde yapılan değişiklik ile müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri teslimindeki bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak bırakılan konut veya işyerlerinin, 213 sayılı VUK'un 267. maddesinin ikinci fıkrasındaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 267. maddesinin ikinci fıkrasına göre, maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkünse mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payının karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır. Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

Ayrıca arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.



Bu nedenle iade talebinde bulunulabilmesi için teslimlerin gerçekleşmiş olması ve iade talep eden mükellefin alıcılar ve arsa sahipleri adına teslim faturalarını düzenlemiş olması gerekmektedir. İlgili satış faturaları da YMM raporuna eklenmelidir.

KDVGUT uyarınca inşaat taahhüt işlerinde ankastre ürünlerle birlikte mobilyalı olarak satılan dairelerde bu ürünler sökülüp tekrar kullanılacak mahiyette olduklarından bu ürünlerin teslimi ayrı bir teslim olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle söz konusu ürünlerin KDV oranları konut tesliminden ayrı olarak hesaplanması gerekmektedir.

Bu hatırlatmalar yapıldıktan sonra uygulamamıza dönecek olursak;

Odabaşı İnşaat'ın teslimlerinin 2017 yılında gerçekleştirmiş olduğu görülmüştür. Mükellef kurumun teslim ve teslim konusundaki dairelerde sökülüp tekrar kullanılacak ürün olmadığından KDV'ler konut teslimleri esas alınarak hesaplanmıştır.

Aşağıdaki açıklamaların ve tabloların incelenmesinde de görüleceği üzere, alıcılar adına fiili teslim tarihinde düzenlenen fatura ve fiili tasarruf tarihleri aynıdır ve 2017 takvim yılıdır. Ayrıca satılan her bağımsız bölüm yapı kullanma ruhsatında belirtilen kaydi kullanım amacına yöneliktir. Konutların işyeri, işyerlerinin konut olarak kullanıldığına dair teslim tarihi itibarıyla alıcı beyanı veya farklı bir tespit yoktur.

Teslimlerin gerçekleştiği Aralık 2017 döneminde veya geriye doğru 3 ay içinde bu inşaatlarda ve civardaki bu tip inşaatlarda emsale konu bir teslim tespit edilemediğinden emsal bedel tespitinde VUK'un 267. maddesi hükmü gereği birinci sıra ortalama satış fiyatı esas alınmamıştır. Bu nedenle emsal satış bedelleri aynı maddenin ikinci sırası gereği maliyet bedeli esasına göre belirlenmiştir.

#### ***2.3.7.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada, 3 Parsel Yanartaş Emsal Bedeli Ve Teslim Dökümü***

Mükellef kurum Bursa ili, Nilüfer ilçesi, Manolya Mahallesi, Fevzi Paşa Bulvarında H21-C-04-D-2-A pafta 1087 ada, 3 parseldeki Yanartaş inşaatının toplam maliyeti tablo:35'te belirtildiği üzere arsa payı dahil maliyeti 3.405.105,96 TL'dir. Toplam inşaat alanı 11.302,99 m<sup>2</sup> olduğuna göre  $3.405.105,96 / 11.302,99 = 301,26$  TL 1 m<sup>2</sup> inşaatın teslimine ve emsal bedel tespitine esas teşkil edecek maliyettir.

Bu belirleme ışığında emsal teslim bedelleri aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

**Tablo 67. Yanartaş İnşaatı Emsal Bedelleri**

Blok	Tip	Net m <sup>2</sup> si	Bürüt m <sup>2</sup> si	1 m <sup>2</sup> KDV'siz maliyet	%10 fazlası ile emsal bedeli
(1)	(2)		(3)	(4)	(5) [(3x4) + x%10]
A	1	117,80	201,13	301,26	66.651,66
	2	146,74	250,38	301,26	82.972,42
	7	117,80	187,96	301,26	62.287,31
	8/1	73,54	117,34	301,26	38.884,83
	8/2	65,69	104,82	301,26	34.735,88
	8/3	66,56	106,20	301,26	35.193,19
	8/4	102,16	162,97	301,26	54.005,97
	8/5	66,23	105,67	301,26	35.017,56
	8/6	50,90	81,22	301,26	26.915,17
	8/7	71,34	113,82	301,26	37.718,35
	9/1	88	121,01	301,26	40.101,02
	9/2	100	137,52	301,26	45.572,20
	9/3	134	184,27	301,26	61.064,50
	9/4	81	111,39	301,26	36.913,08
	9/5	114	198,02	301,26	65.621,05
	9/6	67	92,14	301,26	30.533,90
	9/7	76	104,51	301,26	34.633,15
	9/8	66	90,76	301,26	30.076,59
	9/9	70	96,26	301,26	31.899,22
B	3	68,19	113,90	301,26	37.744,86
	4	47,20	78,84	301,26	26.126,47
	5	100,97	168,65	301,26	55.888,25
	6	67,72	113,11	301,26	37.483,07
	10/1	48,50	72,26	301,26	23.945,95
	10/2	38,70	56,05	301,26	18.574,18
	10/3-5	48,50	70,91	301,26	23.498,58
	10/4	46,30	68,48	301,26	22.693,31
	10/6	50,50	72,94	301,26	24.171,29
10/7	53,20	77,67	301,26	25.738,75	

Mükellef kurumun teslimlerinde emsallere uygunsuz bir durum söz konusu değildir.

Mükellef kurum bu inşaatı ile ilgili olarak 2017 takvim yılında teslimi yapılan dairelere ait teslim dökümleri aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 68. Yanartaş İnşaatı Teslimi Gerçekleşen Daireler (A Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler											
A	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
3	Satış	Atilla ÇİFTÇİ	03.12.2017	149000	201,13	Daire	84.158,42	841,58	85.000,00	66.651,66	03.12.2017
Ara Toplam					201,13	1 Ad.	84.158,42	841,58	85.000,00		
1	Arsa S.	Sezgin YANAR	03.12.2017	149046	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
2	Arsa S.	Sezgin YANAR	03.12.2017	149046	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
4	Arsa S.	Sezgin YANAR	03.12.2017	149046	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
5	Arsa S.	H. İbrahim YAKA	03.12.2017	149048	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
6	Arsa S.	H. İbrahim YAKA	03.12.2017	149048	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
7	Arsa S.	Ali YANAR	03.12.2017	149050	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
8	Arsa S.	H. İbrahim YAKA	03.12.2017	149048	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
9	Arsa S.	Osman YANAR	03.12.2017	149052	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
10	Arsa S.	Osman YANAR	03.12.2017	149052	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
11	Arsa S.	Ali YANAR	03.12.2017	149050	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
12	Arsa S.	Osman YANAR	03.12.2017	149052	201,13	Daire	73.107,97	731,08	73.839,05	66.651,66	03.12.2017
Ara toplamı					2212,43	11 Ad	804.187,67	8.041,88	812.229,55		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>2413,56</b>	<b>12 Ad.</b>	<b>888.346,09</b>	<b>8.883,46</b>	<b>897.229,55</b>		
İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler											
13	Arsa S.	Osman YANAR	03.12.2017	149053	250,38	Daire	93.769,76	16.878,56	110.648,32	82.972,42	03.12.2017
14	Arsa S.	H. İbrahim YAKA	03.12.2017	149049	250,38	Daire	93.769,76	16.878,56	110.648,32	82.972,42	03.12.2017
16	Arsa S.	Sezgin YANAR	03.12.2017	149047	250,38	Daire	93.769,76	16.878,56	110.648,32	82.972,42	03.12.2017
35	Arsa S.	Osman YANAR	03.12.2017	149053	111,39	Dükkan	51.605,40	9.288,97	60.894,37	36.913,08	03.12.2017
36	Arsa S.	Osman YANAR	03.12.2017	149053	198,02	Dükkan	78.928,90	14.207,20	93.136,10	65.621,05	03.12.2017
37	Arsa S.	Osman YANAR	03.12.2017	149053	92,14	Dükkan	46.132,10	8.303,78	54.435,88	30.533,90	03.12.2017
38	Arsa S.	Sezgin YANAR	03.12.2017	149047	104,51	Dükkan	49.650,65	8.937,12	58.587,77	34.633,15	03.12.2017

39	Arsa S.	Ali YANAR	03.12.2017	149051	90,76	Dükkan	45.741,15	8.233,41	53.974,56	30.076,59	03.12.2017
40	Arsa S.	H. İbrahim YAKA	03.12.2017	149049	96,26	Dükkan	47.304,95	8.514,89	55.819,84	31.899,22	03.12.2017
Ara Toplam					1444,22	9 Ad.	600.672,43	108.121,05	708.793,48		
17	Satış	Tuba ARIKAN	03.12.2017	149001	187,96	Büro	72.033,90	12.966,10	85.000,00	62.287,31	03.12.2017
18	Satış	Özkan GENÇ	03.12.2017	149002	187,96	Büro	72.033,90	12.966,10	85.000,00	62.287,31	03.12.2017
21	Satış	İsmail YETİŞ	03.12.2017	149003	187,96	Büro	72.033,90	12.966,10	85.000,00	62.287,31	03.12.2017
22	Satış	Bilal YÜKSEL	03.12.2017	149004	187,96	Büro	72.033,90	12.966,10	85.000,00	62.287,31	03.12.2017
26	Satış	Ayşe EROL	03.12.2017	149005	104,82	Büro	63.559,32	11.440,68	75.000,00	34.735,88	03.12.2017
27	Satış	Yusuf AYDIN	03.12.2017	149006	106,20	Büro	72.033,90	12.966,10	85.000,00	35.193,19	03.12.2017
28	Satış	Kadriye CAN	03.12.2017	149007	162,97	Büro	65.254,24	11.745,76	77.000,00	54.005,97	03.12.2017
29	Satış	Raif DONAR	03.12.2017	149008	105,67	Büro	63.559,32	11.440,68	75.000,00	35.017,56	03.12.2017
30	Satış	Kazım SARITAŞ	03.12.2017	149009	81,22	Büro	84.745,76	15.254,24	100.000,00	26.915,17	03.12.2017
31	Satış	Fahri ÖZGÜR	03.12.2017	149010	113,82	Büro	63.559,32	11.440,68	75.000,00	37.718,35	03.12.2017
32	Satış	Gülcan BİLİCİ	03.12.2017	149011	121,01	Dükkan	88.983,05	16.016,95	105.000,00	40.101,02	03.12.2017
33	Satış	Necmettin MUTLU	03.12.2017	149012	137,52	Dükkan	84.745,76	15.254,24	100.000,00	45.572,20	03.12.2017
34	Satış	Gülcan BİLİCİ	03.12.2017	149013	184,27	Dükkan	101.694,92	18.305,08	120.000,00	61.064,50	03.12.2017
Ara Toplam					1869,34	13 Ad.	976.271,19	175.728,81	1.152.000,00		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>3313,56</b>	<b>22 Ad.</b>	<b>1.576.943,62</b>	<b>283.849,86</b>	<b>1.860.793,48</b>		
<b>A - BLOK TOPLAMI</b>					<b>5727,12</b>	<b>34 Ad.</b>	<b>2.465.289,71</b>	<b>292.733,32</b>	<b>2.758.023,03</b>		

**Tablo 69.Yanartaş İnşaatı Teslimi Gerçekleşen Daireler (B Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler											
B	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m2	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
1	Satış	Nezihe HACI	03.12.2017	149014	113,90	Daire	41.584,16	415,84	42.000,00	37.744,86	03.12.2017
2	Satış	Saim Güner	03.12.2017	149015	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
3	Satış	Arzu YILDIRIM	03.12.2017	149016	113,90	Daire	41.584,16	415,84	42.000,00	37.744,86	03.12.2017
4	Satış	Burak ER	03.12.2017	149017	113,90	Daire	41.584,16	415,84	42.000,00	37.744,86	03.12.2017
6	Satış	Zafer ÇAZ	03.12.2017	149018	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
7	Satış	Hatice GEDİK	03.12.2017	149019	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
8	Satış	Okan TOKYAY	03.12.2017	149020	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
9	Satış	Efe Can KUDU	03.12.2017	149021	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
10	Satış	Hasibe TEK	03.12.2017	149022	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
11	Satış	Nezihe HACIL	03.12.2017	149023	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
13	Satış	Eren Erikçi	03.12.2017	149024	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
14	Satış	Kutlu PEKER	03.12.2017	149026	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
15	Satış	Semra TARHAN	03.12.2017	149027	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
16	Satış	Yusuf GAMSIZ	03.12.2017	149029	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
17	Satış	Yasemin KILIÇ	03.12.2017	149030	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
19	Satış	Ekrem ÖZKEPİR	03.12.2017	149031	113,90	Daire	39.603,96	396,04	40.000,00	37.744,86	03.12.2017
20	Satış	Seda ÇAVDAR	03.12.2017	149032	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
21	Satış	Fusun ÇELİK	03.12.2017	149033	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
22	Satış	Yıldız YAVUZ	03.12.2017	149034	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
23	Satış	Arzu KARVAR	03.12.2017	149035	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
24	Satış	Olcay BAYRAK	03.12.2017	149036	113,90	Daire	42.574,25	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
25	Satış	Olcay BAYRAK	03.12.2017	149036	113,90	Daire	42.574,25	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
26	Satış	Ali AK	03.12.2017	149037	78,84	Daire	29.702,97	297,03	30.000,00	26.126,47	03.12.2017

27	Satış	Sami UÇAR	03.12.2017	149038	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
28	Satış	Nagihan ŞAHİN	03.12.2017	149039	113,90	Daire	39.603,96	396,04	40.000,00	37.744,86	03.12.2017
29	Satış	Fatma MUTLU	03.12.2017	149040	78,84	Daire	32.673,27	326,73	33.000,00	26.126,47	03.12.2017
30	Satış	Fatma İŞLEK	03.12.2017	149041	113,90	Daire	42.574,26	425,74	43.000,00	37.744,86	03.12.2017
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>2759,64</b>	<b>27 Ad.</b>	<b>1.048.514,91</b>	<b>10.485,10</b>	<b>1.059.000,00</b>		
<b>İşyerleri ile 150 m<sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler</b>											
31	Satış	Emine BAYRAK	03.12.2014	149042	168,65	Daire	103.389,83	18.610,17	122.000,00	55.888,25	03.12.2014
32	Satış	Emine BAYRAK	03.12.2014	149042	113,11	Daire	76.271,19	13.728,81	90.000,00	37.483,07	03.12.2014
33	Satış	Emine BAYRAK	03.12.2014	149043	168,65	Daire	103.389,83	18.610,17	122.000,00	55.888,25	03.12.2014
34	Satış	ÖMER ŞENDİL	03.12.2014	149044	168,65	Daire	108.474,58	19.525,42	128.000,00	55.888,25	03.12.2014
36	Satış	ZAFER ÇAZ	03.12.2014	149045	168,65	Daire	84.745,76	15.254,24	100.000,00	55.888,25	03.12.2014
43	Satış	ZAFER ÇAZ	03.12.2014	149045	77,67	Daire	67.796,61	12.203,39	80.000,00	25.738,75	03.12.2014
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>865,38</b>	<b>6 Ad.</b>	<b>544.067,80</b>	<b>97.932,20</b>	<b>642.000,00</b>		
<b>B- BLOK TOPLAMI</b>					<b>3625,02m<sup>2</sup></b>	<b>33 Ad.</b>	<b>1.592.582,71</b>	<b>108.417,30</b>	<b>1.701.000,00</b>		

**2.3.7.2. H22-A-21-D-2-D Pafta 8844 Ada, 8 Parselde Çelebi -1 Emsal Bedeli  
Ve Teslim Dökümü**

Mükellef kurum Bursa ili, Osmangazi ilçesi, Yeni Mahallesi, Şeker Sokakta H22-A-21-D-2-D pafta 8844 ada, 8 parseldeki Çelebi - 1 inşaatının toplam maliyeti tablo:37'de belirtildiği üzere arsa payı dahil maliyeti 4.116.488,86 TL'dir. Toplam inşaat alanı ise 13.253 m<sup>2</sup> olduğuna göre  $4.116.488,86 / 13.253 = 310,61$  TL 1 m<sup>2</sup> inşaatın teslimine ve emsal bedel tespitine esas teşkil edecek maliyettir.

Bu belirleme ışığında emsal teslim bedelleri aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

**Tablo 70. Çelebi – 1 İnşaatı Emsal Bedelleri**

Blok	Tip	Net m <sup>2</sup> si	Bürüt m <sup>2</sup> si	1 m <sup>2</sup> KDV siz maliyet	%10 fazlası ile emsal bedeli
(1)	(2)		(3)	(4)	(5) [(3x4) + x%10]
A	1	97,03	130,50	310,61	44.588,06
	2	150,67	202,64	310,61	69.236,21
	7/1	57,89	67,85	310,61	23.182,38
	7/2	64,65	75,77	310,61	25.888,41
	7/3	90,95	106,60	310,61	36.422,13
	7/4	57,88	67,84	310,61	23.178,96
	7/5	31,93	37,42	310,61	12.785,33
B	1	97,03	145,11	310,61	49.579,88
	2	150,67	225,31	310,61	76.981,89
C	3	78,64	118,83	310,61	40.600,76
	4	93,01	140,55	310,61	48.021,86
	5	115,46	174,47	310,61	59.611,34
	6	116,26	175,68	310,61	60.024,76
D	1	97,03	145,11	310,61	49.579,88
	2	150,67	225,32	310,61	76.985,31

Mükellef kurumun teslimlerinde emsallere uygunsuz bir durum söz konusu değildir.

Mükellef kurum bu inşaatı ile ilgili olarak 2017 takvim yılında teslimi yapılan dairelere ait teslim dökümleri aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 71. Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (A Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler											
A	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
1	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148923	130,50	Daire	54.502,00	545,02	55.047,02	44.588,06	01.12.2017
2	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148923	130,50	Daire	54.502,00	545,02	55.047,02	44.588,06	01.12.2017
5	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148923	130,50	Daire	54.502,00	545,02	55.047,02	44.588,06	01.12.2017
6	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148923	130,50	Daire	54.502,00	545,02	55.047,02	44.588,06	01.12.2017
9	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148923	130,50	Daire	54.502,00	545,02	55.047,02	44.588,06	01.12.2017
Ara Toplam					652,50	5 Ad.	272.510,00	2.725,10	275.235,10		
3	Satış	Halil YEMEN	01.12.2017	148862	130,50	Daire	63.000,00	630,00	63.630,00	44.588,06	01.12.2017
4	Satış	Avni BULDU	01.12.2017	148863	130,50	Daire	63.000,00	630,00	63.630,00	44.588,06	01.12.2017
7	Satış	Birsen DİRİ	01.12.2017	148864	130,50	Daire	63.000,00	630,00	63.630,00	44.588,06	01.12.2017
8	Satış	Habibe ÇOK	01.12.2017	148865	130,50	Daire	63.000,00	630,00	63.630,00	44.588,06	01.12.2017
10	Satış	Aysun KAYA	01.12.2017	148866	130,50	Daire	63.000,00	630,00	63.630,00	44.588,06	01.12.2017
11	Satış	Naciye KURT	01.12.2017	148868	130,50	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	44.588,06	01.12.2017
12	Satış	Güner UZUN	01.12.2017	148869	130,50	Daire	59.405,94	594,06	60.000,00	44.588,06	01.12.2017
Ara Toplam					913,50	7 Ad.	437.772,28	4377,72	442.150,00		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>1566</b>	<b>12 Ad.</b>	<b>710.282,28</b>	<b>7.102,82</b>	<b>717.385,10</b>		
İşyerleri ile 150 m <sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler											
13	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148925	202,64	Daire	76.656,00	13.798,08	90.454,08	69.236,21	01.12.2017
17	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148925	67,85	Dükkan	34.994,00	6.298,92	41.292,92	23.182,38	01.12.2017
20	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148925	67,85	Dükkan	34.994,00	6.298,92	41.292,92	23.182,38	01.12.2017
21	Arsa S.	İlhami / Deniz Sezer	01.12.2017	148925	37,42	Dükkan	22.914,00	4.124,52	27.038,52	12.785,33	01.12.2017
Ara Toplam					375,76	4 Ad.	169.558,00	30.520,44	200.078,44		
14	Satış	Deniz YURT	01.12.2017	148870	202,64	Daire	67.796,61	12.203,39	80.000,00	69.236,21	01.12.2017
Ara Toplam					202,64	1 Ad.	67.796,61	12.203,39	80.000,00		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>578,40</b>	<b>5 Ad.</b>	<b>237.354,61</b>	<b>42.723,83</b>	<b>280.078,44</b>		
<b>A- BLOK TOPLAMI</b>					<b>2144,40m<sup>2</sup></b>	<b>17 Ad.</b>	<b>947.636,89</b>	<b>49.826,65</b>	<b>997.463,54</b>		



**Tablo 72. Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (B Blok)**

<b>150 m<sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler</b>											
<b>B</b>	<b>Teslim Şekli</b>	<b>Alıcı</b>	<b>Fatura tarihi</b>	<b>Fatura nosu</b>	<b>Ort. alan Dahil m<sup>2</sup></b>	<b>Cinsi</b>	<b>Teslim tutarı</b>	<b>KDV</b>	<b>Toplam</b>	<b>Emsal Bedeli</b>	<b>Teslim Tarihi</b>
3	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	145,11	Daire	62.550,28	625,50	63.175,78	49.579,88	01.12.2017
11	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	145,11	Daire	62.550,28	625,50	63.175,78	49.579,88	01.12.2017
7	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	145,11	Daire	62.550,28	625,50	63.175,78	49.579,88	01.12.2017
16	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	145,11	Daire	62.550,28	625,50	63.175,78	49.579,88	01.12.2017
Ara Toplam					580,44	4 Ad.	250.201,12	2.502,00	252.703,12		
1	Satış	Veysel SEVİN	01.12.2017	148871	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
2	Satış	Nadide YENİ	01.12.2017	148872	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
4	Satış	Işıl ÖZGÜR	01.12.2017	148873	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
5	Satış	Ali DEMİR	01.12.2017	148874	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
6	Satış	Önder ATEŞ	01.12.2017	148875	145,11	Daire	79.207,92	792,08	80.000,00	49.579,88	01.12.2017
8	Satış	Hüseyin AL	01.12.2017	148876	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
10	Satış	Nihat ÖZ	01.12.2017	148877	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
12	Satış	Aynur ÖZEN	01.12.2017	148878	145,11	Daire	71.287,13	712,87	72.000,00	49.579,88	01.12.2017
13	Satış	Fettah KÜÇÜK	01.12.2017	148879	145,11	Daire	71.287,13	712,87	72.000,00	49.579,88	01.12.2017
14	Satış	Aynur PAY	01.12.2017	148880	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
15	Satış	Ece SÜNGÜ	01.12.2017	148881	145,11	Daire	71.287,13	712,87	72.000,00	49.579,88	01.12.2017
Ara Toplam					1596,21	11 Ad.	778.217,82	7.782,18	786.000,00		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>2176,65</b>	<b>15</b>	<b>1.028.418,94</b>	<b>10.284,18</b>	<b>1.038.703,12</b>		
<b>İşyerleri ile 150 m<sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler</b>											
17	Satış	Özcan ALTIN	01.12.2017	148882	225,31	Daire	110.169,49	19.830,51	130.000,00	76.981,89	01.12.2017
18	Satış	Ali ÖZ	01.12.2017	148929	225,31	Daire	110.169,49	19.830,51	130.000,00	76.981,89	01.12.2017
19	Satış	Metin UÇAR	01.12.2017	148883	225,31	Daire	110.169,49	19.830,51	130.000,00	76.981,89	01.12.2017
Ara Toplam					675,93	3 Ad.	330.508,47	59.491,53	390.000,00		
20	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148927	225,31	Daire	85.462,46	15.383,24	100.845,70	76.981,89	01.12.2017
Ara Toplam					225,31	1 Ad.	85.462,46	15.383,24	100.845,70		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>901,24</b>	<b>4 Ad.</b>	<b>415.970,93</b>	<b>74.874,77</b>	<b>490.845,70</b>		
<b>B- BLOK TOPLAMI</b>					<b>3077,89m<sup>2</sup></b>	<b>19Ad.</b>	<b>1.444.389,87</b>	<b>85.158,95</b>	<b>1.529.548,82</b>		

**Tablo 73.Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (C Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler											
C	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
21	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	140,55	Daire	49.573,64	495,74	50.069,38	48.021,86	01.12.2017
Ara Toplam					140,55	1 Ad.	49.573,64	495,74	50.069,38		
1	Satış	Belgin DURAK	01.12.2017	148884	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
2	Satış	Ender ERZEN	01.12.2017	148885	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
3	Satış	Nuri YILDIR	01.12.2017	148886	140,55	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	48.021,86	01.12.2017
4	Satış	Ahmet ÇAY	01.12.2017	148887	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
5	Satış	Serhat UYUR	01.12.2017	148888	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
6	Satış	Metin URAL	01.12.2017	148889	140,55	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	48.021,86	01.12.2017
7	Satış	Şükrü KÜÇÜK	01.12.2017	148890	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
8	Satış	Leyla ŞEKER	01.12.2017	148891	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
9	Satış	Erkan ALKAN	01.12.2017	148892	140,55	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	48.021,86	01.12.2017
10	Satış	Fatma DİKEN	01.12.2017	148893	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
11	Satış	Erdoğan BAĞCI	01.12.2017	148894	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
12	Satış	Erdem KORKUT	01.12.2017	148895	140,55	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	48.021,86	01.12.2017
13	Satış	Eyüp YÜCE	01.12.2017	148896	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
14	Satış	Nüket ATAR	01.12.2017	148897	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
15	Satış	Fatma KEL	01.12.2017	148898	140,55	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	48.021,86	01.12.2017
16	Satış	Filiz KÜÇÜK	01.12.2017	148899	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
17	Satış	Abdullah DİNÇ	01.12.2017	148900	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
19	Satış	Hakan ULU	01.12.2017	148901	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
20	Satış	Ömür YILMAZ	01.12.2017	148902	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
22	Satış	Aylin ÇELİK	01.12.2017	148903	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
23	Satış	İnci DEMİR	01.12.2017	148904	118,83	Daire	54.455,45	544,55	55.000,00	40.600,76	01.12.2017
24	Satış	Aydın ATALA	01.12.2017	148905	140,55	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	48.021,86	01.12.2017
25	Satış	İsmet ÇALIŞ	01.12.2017	148906	174,47	Daire	75.247,52	752,48	76.000,00	59.611,34	01.12.2017

26	Satış	Emrah YALÇIN	01.12.2017	148907	174,47	Daire	75.247,52	752,48	76.000,00	59.611,34	01.12.2017
28	Satış	Erdinç YÜCEL	01.12.2017	148908	174,47	Daire	75.247,52	752,48	76.000,00	59.611,34	01.12.2017
29	Satış	Ayşe KEÇELİ	01.12.2017	148909	174,47	Daire	75.247,52	752,48	76.000,00	59.611,34	01.12.2017
Ara Toplam					3442,46	26 Ad.	1.558.415,62	15.584,08	1.574.000,00		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>3583,01</b>	<b>27 Ad.</b>	<b>1.607.989,26</b>	<b>16.079,82</b>	<b>1.624.069,38</b>		
<b>İşyerleri ile 150 m<sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler (Bürüt alanları üzerinden)</b>											
27	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	14927	175,68	Daire	67.745,09	12.194,12	79.939,21	60.024,76	01.12.2017
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>175,68</b>	<b>1</b>	<b>67.745,09</b>	<b>12.194,12</b>	<b>79.939,21</b>		
<b>C- BLOK TOPLAMI</b>					<b>3758,69m<sup>2</sup></b>	<b>28 Ad.</b>	<b>1.675.734,35</b>	<b>28.273,94</b>	<b>1.704.008,59</b>		

**Tablo 74. Çelebi – 1 Teslimi Gerçekleşen Daireler (D Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler											
D	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
3	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	145,11	Daire	62.662,75	626,63	63.289,38	49.579,88	01.12.2017
7	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	145,11	Daire	62.662,75	626,63	63.289,38	49.579,88	01.12.2017
11	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148926	145,11	Daire	62.662,75	626,63	63.289,38	49.579,88	01.12.2017
16	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148928	145,11	Daire	62.662,75	626,63	63.289,38	49.579,88	01.12.2017
Ara Toplam					580,44	4 Ad.	250.651,00	2.506,52	253.157,52		
1	Satış	Metin TOPAL	01.12.2017	148910	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
2	Satış	Yalçın YAĞIZ	01.12.2017	148911	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
4	Satış	Yunus YANIK	01.12.2017	148912	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
5	Satış	Yusuf TURAN	01.12.2017	148913	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
6	Satış	Ercan PİLE	01.12.2017	148914	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
8	Satış	Asuman ELGİN	01.12.2017	148915	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
9	Satış	Sevda tanyeri	01.12.2017	148916	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
12	Satış	Ahmet GÜN	01.12.2017	148917	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
13	Satış	Ayten SES	01.12.2017	148918	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017

14	Satış	Alaaddin TOP	01.12.2017	148919	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
15	Satış	İlhan YILMAZ	01.12.2017	148920	145,11	Daire	69.306,93	693,07	70.000,00	49.579,88	01.12.2017
Ara Toplam					1596,21	11	762.376,23	7.623,77	770.000,00		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>2176,65</b>	<b>15</b>	<b>1.013.027,23</b>	<b>10.130,29</b>	<b>1.023.157,52</b>		
<b>İşyerleri ile 150 m<sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler</b>											
17	Satış	Ahmet KURT	01.12.2017	148921	225,32	Daire	110.169,49	19.830,51	130.000,00	76.985,31	01.12.2017
Ara Toplam					<b>225,32</b>	<b>1 Ad.</b>	<b>110.169,49</b>	<b>19.830,51</b>	<b>130.000,00</b>		
20	Arsa S.	Recep DURAN	01.12.2017	148927	225,32	Daire	85.012,55	15.302,26	100.314,81	76.985,31	01.12.2017
Ara Toplam					225,32	1 Ad.	85.012,55	15.302,26	100.314,81		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>450,64</b>	<b>2 Ad.</b>	<b>195.182,04</b>	<b>35.132,77</b>	<b>230.314,81</b>		
<b>D- BLOK TOPLAMI</b>					<b>2627,29m<sup>2</sup></b>	<b>17 Ad.</b>	<b>1.208.209,27</b>	<b>45.263,06</b>	<b>1.253.472,33</b>		

**2.3.7.3. H22-A-21-D-2-D Pafta 8845 Ada, 6 Parselde Çelebi - 2 Emsal Bedeli ve Teslim Dökümü**

Mükellef kurum Bursa ili, Osmangazi ilçesi, Pırlanta Mahallesi, Yeşil Sokakta H22-A-21-D-2-D pafta 8846 ada, 6 parseldeki Çelebi - 2 inşaatının toplam maliyeti tablo:39'da belirtildiği üzere arsa payı dahil maliyeti 4.907.933,56 TL'dir. Toplam inşaat alanı ise 9.972 m<sup>2</sup> olduğuna göre 4.907.933,56 / 9972= 492,17 TL 1 m<sup>2</sup> inşaatın teslimine ve emsal bedel tespitine esas teşkil edecek maliyettir.

Bu belirleme ışığında emsal teslim bedelleri aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

**Tablo 75. Çelebi – 2 İnşaatı Emsal Bedelleri**

Blok	Tip	Net m <sup>2</sup> si	Bürüt m <sup>2</sup> si	1 m <sup>2</sup> KDV siz maliyet	%10 fazlası ile emsal bedeli
(1)	(2)		(3)	(4)	(5) [( 3x4) + x%10]
A	1	78,37	107,66	492,17	58.285,72
	2	136,26	187,19	492,17	101.342,23
	3	30,99	39,45	492,17	21.357,71
	4	42,07	53,56	492,17	28.996,69
B	1	78,37	111,63	492,17	60.435,03
	2	133,01	189,47	492,17	102.576,59
C	1	78,37	111,63	492,17	60.435,03
	2	133,01	189,47	492,17	102.576,59
D	1	78,37	107,66	492,17	58.285,72
	2	136,26	187,19	492,17	101.342,23
	3	30,99	39,45	492,17	21.357,71
	4	42,07	53,56	492,17	28.996,69

Mükellef kurum bu inşaatıyla ilgili olarak 2017 takvim yılında teslimi yapılan dairelere ait teslim dökümleri aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 76. Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (A Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler (Bürüt alanları üzerinden)											
A	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
1	Arsa S.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	107,66	Daire	58.285,72	582,86	58.868,58	58.285,72	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
3	Arsa S.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	107,66	Daire	58.285,72	582,86	58.868,58	58.285,72	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
7	Arsa S.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	107,66	Daire	58.285,72	582,86	58.868,58	58.285,72	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
14	Arsa S.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	107,66	Daire	58.285,72	582,86	58.868,58	58.285,72	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
18	Arsa S.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
Ara Toplam					617,83	5 Ad.	334.485,11	3.344,86	337.829,97		
2	Satış	Gökhan DİK	02.12.2017	148931	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
5	Satış	Hüseyin BAŞ	02.12.2017	148932	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
6	Satış	Sabri DURAN	02.12.2017	148933	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
8	Satış	Sema BORAN	02.12.2017	148934	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
9	Satış	Nihat SAĞ	02.12.2017	148935	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
10	Satış	Serkan ESEN	02.12.2017	148936	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
11	Satış	Hüseyin ÖZ	02.12.2017	148937	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
12	Satış	Şükrü ATEŞ	02.12.2017	148938	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
13	Satış	Hakan DAŞ	02.12.2017	148939	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
15	Satış	Recep KAYA	02.12.2017	148940	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017
			01.06.2018	149173							
16	Satış	Seher	02.12.2017	148941	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017

		ÇAK	01.06.2018	149174							
17	Satış	Firuze SAL	02.12.2017	148942	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017
			01.06.2018	149175							
Ara Toplam					1530,51	12 Ad.	874.323,75	8.743,20	883.066,95		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>2148,34m<sup>2</sup></b>	<b>17 Ad.</b>	<b>1.208.808,86</b>	<b>12.088,06</b>	<b>1.220.896,92</b>		
<b>İşyerleri ile 150 m<sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler (Bürüt alanları üzerinden)</b>											
19	Satış	Alper Zar	02.12.2017	148998	39,45	Dükkan	29.661,02	5.338,98	35.000,00	21.357,71	02.12.2017
20	Satış	Alper Zar	02.12.2017	148998	53,56	Dükkan	33.898,30	6.101,70	40.000,00	28.996,69	02.12.2017
21	Satış	Alper Zar	02.12.2017	148998	53,56	Dükkan	33.898,30	6.101,70	40.000,00	28.996,69	02.12.2017
22	Satış	Alper Zar	02.12.2017	148998	39,45	Dükkan	29.661,02	5.338,98	35.000,00	21.357,71	02.12.2017
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>186,00m<sup>2</sup></b>	<b>4 Ad.</b>	<b>127.118,64</b>	<b>22.881,36</b>	<b>150.000,00</b>		
<b>A BLOK TOPLAMI</b>					<b>2334,36m<sup>2</sup></b>	<b>21 Ad.</b>	<b>1.335.927,50</b>	<b>34.969,42</b>	<b>1.370.896,92</b>		

**Tablo 77.Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (B Blok)**

<b>150 m<sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler (Bürüt alanları üzerinden)</b>											
B	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
4	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	111,63	Daire	60.435,03	604,35	61.039,38	60.435,03	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
8	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	111,63	Daire	60.435,03	604,35	61.039,38	60.435,03	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
12	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	111,63	Daire	60.435,03	604,35	61.039,38	60.435,03	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
13	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	111,63	Daire	60.435,03	604,35	61.039,38	60.435,03	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
17	ArsaS.	Recep	02.12.2017	148997	189,47	Daire	103.560,32	1.035,60	104.595,92	103.560,32	02.12.2017

		DURAN	01.06.2018	149172							
Ara Toplam					635,99	5 Ad.	345.300,44	3.453,00	348.753,44		
1	Satış	Ali DEMİR	02.12.2017	148945	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
2	Satış	Osman ŞEN	02.12.2017	148946	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
3	Satış	Pakize CAN	02.12.2017	148947	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
5	Satış	Nevin ŞİRLİ	02.12.2017	148948	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
6	Satış	Murat TİLKİ	02.12.2017	148949	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
7	Satış	Serpil DOĞU	02.12.2017	148950	111,63	Daire	74.257,42	742,58	75.000,00	60.435,03	02.12.2017
9	Satış	Fatma AK	02.12.2017	148952	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
11	Satış	İbrahim AKA	02.12.2017	148953	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
14	Satış	İbrahim TOP	02.12.2017	148954	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
15	Satış	Murat AY	02.12.2017	148955	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
16	Satış	Yalçın EL	02.12.2017	148956	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
18	Satış	Ferit AY	02.12.2017	148957	189,47	Daire	102.576,59	1.025,77	103.602,36	102.576,59	02.12.2017
			01.06.2017	149176							
19	Satış	Ümit KÜL	02.12.2017	148958	189,47	Daire	102.576,59	1.025,77	103.602,36	102.576,59	02.12.2017
			01.06.2018	149177							
20	Satış	Selvi KÜL	02.12.2017	148959	189,47	Daire	102.576,59	1.025,77	103.602,36	102.576,59	02.12.2017
			01.06.2018	149178							
Ara Toplam					1796,38 m <sup>2</sup>	14 Ad.	1.025.551,59	10.255,49	1.035.807,08		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplam</b>					<b>2432,37m<sup>2</sup></b>	<b>19 Ad.</b>	<b>1.370.852,03</b>	<b>13.708,49</b>	<b>1.384.560,52</b>		
<b>B BLOK TOPLAMI</b>					<b>2432,37m<sup>2</sup></b>	<b>19 Ad.</b>	<b>1.370.852,03</b>	<b>13.708,49</b>	<b>1.384.560,52</b>		



**Tablo 78.Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (C Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler (Bürüt alanları üzerinden)											
C	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
4	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	111,63	Daire	60.435,03	604,35	61.039,38	60.435,03	02.12.2014
			01.06.2018	149172							
8	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	111,63	Daire	60.435,03	604,35	61.039,38	60.435,03	02.12.2014
			01.06.2018	149172							
Ara Toplam					223,26	2 Ad.	120.870,06	1.208,70	122.078,76		
1	Satış	Mutlu AK	02.12.2017	148960	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
2	Satış	Hanzade ÖZ	02.12.2017	148961	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
3	Satış	Nurcan ŞEN	02.12.2017	148962	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
5	Satış	Ferudun GÜL	02.12.2017	148963	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
6	Satış	Hakan AK	02.12.2017	148964	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
7	Satış	Halil ER	02.12.2017	148965	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
9	Satış	Metin KÖK	02.12.2017	148966	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
10	Satış	Halil ER	02.12.2017	148967	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
11	Satış	Orhan AY	02.12.2017	148968	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
12	Satış	Recep BAY	02.12.2017	148971	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
13	Satış	Bülent SARI	02.12.2017	148972	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
14	Satış	Arif DEMİR	02.12.2017	148973	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
15	Satış	Ali ŞAHİN	02.12.2017	148974	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
16	Satış	Bülent SARI	02.12.2017	148975	111,63	Daire	64.356,44	643,56	65.000,00	60.435,03	02.12.2017
17	Satış	Hatice KIRCA	02.12.2017	148976	189,47	Daire	102.576,59	1.025,77	103.602,36	102.576,59	02.12.2017
			01.06.2018	149182							
18	Satış	Ali BAYRAM	02.12.2017	148977	189,47	Daire	102.576,59	1.025,77	103.602,36	102.576,59	02.12.2017
			01.06.2018	149183							

19	Satış	Erman KARA	02.12.2017	148979	189,47	Daire	102.576,59	1.025,77	103.602,36	102.576,59	02.12.2017
			01.06.2018	149184							
20	Satış	Murat GÖNÜL	02.12.2017	148978	189,47	Daire	163.366,34	1.633,66	165.000,00	102.576,59	02.12.2017
Ara Toplam					2320,74	18 Ad.	1.372.086,27	13.720,81	1.385.807,08		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>2544</b>	<b>20 Ad.</b>	<b>1.492.956,33</b>	<b>15.029,51</b>	<b>1.507.885,84</b>		
<b>C BLOK TOPLAMI</b>					<b>2544m<sup>2</sup></b>	<b>20 Ad.</b>	<b>1.492.956,33</b>	<b>15.029,51</b>	<b>1.507.885,84</b>		

**Tablo 79.Çelebi – 2 Teslimi Gerçekleşen Daireler (D Blok)**

150 m <sup>2</sup> altı konutlara ait teslimler (Bürüt alanları üzerinden)											
D	Teslim Şekli	Alıcı	Fatura tarihi	Fatura nosu	Ort. alan Dahil m <sup>2</sup>	Cinsi	Teslim tutarı	KDV	Toplam	Emsal Bedeli	Teslim Tarihi
7	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	107,66	Daire	58.285,72	582,86	58.868,58	58.285,72	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
11	ArsaS.	Recep DURAN	02.12.2017	148997	107,66	Daire	58.285,72	582,86	58.868,58	58.285,72	02.12.2017
			01.06.2018	149172							
Ara Toplam					215,32	2 Ad.	116.571,44	1.165,72	117.737,16		
1	Satış	Ali PAMUK	02.12.2017	148980	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
2	Satış	Recep BEYAZ	02.12.2017	148982	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
3	Satış	Feriha DİLEK	02.12.2017	148983	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
5	Satış	Salih TOP	02.12.2017	148984	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
6	Satış	Cengiz SÜS	02.12.2017	148985	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
8	Satış	Gülşah ÜNLÜ	02.12.2017	148986	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
9	Satış	Fatih AYDIN	02.12.2017	148987	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
10	Satış	Ahmet ÇAP	02.12.2017	148988	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
12	Satış	Serpil SÖNER	02.12.2017	148989	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
13	Satış	Semih GÜLER	02.12.2017	148990	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017

14	Satış	Nedim YIL	02.12.2017	148991	107,66	Daire	63.366,34	633,66	64.000,00	58.285,72	02.12.2017
15	Satış	Fatih YILMAZ	02.12.2017	148992	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017
			01.06.2018	149182							
16	Satış	Serkan LÖKELİ	02.12.2017	148993	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017
			01.06.2018	149183							
17	Satış	Recep BİLDİK	02.12.2017	148994	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017
			01.06.2018	149184							
18	Satış	Hafize Çalışkan	02.12.2017	148995	187,19	Daire	101.342,23	1.013,42	102.355,65	101.342,23	02.12.2017
			01.06.2018	149185							
Ara Toplam					1933,02	15 Ad.	1.102.398,66	11.023,94	1.113.422,60		
<b>150 m<sup>2</sup>'nin altı toplamı</b>					<b>2148,34</b>	<b>17 Ad.</b>	<b>1.218.970,10</b>	<b>12.189,66</b>	<b>1.231.159,76</b>		
<b>İşyerleri ile 150 m<sup>2</sup> üstü konutlara ait teslimler (Bürüt alanları üzerinden)</b>											
22	Satış	Avni BULDU	02.12.2017	148996	39,45	Dükkan	21.357,71	3.844,39	25.201,10	21.357,71	02.12.2017
			01.06.2018	149186							
<b>150 m<sup>2</sup>'nin üstü toplamı</b>					<b>39,45</b>	<b>1 Ad.</b>	<b>21.357,71</b>	<b>3.844,39</b>	<b>25.201,10</b>		
<b>D BLOK TOPLAMI</b>					<b>2187,79</b>	<b>18 Ad.</b>	<b>1.240.327,81</b>	<b>16.035,05</b>	<b>1.256.360,86</b>		

Yapılan teslimlerin satış bedelleri emsal bedelinin altında olmamalıdır. Yukarıda teslimleri tablolar halinde gösterilen Odabaşı İnşaat'ın teslim bedellerinin bazılarının emsal bedellerinin altında kaldığı görülecektir. Böyle bir durumda YMM tarafından mükellef kuruma emsal bedel farkları kadar fatura tanzim ettirilmeli ve dönem KDV beyannamesi düzeltilmelidir.

Odabaşı İnşaat'ın teslimlerinde emsal bedel uygulaması bakımından düşük bedelle teslim konuları olan daireler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 80. Temsil Bedelleri Ve Emsal Bedellerinin Karşılaştırılması**

Blok	Daire no	m <sup>2</sup>	Alıcı Adı Soyadı / Unvanı	Teslim bedeli	Emsal Bedel	Fark	%	KDV	
A	1	107,66	Recep DURAN	56.624,70	58.285,72	1.661,02	1	16,61	
	3	107,66	Recep DURAN	56.624,70	58.285,72	1.661,02	1	16,61	
	7	107,66	Recep DURAN	56.624,70	58.285,72	1.661,02	1	16,61	
	14	107,66	Recep DURAN	56.624,70	58.285,72	1.661,02	1	16,61	
	18	187,19	Recep DURAN	89.528,24	101.342,23	11.813,99	1	118,14	
	15	187,19	Recep KAYA	99.009,90	101.342,23	2.332,33	1	23,32	
	16	187,19	Seher ÇAK	99.009,90	101.342,23	2.332,33	1	23,32	
	17	187,19	Firuze SAL	99.009,90	101.342,23	2.332,33	1	23,32	
						<b>25.455,06</b>			<b>254,55</b>
B	4	111,63	Recep DURAN	58.155,10	60.435,03	2.279,93	1	22,80	
	8	111,63	Recep DURAN	58.155,10	60.435,03	2.279,93	1	22,80	
	12	111,63	Recep DURAN	58.155,10	60.435,03	2.279,93	1	22,80	
	13	111,63	Recep DURAN	58.155,10	60.435,03	2.279,93	1	22,80	
	17	189,47	Recep DURAN	91.823,84	103.560,32	11.736,48	1	117,36	
	18	189,47	Ferit AY	99.009,90	102.576,59	3.566,69	1	35,67	
	19	189,47	Ümit KUL	99.009,90	102.576,59	3.566,69	1	35,67	
	20	189,47	Selvi KÜÇÜK	99.009,90	102.576,59	3.566,69	1	35,67	
						<b>31.556,27</b>			<b>315,56</b>
C	4	111,63	Talip KOCAÖZ	58.155,10	60.435,03	2.279,93	1	22,80	
	8	111,63	Talip KOCAÖZ	58.155,10	60.435,03	2.279,93	1	22,80	
	17	189,47	Hatice KIRCA	99.009,90	102.576,59	3.566,69	1	35,67	
	18	189,47	Ali KAHRAMAN	99.009,90	102.576,59	3.566,69	1	35,67	
	19	189,47	Erman KARADAĞ	99.009,90	102.576,59	3.566,69	1	35,67	
						<b>15.259,93</b>			<b>152,60</b>
D	7	107,66	Recep DURAN	56.624,70	58.285,72	1.661,02	1	16,61	
	11	107,66	Recep DURAN	56.624,70	58.285,72	1.661,02	1	16,61	
	15	187,19	Fatih YILMAZ	99.009,90	101.342,23	2.332,33	1	23,32	
	16	187,19	Serkan LÖKELİ	99.009,90	101.342,23	2.332,33	1	23,32	
	17	187,19	Recep BİLDİK	99.009,90	101.342,23	2.332,33	1	23,32	
	18	187,19	Hafize ÇALIŞKAN	99.009,90	101.342,23	2.332,33	1	23,32	
			150 m <sup>2</sup> altı			<b>12.651,36</b>			<b>126,51</b>
	22	39,45	Avni BULDU	21.170,40	21.357,71	187,3	18	33,72	

	150 m <sup>2</sup> altı	187,3	33,72
	Blok Toplamı	12.838,66	160,23
GENEL TOPLAM		85.109,92	882,94

Tablo:80'de görüleceği üzere mükellef kuruma emsal bedel farkları kadar ilave fatura tanzim ettirilmiş olup dönem KDV beyanı düzeltilmiştir. Dolayısıyla mükellef kurumun satışlarında emsallere uygunsuz bir durum söz konusu değildir.

### 2.3.8. Teslime Konu bağımsız Bölümlere Ait Alan Bilgileri

Yukarıda yapılan tespitler ve inşaat ruhsat bilgileri ışığında mükellef kurumun inşasını tamamladığı ve 2017 takvim yılında teslim konu ettiği inşaatlara ait olarak ortak alanlar da dahil bilgiler aşağıya çıkarılmıştır.

#### 2.3.8.1. H21-C-04-D-2-A Pafta 1087 Ada 3 Parsel Yanartaş Teslime Konu Alanlar

Mükellef kurumun Yanartaş inşaatına ilişkin olarak inşaat alanları ile teslim konu olan veya olmayan bağımsız bölümleri gösteren tablo aşağıya çıkartılmıştır.

**Tablo 81. Yanartaş İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen Bağımsız Bölümlere Ait Bilgiler**

İNŞAAT ALANI (Ortak alanlar dahil)				Önceki yıllarda teslimi gerçekleşen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konut m <sup>2</sup> 'si	İade dönemindeki teslimler		Teslimi henüz gerçekleşmeyen	
B	L	O	K		Teslimi gerçekleşen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	Teslimi gerçekleşen İşyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstü inşaat alanı	İade döneminde teslimi gerçekleşmeyen 150 m <sup>2</sup> altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	İade döneminde teslimi gerçekleşmeyen işyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konutların m <sup>2</sup> 'si
	1	2	3	4	5	6	7	8
A	6.846,69	2.413,56	4.433,13	-	2.413,56	3.313,56	-	1.119,57
B	4.456,30	3.066,40	1.389,90	-	2.759,64	865,38	306,76	524,52
TOP	11.302,99	5.479,96	5.823,03	-	5.173,20	4.178,94	306,76	1.644,09

Mükellef kurumun 2017 yılında teslim konu ettiği ve edemediği net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 82. Yanartaş İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen 150 m<sup>2</sup>'nin Altındaki Konutlara Ait Bilgiler**

Ortak alanlar dahil		2017 yılında teslim konu edilen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutlar			2017 yılında teslim konu edilemeyen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutlar		
Blok	Daire no	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	KDV hariç teslim	Daire no	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri
A	1	12	2.413,56	888.346,09	-	-	-
B	3	18	2.050,08	1.048.514,91	12,18	2	227,92
	4	9	7.09,56		5	1	78,84
<b>TOPLAM</b>		<b>39</b>	<b>5173,20</b>	<b>1.936.861,00</b>	<b>Toplam</b>	<b>3</b>	<b>306,76</b>

Mükellef kurumun 2017 yılında teslim konu ettiği ve edemediği işyerleri ile net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin üstündeki konutlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 83. Yanartaş İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen İşyerleri Ve 150 m<sup>2</sup>'nin Üstündeki Konutlara Ait Bilgiler**

Ortak alanlar dahil		2017 yılında teslim konu edilen işyerleri ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konut			2017 yılında teslim konu edilemeyen işyerleri ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konut		
Blok	Daire no	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	KDV hariç teslim bedelleri	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri
A	2	3	751,14	1.576.943,62	15	1	250,38
	7	4	751,84		19,20,23,24	4	751,85
	8	6	674,70		25	1	117,34
	9	9	1.135,8		-	-	-
B	5	4	674,60	544.067,80	-	-	-
	6	1	113,11		35	1	113,11
	10	1	77,67		37,38,39,40,41,42	6	411,41
<b>TOPLAM</b>		<b>28</b>	<b>4178,94</b>	<b>2.121.011,42</b>	<b>Toplam</b>	<b>13</b>	<b>1644,09</b>

**2.3.8.2. H22-A-21-D-2-D Pafta 8844 Ada, 8 Parselde Çelebi –1 Teslime Konu Alanlar**

Mükellef kurumun bu inşaatına ait olarak inşaat alanları ile teslim konu olan veya olmayan bağımsız bölümlerini gösteren tablo aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 84. Çelebi - 1 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen Bağımsız Bölümlere Ait Bilgiler**

İNŞAAT ALANI (Ortak alanlar dahil)				Önceki yıllarda teslimi gerçekleşen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konut m <sup>2</sup> 'si	İade dönemindeki teslimler		Teslimi henüz gerçekleşmeyen	
BLOK	Toplam inşaat alanı (2+3) = (4+5+6+7+8)	Net 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	İşyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstü inşaat alanı		Teslimi gerçekleşen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	Teslimi gerçekleşen işyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstü inşaat alanı	İade döneminde teslimi gerçekleşmeyen 150 m <sup>2</sup> altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	İade döneminde teslimi gerçekleşmeyen işyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konutların m <sup>2</sup> 'si
	1	2	3	4	5	6	7	8
A	2.732,00	1.566,00	1.166,00	-	1.566,00	578,40	-	587,60
B	3.223,00	2.321,76	901,24	-	2.176,65	901,24	145,11	-
C	4.075,00	3.899,32	175,68	-	3.583,01	175,68	316,31	-
D	3.223,00	2.321,76	901,24	-	2.176,65	450,64	145,11	450,60
TOP	13.253,00	10.108,84	3.144,16	-	9.502,31	2.105,96	606,53	1.038,20

Mükellef kurumun 2017 yılında teslim konusuna ettiği ve edemediği net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 85. Çelebi – 1 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen 150 m<sup>2</sup>'nin Altındaki Konutlara Ait Bilgiler**

Ortak alanlar dahil		2017 yılında teslim konusuna edilen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutlar			2017 yılında teslim konusuna edilemeyen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutlar			
Blok	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	KDV hariç Teslim bedelleri	Daire No	Adet		
A	1	1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12	12	1.566,00	710.282,28	-	-	-
B	1	1,2,3,4,5,6,7,8,10,11,12,13,14,15,16	15	2.176,65	1.028.418,94	9	1	145,11
C	3	1,2,4,5,7,8,10,11,13,14,16,17,19,20,22,23	16	1.901,28	1.607.989,26	-	-	-
	4	3,6,9,12,15,21,24	7	983,85		18	1	140,55
	5	25,26,28,29	4	697,88		-	-	-
	6	-	-	-		30	1	175,76
D	1	1,2,3,4,5,6,7,8,9,11,12,13,14,15,16	15	2.176,65	1.013.027,23	10	1	145,11
<b>TOPLAM</b>		<b>69</b>	<b>9.502,31</b>	<b>4.359.717,71</b>		<b>4</b>	<b>606,53</b>	

Mükellef kurumun 2017 yılında teslim konusuna ettiği ve edemediği işyerleri ile net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin üstündeki konutlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 86.Çelebi – 1 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen İşyerleri Ve 150 m<sup>2</sup>'nin Üstündeki Konutlara Ait Bilgiler**

Ortak alanlar dahil		2017 yılında teslim konu edilen işyerleri ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konut			2017 yılında teslim konu edilemeyen işyerleri ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konut			
Blok	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	KDV hariç teslim bedelleri	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	
A	2	13,14	2	405,28	237.354,61	15,16	2	405,28
	7	17,20,21	3	173,12		18,19	2	182,32
B	2	17,18,19,20	4	901,24	415.970,93	-	-	-
C	6	27	1	175,68	67.745,09	-	-	-
D	2	17,20	2	450,64	195.182,04	18,19	2	450,60
<b>TOPLAM</b>		<b>12</b>	<b>2.105,96</b>	<b>916.252,67</b>	<b>Toplam</b>	<b>6</b>	<b>1.038,20</b>	

**2.3.8.3. H22-A-21-D-2-D Pafta 8845 Ada 6 Parselde Çelebi – 2 Teslime Konu Alanlar**

Mükellef kurumun bu inşaatına ait olarak inşaat alanları ile teslim konu olan veya olmayan bağımsız bölümlerini gösteren tablo aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 87. Çelebi - 2 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen Bağımsız Bölümlere Ait Bilgiler**

İNŞAAT ALANI (Ortak alanlar dahil)				Önceki yıllarda teslimi gerçekleşen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konut m <sup>2</sup> 'si	İade dönemindeki teslimler		Teslimi henüz gerçekleşmeyen	
BLOK	Toplam inşaat alanı (2+3) = (4+5+6+7+8)	Net 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	İşyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstü inşaat alanı		Teslimi gerçekleşen 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	Teslimi gerçekleşen işyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstü inşaat alanı	İade döneminde Teslimi gerçekleşmeyen 150 m <sup>2</sup> altındaki konutların m <sup>2</sup> 'si	İade döneminde Teslimi gerçekleşmeyen işyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konutların m <sup>2</sup> 'si
	1	2	3	4	5	6	7	8
A	2.442,00	2.256,00	186,00	-	2.148,34	186,00	107,66	-
B	2.544,00	2.544,00	-	-	2.432,37	-	111,63	-
C	2.544,00	2.544,00	-	-	2.544,00	-	-	-
D	2.442,00	2.256,00	186,00	-	2.148,34	39,45	107,66	146,55
TOP	9.972,00	9.600,00	372,00		9.273,05	225,45	326,95	146,55

Mükellef kurumun 2017 yılında teslim konu ettiği ve edemediği net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



**Tablo 88. Çelebi – 2 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen 150 m<sup>2</sup>'nin Altındaki Konutlara Ait Bilgiler**

Ortak alanlar dahil		2017 yılında teslim konu edilen <b>150 m<sup>2</sup>'nin altındaki</b> konutlar			2017 yılında teslim konu edilemeyen <b>150 m<sup>2</sup>'nin altındaki</b> konutlar			
Blok	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	KDV hariç teslim bedelleri	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	
A	1	1,2,3,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14	13	1.399,58	1.208.808,86	4	1	107,66
	2	15,16,17,18	4	748,76		-	-	-
B	1	1,2,3,4,5,6,7,8,9,11,12,13,14,15,16	15	1.674,55	1.370.852,03	10	1	111,63
	2	17,18,19,20	4	757,82		-	-	-
C	1	1,2,3,4,5,6,7,8,9,11,12,13,14,15,16	16	1.786,12	1.492.956,33	-	-	-
	2	17,18,19,20	4	757,88		-	-	-
D	1	1,2,3,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14	13	1.399,58	1.218.970,10	-	-	-
	2	15,16,17,18	4	748,76		4	1	107,66
<b>TOPLAM</b>		<b>73</b>	<b>9.273,05</b>	<b>5.291.587,32</b>	<b>Toplam</b>	<b>3</b>	<b>326,95</b>	

Mükellef kurumun 2017 yılında teslim konu ettiği ve edemediği işyerleri ile net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin üstündeki konutlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 89. Çelebi – 2 İnşaatı Teslim Edilen Ve Edilemeyen İşyerleri Ve 150 m<sup>2</sup>'nin Üstündeki Konutlara Ait Bilgiler**

Ortak alanlar dahil		2017 yılında teslim konu edilen <b>işyerleri</b> ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konut			2017 yılında teslim konu edilemeyen <b>işyerleri</b> ve 150 m <sup>2</sup> üstündeki konut			
Blok	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	KDV hariç Teslim bedelleri	Daire No	Adet	Toplam m <sup>2</sup> 'leri	
A	3	19,22	2	78,90	127.118,64	-	-	-
	4	20,21	2	107,10		-	-	-
D	3	22	1	39,45	21.357,71	19	1	39,45
	4	-	-	-	-	20,21	2	107,10
<b>TOPLAM</b>		<b>5</b>	<b>225,45</b>	<b>148.476,35</b>	<b>Toplam</b>	<b>3</b>	<b>146,55</b>	

### 2.3.9. Teslimlere Ait Hesaplanan KDV Ve Beyan Bilgileri

Bu bölümde KDV iade talebinde bulunan firmanın iade talebinde bulunduğu dönemdeki tüm yılın KDV beyan bilgilerine ve önceki yılın indirimli orana tabi satışları KDV bilgilerine yer verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca YMM raporunda faturaların gerçek durumu yansıttığına, bunların fatura, mal hareketleri ve nakit akımları izlenerek doğruluğu ile uyumuna ve gerçekliğine dair yapılan tespitlere yer verilmesi gerekmektedir.

Tüm bunların yanı sıra yapılan inşaatların yapı ruhsatları ve T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı verileri karşılaştırılmalı, inşaat ve taahhüt işi genel seyri ve üretim kapasitesi ile ilgili dönem teslimleri arasında uyumsuzluğun olmadığı YMM tarafından tespit edilmelidir.

Raporda açıklanması ve değinilmesi gereken bu bilgilerden sonra uygulamamızdaki örnek firma Odabaşı İnşaat için gerekli olan teslim ve KDV bilgilerine ait tablolar aşağıda ayrıntılı şekilde hazırlanmıştır.

Odabaşı İnşaatın iade dönemindeki Aralık ayında yaptığı tüm teslimlerin şekli, alanı, teslim tutarı ve hesaplanan KDV'leri ve KDV beyanına yansımaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 90. İadeye Konu Olan Tüm Teslimler KDV Bilgileri**

Dönemi	İnşaatın adı	Teslim şekli	Teslime konu bağımsız birim							
			İadeye esas 150 m <sup>2</sup> altı konut				İşyeri ve 150 m <sup>2</sup> üstü konut			
			m <sup>2</sup> 'si	Ad.	Tutarı	KDV	m <sup>2</sup> 'si	Ad.	Tutarı	KDV
12 / 2017	Yanartaş	Satış yoluyla	2.960,77	28	1.132.673,33	11.326,73	2.734,72	19	1.520.338,99	273.661,02
		Arsa sahibine	2.212,43	11	804.187,67	8.041,88	1.444,22	9	600.672,43	108.121,04
<b>Yanartaş Toplam</b>			<b>5.173,20</b>	<b>39</b>	<b>1.936.861,00</b>	<b>19.368,61</b>	<b>4.178,94</b>	<b>28</b>	<b>2.121.011,42</b>	<b>381.782,06</b>
12 / 2017	Çelebi-1	Satış yoluyla	7.548,38	55	3.536.781,95	35.367,82	1.103,89	5	508.474,57	91.525,42
		Arsa sahibine	1.953,93	14	822.935,76	8.229,36	1.002,07	7	407.778,10	73.400,06
<b>Çelebi - 1 toplam</b>			<b>9.502,31</b>	<b>69</b>	<b>4.359.717,71</b>	<b>43.597,18</b>	<b>2.105,96</b>	<b>12</b>	<b>916.252,67</b>	<b>164.925,48</b>
12 / 2017	Çelebi-2	Satış yoluyla	7.580,65	59	4.374.360,27	43.743,60	225,45	5	148.476,35	26.725,74
		Arsa sahibine	1.692,40	14	917.227,05	9.172,27	-	-	-	-
<b>Çelebi - 2 toplam</b>			<b>9.273,05</b>	<b>73</b>	<b>5.291.587,32</b>	<b>52.915,87</b>	<b>225,45</b>	<b>5</b>	<b>148.476,35</b>	<b>26.725,74</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>23.948,56</b>	<b>181</b>	<b>11.588.166,03</b>	<b>115.881,66</b>	<b>6.510,35</b>	<b>45</b>	<b>3.185.740,44</b>	<b>573.433,28</b>

Bu tablodaki özet bilgilerden sonra ilgili yıl KDV beyan bilgilerine ait tablo aşağıdaki şekildedir.

**Tablo 91. 2017 Yılı KDV Beyannameleri Bilgileri**

2017	İnd.orana tabi yurtiçi teslim		Genel oranlı teslimler		Toplam Teslim ve hizmetleri		Oran
	Matrah	KDV	Matrah	KDV	Matrah	KDV	
Aylar							%
Ocak	-	-	-	-	-	-	-

Şubat	-	-	-	-	-	-	-
Mart	-	-	-	-	-	-	-
Nisan	-	-	-	-	-	-	-
Mayıs	-	-	-	-	-	-	-
Haziran	-	-	-	-	-	-	-
Temmuz	-	-	-	-	-	-	-
Ağustos	-	-	-	-	-	-	-
Eylül	-	-	-	-	-	-	-
Ekim	-	-	-	-	-	-	-
Kasım	-	-	-	-	-	-	-
Aralık	11.588.166,03	115.881,66	3.185.740,44	573.433,28	14.848.163,77	702.681,20	-
TOPLAM	11.588.166,03	115.881,66	3.185.740,44	573.433,28	14.848.163,77	702.681,20	0,78

Tablo:91’de görüleceği üzere mükellef kurumun iadeye esas alınacak inşaatlardan %1’lik teslimleri 11.588.166,03 TL olup toplam teslimlere oranı ise  $11.588.166,03 / 14.848.163,77 = 0,78$ ’dir.

Mükellef kurumun bir önceki yıl indirimli orana tabi teslimleri aylar itibariyle aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 92. Bir Önceki Yıla Ait İndirimli Orana Tabi Satışlara Ait Bilgiler**

2016 Ocak	2016 Şubat	2016 Mart	2016 Nisan	2016 Mayıs	2016 Haziran
-	-	-	-	-	-
2016 Temmuz	2016 Ağustos	2016 Eylül	2016 Ekim	2016 Kasım	2016 Aralık
-	-	-	-	1.960.000,00	-

### 2.3.10. İade Edilecek KDV Hesabı

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade taleplerinde hesaplanacak iade tutarının içerisinde, öncelikli olarak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenen vergiler yer almalıdır. Daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenen vergilerden pay verilmelidir. Bu şekilde hesaplanan tutarın üstüne amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenen vergilerden iade hesabına pay verilebilir. Ancak genel giderlerden ve Atıklar’dan iade tutarına verilecek payların oranı ilgili dönemdeki indirimli orana tabi satışların kümülatif satışlara olan oranından fazla olmamalıdır.

Bu bilgiler doğrultusunda Odabaşı İnşaat’ın iadesi istenen KDV hesabına yönelik çalışmalar aşağıdaki şekilde olması gerekmektedir.

Tablo:91’de hesaplandığı üzere mükellef kurumun bu dönemde indirimli orana tabi teslimlerin toplam teslimlere oranı  $(11.588.166,03 / 14.848.163,77 =)$  %78’dir. Genel giderlerden pay verebileceğimiz azami oran %78 olacaktır.

Aşağıdaki tablolarda hesaplandığı üzere ve mükellef kurumun yüklenilen KDV listesinden de görüleceği üzere KDV Genel Uygulama Tebliğ hükümleri dikkate alınarak inşaatın bünyesine giren ilk madde ve malzemelerin (direk girdilerin) bu dönem iadeye konu olan oranı %75,318847’dir.

Mükellef kurumun bu dönem indirimli orana tabi teslimlerinin toplam teslimlere oranı %78’dir. Dolayısıyla toplam inşaata ait dolaylı yüklenim oranı da %0,78’dir. Bu durumda toplam inşaatın %69’u bu dönem teslimine konu 150 m<sup>2</sup> altındaki inşaat olduğundan bu dönem iadeye konu dolaylı yüklenim oranı %69 olacaktır.

Ayrıca uygulamamızda inşaat maliyeti içinde yer alan işçilik giderleri yüklenim hesabına dahil edilmediği gibi iade hesabına pay verilmesi ihtiyari olan ATİK’lerden de pay verilmemiştir.

Mükellef kurumun 2017 takvim yılında teslimine konu ettiği inşaat taahhüt işlerinin başlama ve bitiş aşamasına kadar yapmış olduğu KDV iadesine esas alınacak 2.3.5. bölümünde olan maliyetler ve giderler, 2.3.6. bölümünde alan belirlemeleri ve 2.3.7. bölümünde ise teslimlere ait bilgiler detaylı olarak hesaplanmıştır.

Mükellef kurumca yapılan bu inşaatların toplam alanı 34.527,99 m<sup>2</sup> olmasına karşılık bunun 9.514,95 m<sup>2</sup>’lik kısmı kapıcı dairesi, ortak depo ile sığınak ve işyeri ve 150 m<sup>2</sup>’nin üstünde konut alanı, 25.188,80 m<sup>2</sup>’si 150m<sup>2</sup>’nin altında konut inşaatıdır. 150 m<sup>2</sup>’nin altındaki konutlarında 23.948,56 m<sup>2</sup>’si 2017 yılında teslimine konu edilmiştir.

Aşağıdaki tablolarda da inşaatların tamamına ait yüklenimlerden hareket edilerek mükellef kurum 2017 takvim yılında teslimine konu ettiği 150 m<sup>2</sup>’nin altındaki dairelere ilişkin olarak iadeye esas alınacak KDV yükleniminin hesaplaması gösterilmiştir.

Mükellef kurumun KDV iadesine esas olarak 2017 yılında teslim ettiği üç ayrı inşaata ait 150 m<sup>2</sup>’nin altındaki konutların toplam m<sup>2</sup>’si ve yüklenilen KDV tutarı ile iade edilecek KDV hesaplamalarına ait tablolar aşağıdaki gibidir.

**Tablo 93. Yüklenen KDV'den Hareketle İade Edilecek KDV Hesaplama Tablosu**

		Yanartaş	Çelebi -1	Çelebi -2	Toplam	Yüklenim
1	İnşaatın tamamının m <sup>2</sup> 'si	11.302,99	13.253,00	9.972,00	34.527,99	
2	İnşaatın tamamına ait doğrudan yüklenen KDV tutarı	318.271,66	545.348,51	643.889,68	1.507.509,85	
3	İnşaatın 1 m <sup>2</sup> 'sine ait doğrudan yüklenen KDV tutarları (2/1)	28,158182	41,149061	64,569763		
4	Net alanı 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutların toplam m <sup>2</sup> 'si	5.479,96	10.108,80	9.600,00	25.188,76	
5	Net alanı 150 m <sup>2</sup> altındaki konutlara ait toplam doğrudan yüklenen KDV tutarı (3x4) (Yük. Kod 1 lerin tamamı)	154.305,71	415.967,63	619.869,73	1.190.143,07	5/2= 0,78
6	Bu dönem teslim konu 150 m <sup>2</sup> altındaki konutların toplam m <sup>2</sup> 'si (İadeye esas)	5.173,20	9.502,31	9.273,05	23.948,56	
7	İadeye esas 150 m <sup>2</sup> altındaki konutlara ait doğrudan yüklenen KDV (3x6) (Dönem için Yük. Kod 1 ler)	145.667,91	391.011,13	598.758,64	1.135.437,68	7/2= 0,75
8	İndirimli oranlı teslimlerin Toplam teslimlere oranı					0,78
9	Bu dönem iadeye esas alınacak dolaylı yüklenin oranı (7)					6/1= 0,69
10	Toplam dolaylı yüklenim tutarı (Kod 2 ler)				27.993,84	
11	150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutlara isabet eden dolaylı yüklenim tutarı (Kod 2)				21.835,19	10 x 8
12	İadeye esas 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutlara ait dolaylı yüklenen KDV (Yük. Kod 2 ler)				19.315,75	10x9
13	Bu dönem iadeye esas 150 m <sup>2</sup> 'nin altındaki konutlara ait toplam yüklenen KDV	145.667,91	391.011,13	598.758,64	1.154.753,43	
14	Gelecek dönemlerde iadeye esas alınacak 150 m <sup>2</sup> altındaki konutların toplam m <sup>2</sup> 'si (4-6)	306,76	606,49	326,95	1.240,20	
15	Gelecek dönemlerde iadeye esas alınacak 150 m <sup>2</sup> altındaki konutlara ait direk yüklenen KDV tutarı (Kod 1 ler) (5-7)	8.637,80	24.958,14	21.111,09	54.707,03	

16	Gelecek dönemlerde iadeye esas alınacak 150 m <sup>2</sup> altındaki konutlara ait dolaylı yüklenilen KDV tutarı (Kod 2 ler) (11-12)				2.519,44
----	--	--	--	--	----------

Mükellef kurumun konut inşaatlarının tamamına ait olarak tablo:93'de yapılan tespitlerden hareketle 2017 yılında teslim konu edilen 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlara ait iade edilecek KDV hesaplama tablo:94'te gösterilmiştir.

**Tablo 94. Net Alanı 150 m<sup>2</sup>'nin Altındaki Dairelere Ait İade Edilecek KDV Bilgileri**

2017 yılında Teslime konu olan konutlara ait			Alt sınır tutarı	Talep edilecek KDV iadesi
Yüklenilen KDV	Hesaplanan KDV	İadesi talep edilecek KDV		
1	2	3 (1-2)	4	5 (3-4)
1.154.753,43	115.881,66	1.038.871,77	10.000,00	1.028.871,77

Bu bilgilerden hareketle mükellef kurumun indirimli oran KDV iade hesap tablosu şu şekilde oluşacaktır.

**Tablo 95. 12 / 2017 Dönemi KDV İade Hesaplaması**

Dönem	İade hakkı doğuran işlem bedeli	İadesi talep edilebilir azami vergi	İade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiler			Yüklenilen KDV Toplamı
			İşlemin bünyesine doğrudan giren vergiler	Genel imal ve idare giderlerinden iade hesabına verilen pay	ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergiden iade hesabına verilen pay	
2017	11.588.166,03	1.955.551,43	1.135.437,68	19.315,75	-	1.154.753,43

**Tablo 96. 2017 Yılı İndirimli Oran Hesaplama Tablosu**

Dönem	İndirimli orana tabi işlemler			Fark (4-3)	Ön.dön. Sonu İade Edilebilir Kdv Tutarı	İadeye Esas Kdv Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV	Devreden KDV	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ocak	-	-	-	-	-	-	-	2.112.071,93	-
Şubat	-	-	-	-	-	-	-	2.197.986,56	-
Mart	-	-	-	-	-	-	-	2.266.129,91	-
Nisan	-	-	-	-	-	-	-	2.300.737,13	-
Mayıs	-	-	-	-	-	-	-	2.358.470,70	-
Haziran	-	-	-	-	-	-	-	2.399.552,29	-
Temmuz	-	-	-	-	-	-	-	2.437.783,49	-
Ağustos	-	-	-	-	-	-	-	2.520.127,92	-
Eylül	-	-	-	-	-	-	-	2.565.910,35	-
Ekim	-	-	-	-	-	-	-	2.608.130,21	-
Kasım	-	-	-	-	-	-	-	2.635.475,71	-
Aralık	11.588.166,03	115.881,66	1.154.753,43	1.038.871,77	-	1.038.871,77	1.021.171,77	2.063.880,05	-
Toplam				1.038.871,77			1.021.171,77		

**2.3.11. Sonraki Döneme Devreden KDV**

İade talep edilen ilgili dönemde iade edilebilir KDV tutarı ile sonraki döneme devreden KDV tutarları karşılaştırılmakta ve iade talep edilebilmesi için sonraki döneme devreden KDV tutarının mevcut olması gerekmektedir.

Dolayısıyla mükellef kuruma ait 2017 takvim yılı iade dönemini kapsayan aylar itibariyle sonraki döneme devreden KDV tutarları aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

**Tablo 97. 2017 Yılına Ait Sonraki Döneme Devreden KDV Bilgileri**

Dönemi	Yüklenilen KDV	Hesaplanan KDV	(-) Fark	Son. Dön. Dev. KDV
Ocak	-	-	-	2.112.071,93
Şubat	-	-	-	2.197.986,56
Mart	-	-	-	2.266.129,91
Nisan	-	-	-	2.300.737,13
Mayıs	-	-	-	2.358.470,70
Haziran	-	-	-	2.399.552,29

Temmuz	-	-	-	2.437.783,49
Ağustos	-	-	-	2.520.127,92
Eylül	-	-	-	2.565.910,35
Ekim	-	-	-	2.608.130,21
Kasım	-	-	-	2.635.475,71
Aralık	1.154.753,43	115.881,66	1.038.871,77	2.063.880,05

Tablo:97’de görüleceği üzere mükellefin iade talep edebileceği tutar sonraki döneme devreden KDV’nin altında kaldığından dolayı iade dönemlerinde sonraki döneme devreden KDV’si müsaittir.

Ayrıca indirimli oran yıllık iadesi talep edilebilir tutarın, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği Ağustos 2018 dönemine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV tutarını aşmaması gerekmektedir. Bu nedenle iade edilecek KDV ve izleyen yılda sonraki döneme devreden KDV tutarının gösterildiği tablo:98’de gösterilmiştir.

**Tablo 98. 2018 Yılı Sonraki Döneme Devreden KDV Bilgileri**

Dönemi	Sonraki döneme devreden KDV	İadesi talep edilen KDV
Ocak 2018	2.047.250,67 TL	Ağustos 2018 döneminde beyan edilen 1.021.171,77 TL
Şubat 2018	2.083.826,41 TL	
Mart 2018	2.106.685,53 TL	
Nisan 2018	1.483.689,42 TL	
Mayıs 2018	1.540.260,55 TL	
Haziran 2018	1.559.819,92 TL	
Temmuz 2018	1.620.879,72 TL	

Bu bölümde ayrıca ilgili dönemde talep edilebilecek azami iade tutarını gösteren tablo hazırlanması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtildiği üzere indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, %1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin %17’sini, %8’e tabi işlemler için ise işlem bedelinin %10’unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilemeyecek olmasıdır.

Dolayısıyla Odabaşı İnşaat’ın iade talep edebileceği azami iade tutarı ile talep edilen iade tutarları tablo:99’daki şekilde olacaktır.



**Tablo 99. Azami İade Edilebilecek KDV İade Hesaplama Tablosu**

Teslim tutarı	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV	Azami iade tutarı (Teslim tutarı x%17)	Hesap edilen iade tutarı	Son. Dön. Devreden KDV
11.588.166,03	115.881,66	1.154.753,43	1.955.551,43	1.021.171,77	2.063.880,05

Yukarıdaki tablolardan görüleceği üzere mükellefin iade talebi azami tutarları aşmadığı gibi sonraki döneme devreden KDV'si de müsaittir.

Ayrıca yıl içerisinde mahsuben iadesi gerçekleşen mükellefler için bu bölümde ayrıca mahsuben iade tutarlarını gösteren tablo hazırlanması gerekmektedir. Ancak uygulamamızdaki firmanın yıl içerisinde mahsuben iadesi olmadığı için çalışmamızda mahsuben iade tutarlarını gösteren ayrıca tablo hazırlanmamıştır.

### **2.3.12. Karşıt İncelemeler**

YMM KDV iadesi tasdik raporunun alt başlık bölümlerinden biri de karşıt incelemeler bölümüdür. İade ve/veya mahsup edilecek KDV tutarının doğruluğunun YMM'lerce sağlanması esastır. Bunun sağlanması için YMM'ler, işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mali ve hizmet satan alt firma ya da firmalar nezdindeki gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorundadırlar.

Uyulması gereken usul ve esasları 20, 27, 29, 34, 41 ve 45 No. lu SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiş olan karşıt incelemelerde amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasıdır. Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir.<sup>144</sup>Tablo: 5'de değinilen üzere her yıl için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca karşıt inceleme yapılması gereken asgari tutarlar belirlenmektedir. 2017 yılı için belirlenmiş olan bu tutar KDV hariç 25.000 TL'dir. Kısaca 2017 yılında 25.000 TL ve üzerinde alım yapılan mükellefe karşıt inceleme yapılması zorunludur.

KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur.

<sup>144</sup> Nuri Değer, "Karşıt İncelemelerde Karşılaşılan Sorunlar", *Yaklaşım Dergisi*, S. 281 (2016), s. 10.

Bundan dolayı karşıt inceleme yapılması zorunlu olan mükelleflere karşıt inceleme yapıldıktan sonra %80 oranına ulaşılmaması halinde en yüksek olan tutarlardan başlayarak karşıt inceleme yapılmaya devam edilmesi gerekmektedir.

Karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan indirilecek KDV'nin toplam indirilecek KDV'nin üçte birinden fazla olması durumunda %50 mukayeseli karşıt inceleme hesaplama tablosu kullanılarak karşıt inceleme yapılması gerekmektedir. Karşıt inceleme zorunluluğu dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan indirilecek KDV'nin toplam indirilecek KDV'nin üçte birinden az olması durumunda %80 mukayeseli karşıt inceleme hesaplama tablosu kullanılarak karşıt inceleme yapılması gerekmektedir.

Yukarıda değinilen bu bilgiler doğrultusunda Odabaşı İnşaat için hazırlanmış olan yıllık ve aylık karşıt inceleme hesaplama tabloları aşağıdaki şekildedir.

**Tablo 100. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Toplam Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu**

%80 mukayeseli karşıt inceleme hesaplama tablosu (2017 yılı için)		
1	İndirilecek KDV toplamı	725.515,01
2	%80 Karşıt incelemeye konu KDV (1*%80)	580.412,00
3	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi olan tutar	554.203,10
4	Genel bütçeli idarelere ait olup karşıt incelemeye tabi tutulmuş sayılan KDV	-
5	%80 tutarına ulaşmak için yapılması gereken karşıt inceleme tutarı [ 2- (3+4)]	26.208,90
6	%80 mukayesesi gereği Yapılan Toplam Karşıt inceleme tutarı (6 ≥5)	54.125,59
7	%80 mukayesesi gereği yapılan karşıt inceleme tutarı (3+4+6)	609.811,89
8	İade tutarının indirilecek KDV tutarından yüksek olması veya Yüklenilen KDV içinde yer alan Önceki dönemlerde indirimine konu edilen KDV'lerden yapılan karşıt inceleme	1.327.994,24
9	Yapılan Toplam Karşıt inceleme tutarı (7+8)	1.937.806,13
10	Yapılan karşıt incelemenin %'si (7 nolu sütunun %'si )	%84

**Tablo 101. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu (1)**

%80 mukayeseli karşıt inceleme hesaplama tablosu					
		01/2017	02/2017	03/2017	05/2017
1	İndirilecek KDV toplamı	71.025,69	85.914,63	68.143,35	57.733,57
2	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi olacak tutar	59.474,53	71.552,37	49.204,31	44.226,75
2 nolu sütunun 1 nolu sütunun %67 sinden fazla olması nedeniyle 1 nolu sütunun %80 oranında					
3	%80 Karşıt incelemeye konu KDV (1*%80)	56.820,55	68.731,70	54.514,68	46.186,85
4	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi tutulan KDV tutarı (4=2)	59.474,53	71.552,37	49.204,31	44.226,75
5	Genel bütçeli idarelere ait olup karşıt incelemeye tabi tutulmuş sayılan KDV	-	-	-	-
6	%80 tutarına ulaşmak için yapılması gereken karşıt inceleme tutarı (3 - 4+5)	-	-	5.310,37	1.960,10
7	%80 tutarına ulaşmak için yapılan karşıt inceleme tutarı (7≥6)	-	-	5.766,30	2.717,47
8	%80 mukayesesi gereği yapılan karşıt inceleme tutarı (4+5+7)	59.474,53	71.552,37	54.970,61	46.944,22
9	İade tutarının indirilecek KDV tutarından yüksek olması veya Yüklenilen KDV içinde yer alan Önceki dönemlerde indirim konu edilen KDV'lerden yapılan karşıt inceleme	1.327.994,24	-	-	-
10	Yapılan Toplam Karşıt inceleme tutarı ( 8 +9)	1.387.468,77	71.552,37	54.970,61	46.944,22
11	Yapılan karşıt incelemenin %'si (8 nolu sütunun %'si)	0,84	0,83	0,80	0,81

**Tablo 102. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu (2)**

%80 mukayeseli karşıt inceleme hesaplama tablosu					
		06/2017	07/2017	08/2017	10/2017
1	İndirilecek KDV toplamı	41.081,59	38.231,20	82.344,43	42.219,86
2	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi olacak tutar	29.821,08	26.620,62	69.531,45	29.446,31
2 nolu sütunun 1 nolu sütunun %67 sinden fazla olması nedeniyle 1 nolu sütunun %80 oranında					
3	%80 Karşıt incelemeye konu KDV (1*%80)	32.865,27	30.584,96	65.875,54	33.775,89
4	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi tutulan KDV tutarı (4=2)	29.821,08	26.620,62	69.531,45	29.446,31
5	Genel bütçeli idarelere ait olup karşıt incelemeye tabi tutulmuş sayılan KDV	-	-	-	-
6	%80 tutarına ulaşmak için yapılması gereken karşıt inceleme tutarı (3 - 4+5)	3.044,19	3.964,34	0,00	4.329,58
7	%80 tutarına ulaşmak için yapılan karşıt inceleme tutarı (7≥6)	4.703,14	4.363,02	0,00	5.481,68
8	%80 mukayesesi gereği yapılan karşıt inceleme tutarı (4+5+7)	34.524,22	30.983,64	69.531,45	34.927,99

9	İade tutarının indirilecek KDV tutarından yüksek olması veya Yüklenilen KDV içinde yer alan Önceki dönemlerde indirimine konu edilen KDV'lerden yapılan karşıt inceleme	-	-	-	-
10	Yapılan Toplam Karşıt inceleme tutarı (8+9)	34.524,22	30.983,64	69.531,45	34.927,99
11	Yapılan karşıt incelemenin %'si (8 nolu sütunun %'si)	0,84	0,81	0,84	0,83

**Tablo 103. 2017 Yılı %80 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu (3)**

%80 mukayeseli karşıt inceleme hesaplama tablosu		12/2017
1	İndirilecek KDV toplamı	131.085,54
2	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi olacak tutar	115.313,05
2 nolu sütunun 1 nolu sütunun %67'inden fazla olması nedeniyle 1 nolu sütunun %80 oranında		
3	%80 Karşıt incelemeye konu KDV (1*%80)	104.868,43
4	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi tutulan KDV tutarı (4=2)	115.313,05
5	Genel bütçeli idarelere ait olup karşıt incelemeye tabi tutulmuş sayılan KDV	-
6	%80 tutarına ulaşmak için yapılması gereken karşıt inceleme tutarı (3 - 4+5)	-
7	%80 tutarına ulaşmak için yapılan karşıt inceleme tutarı (7≥6)	-
8	%80 mukayesesi gereği yapılan karşıt inceleme tutarı (4+5+7)	115.313,05
9	İade tutarının indirilecek KDV tutarından yüksek olması veya Yüklenilen KDV içinde yer alan Önceki dönemlerde indirimine konu edilen KDV'lerden yapılan karşıt inceleme	-
10	Yapılan Toplam Karşıt inceleme tutarı ( 8 +9)	115.313,05
11	Yapılan karşıt incelemenin %'si (8 nolu sütunun %'si)	0,88

Odabaşı İnşaat'ın 2017 yılı için aylık olarak %50 karşıt incelemeye tabi tutulan KDV Mukayese tablosu aşağıya çıkarılmıştır.

**Tablo 104. 2017 Yılı %50 Mukayeseli Karşıt İnceleme Hesaplama Tablosu**

%50 mukayeseli karşıt inceleme hesaplama tablosu				
		04/2017	09/2017	11/2017
1	İndirilecek KDV toplamı	34.607,22	45.782,43	27.345,50
2	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi olacak tutar	12.797,57	28.121,49	18.093,57
2 nolu sütun 1 nolu sütunun %67'sinden az olması nedeniyle 1 nolu sütunun %50'si oranında				
3	Genel bütçeli idarelere ait olup karşıt incelemeye tabi tutulmuş sayılan KDV tutarı	-	-	-

4	½ (%50) mukayesesine esas alınan indirilecek KDV tutarı [1-(2+3)]	21.809,65	17.660,94	9.251,93
5	½ mukayesesine tabi tutularak incelenmesi zorunlu KDV tutarı (4:2)	10.904,82	8.830,47	4.625,96
6	Karşıt inceleme yapılması zorunlu KDV (2+3+5 )	23.702,39	36.951,96	22.719,53
7	Yasal haddi aşması sebebiyle zorunlu karşıt incelemeye tabi olan tutulan KDV (2+3) tutar	12.797,57	28.121,49	18.093,57
8	½ (%50) mukayesesine ulaşmak için yapılan karşıt inceleme tutarı (8 ≥ 5)	16.329,04	10.861,11	4.625,96
9	½ (%50) mukayesesine göre yapılan Toplam karşıt inceleme tutarı (7+8) = (9 ≥ 6)	29.126,61	38.982,60	23.480,60
10	İade tutarının indirilecek KDV tutarından yüksek olması veya Yüklenilen KDV içinde yer alan Önceki dönemlerde indirim konusu edilen KDV'ler den yapılan karşıt inceleme	-	-	-
11	Toplam yapılan karşıt inceleme (9+10)	29.126,61	38.982,60	23.480,60

Yukarıdaki karşıt inceleme hesaplama tablolarından görüleceği üzere;

Odabaşı İnşaat'ın kurumun 2017 yılı indirilecek KDV tutarları karşıt incelemeye tabi tutulmuş, karşıt inceleme için belirlenen asgari %80'lik had aylık ve yıllık olarak aşılmıştır. Ayrıca mükellef kurumun yüklenilen KDV sinin önceki yıllara da sirayet etmiş olması nedeniyle önceki yıllardan da karşıt incele yapılmıştır. Toplamda mükellef kurumun indirilecek KDV'si yıllık bazda %84 oranında karşıt incelemeye tabi tutulmuştur.

Mükellefin inşaat ve taahhüt faaliyeti olması nedeniyle mükellefe mal ve hizmet satan mükellefler nezdinde yapılan birinci alt kademe inceleme sonucunda herhangi bir tereddüt oluşmadığından, satıcıların mal ve hizmet alımları ile ilgili ikinci alt kademe incelemesi yapılmamıştır.

Ayrıca karşıt inceleme tutanaklarında yer alması zorunlu olan bilgiler ise aşağıda sıralanmıştır.

- Tutanağın düzenlendiği yer ve tarih bilgilerine,
- Karşıt incelemeyi yapan YMM'nin adı – soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesine, mühür ve sicil numarasına, vergi kimlik numarasına, işyeri adresine, işyeri telefon ve faks numarasına,
- YMM'nin KDV iadesi için sözleşme imzaladığı mükellefin unvanına, adresine, vergi dairesine ve vergi kimlik numarasına,

- Karşıt incelemeye konu olan belgeleri düzenleyen mükellefin unvanına, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasına,
- Karşıt incelemeye konu olan belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yasal defterlerinin onay bilgilerine, ancak mükellef e-Deftere tabi ise ilgili dönemlerin e- Defter beratlarının tekil numarasına ve oluşturulma tarihine,
- Karşıt incelemeye konu olan belgeleri düzenleyen mükellef tüzel kişiliğe sahipse ortakları hakkında yeterli bilgilere,
- Teyit yazısı verilmesi halinde ise teyit yazısını düzenleyen YMM'nin hakkında yeterli bilgilere,
- Teyit yazısını düzenleyen YMM'nin mükellefi ile yaptığı tasdik sözleşmesi bilgilerine,
- Karşıt inceleme konusu olan belgelerin yevmiye kaydının tarih ve numarasına,
- Mal veya hizmet bedelinin ödenme şekline ve ödemeye ilişkin bilgi,
- Karşıt incelemeye konu belgelerin düzenleyen mükellefin belgelerin düzenlendiği döneme ve bu dönemden bir önceki döneme ait KDV beyanları hakkında bilgilere,
- Karşıt incelemeye konu olan belgeleri düzenleyen mükellefin, ilgili belgelerin düzenlendiği dönemdeki muhtasar beyannamesinde yer alan işçi sayısına ve muhtasar yönünden mükellefi olduğu vergi dairesi bilgilerine,
- Karşıt incelemeye konu olan belgeleri düzenleyen mükellef söz konusu malın imalatçısı ise kapasite raporu bilgilerine, sanayi sicil belgesi bilgilerine ve sanayi odası sicil bilgilerine,
- Karşıt incelemeye konu olan belgeleri düzenleyen mükellefin malları (imalatçılarda hammaddeyi) tedarik ettiği firmalara ve bu firmalardan alınan mallar için düzenlenmiş olan faturalar hakkında yeterli bilgilere karşıt inceleme tutanaklarında veya teyit yazılarında yer verilmesi gerekmektedir.

#### 2.4. RAPOR SONUCU

Bu bölümde KDV iadesi yönünden vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve unvanına tekrardan yer verilerek KDV iadesine esas teşkil eden hesapların ilgili yıllar için incelendiğine ve fiili durum ile muhasebe kayıtlarının birbiri ile uyumlu olup olmadığına, muhasebe kayıt ve belgelerin muhasebe uygulama tebliğlerine uygun olup

olmadığına, ilgili dönem KDV beyannamelerinin defter kayıtlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine dair görüşlere yer verilmelidir. Bunların yanı sıra ilgili yıl için indirimli orana tabi teslimler nedeniyle doğan KDV iade tutarının tespit edilmesi gerekmektedir.



## SONUÇ

KDV konuluşundaki amacı gereği, nihai tüketici üzerinde değil de daha önceki safhalarda yani satıcılar üzerinde kaldığı durumlarda T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar dahilinde mükelleflere iade edilebilmektedir. Ülkemizde KDV iadeleri genelde tam istisna dediğimiz mal ve hizmet teslimlerine yönelik olarak karşımıza çıkmakla birlikte bunun istisnası durumlarından biri indirimli orana tabi işlemlere ait KDV iadesidir.

İstisnaya tabi teslim ve hizmetlerdeki KDV iadesi, teslim ve hizmetin ifası KDV'ye tabi olmadığından bu teslim ve hizmetin bünyesine giren verginin indirim yoluyla telafi edilememesi ve mükellef üzerinde kalması nedeniyle üzerinde yük kalan mükelleflere iadesini öngörmektedir. İndirimli orana tabi işlemlere ait KDV iadesi ise, teslim veya hizmetler indirimli oran denilen %1 ve %8 KDV oranına tabi olduğundan ve işlemin bünyesine genel oran denilen %18 KDV oranına tabi yüklenimlerin girmesi sonucu mükelleflerin indirim yoluyla telafi edemediği vergilerin iadesini öngörmektedir. Mükellefler üzerinde kalan bu vergi 3065 sayılı KDVK'nu 29 uncu maddesi gereğince mükelleflerin talebi üzerine kendilerine nakden veya mahsuben iade edilmektedir.

İndirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi karşımıza genellikle yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içerisinde mahsuben iade edilmeyen tutarlar ise izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iade şeklinde 2 farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

Ancak, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca indirimli oranda teslim konu konutlar ile 2007/13033 sayılı dönemin Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 28 inci sırası tarım makineleri. 29 uncu sırası örgü ve dikiş makineleri ve 31 inci sırası LPG gazlarının teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle talep edilmesi kaydıyla nakden yapılması uygun görülmüştür.

KDV iadeleri ise her zaman karmaşık bir yapıya ve uzun zaman alan bir sürece sahip olmuştur. Çünkü ülkemizde her geçen gün KDV iade talepleri sayılarının arttığı görülmektedir. Devlet açısından haksız ve yersiz iadelerden kaçınılması için iade



taleplerinin titizlikle incelenmesi ve doğru olarak sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu bağlamda genel olarak tüm KDV iadeleri sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Ancak iade türleri içerisinde en karmaşık yapıya indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler sahiptir.

KDV iadelerinin daha etkin olarak gerçekleştirilebilmesi için yapılan çalışmalar görülmektedir. Etkinliğin sağlanması açısından yapılan çalışmalardan biri elektronik vergisel uygulamaların KDV iade sürecine dahil edilmesidir. Günümüzde mükellefler KDV iade taleplerini internet vergi dairesi aracılığıyla yapmaktadırlar. Vergi daireleri internet ortamında yapılan iade taleplerini ise elektronik vergisel uygulamalar içerisinde yer alan KDVİRA sistemi ile kontrol etmektedir. KDVİRA sistemi KDV iadelerinde etkinliği sağlamakla birlikte vergi dairelerinin üzerindeki iş yükünü hafifletmekte ve iade sürecini hızlandırmaktadır. Ayrıca bu sayede fazla ve yersiz iadelerden kaçınıldığı da söylenebilir.

KDV iade sürecinin daha etkin ve daha hızlı olması için teknolojik uygulamalar dışında yapılan ve olumlu sonuçlar veren çalışmalarda mevcuttur. Bu çalışmalara örnek olarak hızlandırılmış iade sistemi ve indirimli teminat uygulaması gösterilebilir. Çünkü bu iade yöntemleri ile dürüst mükellefler ödüllendirilmekte ve iadeleri daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca KDV iadelerinin yerine getirilmesinde YMM raporunun kabul edilmesi vergi inceleme elemanlarına düşen iş yükünü hafifletmekte ve iade sürecini daha hızlı bir hale getirmektedir.

Her geçen gün geliştirilen KDV iade sisteminin olumlu yanlarının yanı sıra sorun yaratan tarafları da söz konusudur. Örneğin, iade sürecinin daha hızlı ve daha etkin olarak gerçekleşmesi amacıyla idarenin KDV iadesi işlemlerinin bir bölümünü özel sektöre devretmesi veya teminat yoluyla iade imkanı sağlaması mükelleflerin maliyetlerini de artırmaktadır. Maliyetlerin mümkün olduğunca ortadan kaldırılması gerekmektedir. Çünkü mükellefin iade talebinde bulunmuş olduğu KDV kendi parasıdır ve bu parayı tahsil edebilmek için ayrıca maliyet yüküne katlanmaması gerekmektedir.

KDV iade süreci belirli durumlarda mükelleflerin maliyetlerini arttırsa da hızlandırılmış iade sistemi mükelleflerin maliyetlerini azaltmaya yönelik getirilmiş en önemli uygulamalardan biridir. Hızlandırılmış iade sistemi kapsamına girecek

mükelleflerin sayısını artırmaya yönelik çalışmalar mükelleflerin üzerinde oluşan maliyetleri azaltacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlere ait KDV iadesinde karşılaşılan sorunlardan biri hukuka aykırı düzenlemelerdir. Mükellefin iade alacağı rakamdan ilgili yıl için belirlenen alt sınır tutarının düşüldükten sonra kalan kısmının iade edilmesi KDV'nin mükellefler üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Alt sınır uygulamasının mükellefler üzerinde sebepsiz bir şekilde maliyet oluşturduğu açıktır. Bu durum KDV'nin işleyiş sistemine ters olmakla birlikte hukuka aykırı bir uygulamadır. KDV iadelerinde alt sınır uygulamasının tamamen kaldırılıp, mükellefe iade rakamının tamamının geri verilmesi gerekmektedir.

Mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerinden doğan ve yılı içerisinde iadesi gerçekleşmeyen KDV iade taleplerini izleyen yılın en erken Ocak dönemine ait KDV beyannamesiyle, en geç Kasım dönemine ait KDV beyannamesiyle talep edebilmektedirler. İade talebinin süre ile sınırlı olması da hukuka aykırı bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü ilgili kanun maddelerine bakıldığında indirimli orana tabi işlemler neticesinde iade hakkı doğan mükelleflerin iade taleplerinin süre ile kısıtlanmadığı görülmektedir. Dolayısıyla KDVGUT'den hiçbir kanuna dayanmayan söz konusu hükmün çıkartılması ve iade taleplerinin herhangi bir süre ile kısıtlanmaması gerekmektedir.

İndirimli orana tabi işlemlerde bazı durumlarda mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla hesaplamış olduğu vergi tutarı bu işlemler için yüklenmiş olduğu vergi tutarlarından fazla olabilmektedir. Böyle bir durumda indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, uygulamada cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülmektedir. Uygulamada eksi fark olarak adlandırılan bu düzenleme karşımıza bir problem olarak çıkmaktadır. Çünkü eksi fark uygulaması ile KDV yükü mükellefler üzerinde kalmaktadır. Yüklenilen KDV ve hesaplanan KDV arasında eksi fark çıkıyorsa, söz konusu eksi fark sonraki dönemlerde iade edilebilir KDV hesabında dikkate alınmaması bunun yerine ilgili ay devreden KDV'yi etkilemelidir. Eksi farkın devreden KDV'den fazla olması durumunda ise ödenecek KDV'nin çıkması sağlanmalıdır.

GEK ve OEK bölümlerinden oluşan KDV İade Kontrol Raporlarında her bir KDV iade türü için ayrıntılı analizler yapılmakla birlikte sadece indirimli orana tabi işlemlerin KDV iadesine özgü sorgulamaların yapıldığı segmentler bulunmaktadır. Bu sorgulamaların otomatik olarak sistem tarafından yapılması hiç şüphesiz KDV iadelerinde etkinliği sağladığı söylenebilir. Ancak bu durum bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu durum sonucunda mükellefler iadelerini geç almakta ya da kendilerinin belirlemiş olduğu iade rakamından daha düşük bir tutarı iade olarak almaktadırlar. Kontrol raporu sonucu yaşanan sorunların ortadan kalkmasında ise mükelleflere büyük bir görev düşmektedir. Çünkü uygulamada görüldüğü üzere mükellefler özellikle indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi için hazırlaması gereken tabloları hatalı veya eksik olarak hazırlamaktadırlar. Hatalı veya eksik olarak hazırlanan bu tablolar sonucunda tespit edilen olumsuzlar giderilene kadar mükelleflerin iade talebi gerçekleşmemektedir. İade talebinin daha hızlı bir şekilde gerçekleşmesi için tabloların doğru ve eksiksiz olarak hazırlanması büyük önem taşımaktadır. Bu sorunun ortaya çıkmasının temelinde İdare tarafından mükelleflerden ne istendiğinin tam olarak açık ve anlaşılır olmaması yatmaktadır. Kanun maddeleri birçok tebliğlerle, özgelgelerle, sirkülerle açıklanmasına rağmen yeterli olmamaktadır. Bu konuda İdare tarafından mükellefleri aydınlatıcı daha çok çalışmalar yapması beklenmektedir. Eğer mükellefler daha açık bir şekilde bilgilendirilirse sorgulamalarda tespit edilen hataların birçoğu ortadan kalkacaktır.

Yapılan sorgulamalar dışında konu daha detaylı olarak ele alınacak olunursa, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesi için KDVGUT’nde verilen örneğin çok yetersiz olduğu görülecektir. İndirimli oran denildiği zaman ülkemizde ilk akla gelen inşaat teslimleridir. Ancak KDVGUT’nde yapılan açıklamalarla ve verilen örneklerle mükelleflerin konut teslimleri sonucu sorunsuz ve hatasız bir şekilde iade alabilmesi mümkün değildir. Tebliğde verilen örneklerde genelden özele inilip aktarılması iade talep sürecinde etkinliği artıracak gibi sürecin hızlanmasına da büyük ölçüde katkı sağlayacaktır.

Bu çalışmada günümüzde uygulanan iade süreci dahilinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların çözüm önerileri detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Ancak indirimli orana tabi işlemlerde KDV

iade sürecinin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesi beklenmemektedir. Sorunların ortadan kaldırılması için indirimli orana tabi işlemlerin ve KDV sisteminin yapısında köklü değişimlere ihtiyaç vardır.

İndirimli orana tabi işlemlerin KDV iade sürecinde iade edilecek tutarın hesaplanmasında yüklenilen KDV ve hesaplanan KDV arasındaki farkın baz alınmaması gerekmektedir. Bunun yerine iade edilecek KDV genel orandan indirimli oranının çıkarılması suretiyle bulunan tutarın (indirim tutarının) mükellefin işlem bedeliyle çarpılması suretiyle bulunacak tutarı olmalıdır. Böylece en fazla problemin yaşandığı yüklenilen KDV listesi ortadan kalkacaktır. İndirimli orana tabi işlemlerin iade sürecinde yüklenilen KDV'nin olmaması iade sürecini daha etkin ve daha hızlı hale getirecektir.

KDV sisteminin işleyişinde ise yapılacak değişiklikler olarak, KDV oranının tek bir oranda belirlenmesi ve tüm mal ve hizmetler için bu oranın geçerli olması düşünülebilir. Böylece KDV yükü hiçbir zaman mükellef üzerinde kalmayacak ve indirimli orana tabi işlemlerin iade sürecini de ortadan kaldırmış olacaktır.

Ayrıca KDV sisteminin işleyişini, ÖTV gibi üretim-tüketim sürecinin her aşamasında yaratılan artı değeri değil tek bir aşamada vergilendirmeyi esas alacak şekilde değiştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, KDV bir mal veya hizmetin sadece nihai tüketiciye teslimi sırasında uygulanması durumunda mükellefler KDV ödemeyecekleri için indirimli orana tabi işlemlerin iade süreci ortadan kalkacaktır.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi*, 10. b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.
- AKMAN T. Koray, *Türk Vergi Sistemi*, 1. b., İzmir: İlya Yayınevi, 2011.
- AKSOY Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, 3. b., İstanbul: Filiz Kitapevi, 1998.
- ALPASLAN N. Gaye, “YMM’ler Tarafından Verilen Tasdik Hizmetlerinin Kamusal Hizmet Olup-Olmadığı Hakkındaki Tartışmalar”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 299 (2017), ss. 263-265.
- ANADOLU Zafer, “Konutlarda Net Alan Hesabı Netleşti”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 296 (2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30172>, (02.03.2018).
- ARSLAN Mehmet, *Türk Vergi Sistemi*, 3. b., Ankara: Nobel Yayıncılık, 2004.
- AYDOĞDU İ. Hakkı, “84 Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nden Sonra KDV İadelerinde Son Durum”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 160 (2002), ss. 127-134.
- BAĞDINLI İ. Halil, “Yeni İndirimli Oran KDV İade Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 288 (2012), ss. 33-43.
- BAKAR Feride, Adnan GERÇEK, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, S. 2 (2016), ss.168-193.
- BATIR Ömer, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında İzaha Davet Müessesinin Uygulaması”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 305 (2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31035>, (02.06.2018).
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, 11. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- BULUTOĞLU Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, 8. b., İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.
- ÇAKICI Ömer vd., *KDV İndirimli Oran Ve İade*, 1. b., Ankara, 2013.
- ÇETİN Razkullah, “Yeni Düzenleme İle Hızlandırılmış İade Sisteminde (HİS) Ne Değişti?”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 258 (2014), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=24981>, (25.04.2018).
- ÇULHA Yeter, *Türkiye’ de Katma Değer Vergisi Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi Tezi), Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- DEĞER Nuri, “7104 Sayılı Kanunla KDV Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 206 (2018), ss. 12-20.
- DEĞER Nuri, *Açıklamalı Ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, 5. b., Ankara: Timaş Yayınları, 2014.
- DEĞER Nuri, “İndirimli KDV Uygulamasında İadenin Yapılabilmesinin Şartları”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 263 (2016), ss. 16-22.
- DEĞER Nuri, “İndirimli Orana Teslim Ve Hizmetlere İlişkin KDV’ler”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 240 (2012), ss. 12-20.
- DEĞER Nuri, “Karşıt İncelemelerde Karşılaşılan Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 281 (2016), ss. 9-16.
- DEĞER Nuri, “Katma Değer Vergisinde Konut Teslimlerinde Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 274 (2015), ss. 9-15.
- DEĞER Nuri, “KDV Genel Uygulama Tebliği’ nin Satırbaşları”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 259 (2014), ss. 25-32.

- DEĞER Nuri, “Tevkifat İşlemlerinde KDV İadesi - II”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 269 (2015), ss. 15-20.
- DEMİR Fırat, “Hızlandırılmış İade Sisteminde(HİS) Son Durum: ‘KDV GUT İle Önceki Tebliğlerin HİS Özelinde Karşılaştırılması’”, *Vergi Dünyası*, S. 419 (2016), ss. 169-173.
- DOĞAN Uğur, “Rezidans Ve Konut Projelerinde İnşa Edilen Otoparkların Satışa Konu Edilmesi Halinde KDV”, *Gelirler Kontrolörleri Derneği*, C. 37, S. 310 (2014), ss. 34-40.
- DOĞAN Uğur, “Vergi Teknolojileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 322 (2015), ss. 9-40.
- DURSUN Gökhan, “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi”, *Vergi Dünyası*, S. 435 (2017), ss. 132-144.
- EBİRİ Reşat, “İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Alt Sınır Uygulaması Sorunu”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 252 (2013), s. 146-151.
- EBİRİ Reşat, “İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Önemli Bir Sorun Eksi (-) Fark Uygulaması- II”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 247 (2013), ss. 124-29.
- EDİZDOĞAN Nihat, *Kamu Maliyesi*, 8. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2004.
- EDİZDOĞAN Nihat, A. Niyazi ÖZKER, *Türk Vergi Sistemi*, 1.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 11. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2013.
- ÇANAKKALE Ferhat, “Teknolojik İlerlemenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329 (2016), ss. 57-61.
- GÖKMEN Selahattin, “Son Düzenlemeler Kapsamında Konut Teslimlerinde KDV”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 297 (2013), ss. 29-35.
- PİRLEPELİ Gülten, “İndirimli Orana Tabi KDV İadesi”, *Bilanço Dergisi*, S. 154 (2015), ss. 68-69.
- GÜNDÜZ Necmettin, “İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin Hukuka Aykırı Düzenlemeler”, *Vergi Raporu*, S. 191 (2015), ss. 9-17.
- GÜNEŞ Şibli, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Hasılat Paylaşımı Modelinin Dayanımlı Cazibesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 230 (2012), ss. 153-55.
- GÜRHAN Mustafa, “Mahsuben İade Taleplerinin Sonuçlandırılması 95 Nolu Tebliğdeki Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, S. 290 (2005), ss. 75-83.
- İÇTEN, Neslihan, “Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 123 (2014), ss. 133-38.
- İÇTEN Neslihan, Mikail İNCE, “Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde Özellik Arz Eden Hususlar”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 298 (2017), ss. 77-83.
- İLERİ Yusuf, “İndirimli Oranlı KDV İşlemleri İle İadesi Arasındaki Doku Uyuşmazlığı”, *Vergi Dünyası*, S. 418 (2016), ss. 178-183.
- KANDEMİR Seyhan, “İndirimli KDV Oranına Tabi İşlemlerde Özellikli Durumlar”, *Lebip Yalkın*, S. 131 (2014), ss. 42-46.
- KARABOYACI Abdullah, Özkan ERGÜDEN, “Katma Değer Vergisi İadesi ve KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Uygulaması”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 285 (2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29077>, (02.04.2018).
- “KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 301 (2018), ss. 310-13.
- KELECIOĞLU M. Aykut, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi

Uygulama Rehberi, 1. b., Ankara: Türmob Yayınları, 2007.

- KILINÇKAYA Leman, “Konut Teslimleri Ve İnşaat Taahhüt İşlerinde Teslim Sayılan Hallerle Bağlantılı Olarak KDV İadesi Talep Süresi”, Yaklaşım Dergisi, S. 306 (2018), ss. 78-82.
- KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler Ve Kurumlar, 20. b., Ankara: Siyasal Kitapevi, 2015.
- KOÇAK Hakkı, “Net Alanı 150 m<sup>2</sup>’nin Altında Yer Alan Konut Teslimlerine İlişkin KDV İade Uygulaması-I”, Yaklaşım Dergisi, S. 237 (2012), ss. 134-138.
- KURT Harun, Elvan ÇAĞATAN, “İade Edilecek KDV Tutarının Tespitinde İndirimli Oran Uygulanan İşlemler İle Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler İçin Aynı Usul ve Esasların Uygulanabilirliği”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 303 (2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30869>, (10.07.2018)
- KÜKRER Ceyda, Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, 1. b., Ankara: Nobel Bilimsel Eserler, 2016.
- MAÇ Mehmet, “Arsa Karşılığı İnşaat 7104 Sayılı Kanun İle Geline Yeni Durum”, Yaklaşım Dergisi, S. 310 (2018), ss. 31-41.
- MAÇ Mehmet, “KDV İadelerinde Alt Firmalardan Kaynaklanan Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, S. 294 (2017), ss. 85-90.
- MUTLUER M. Kamil, Vergi Özel Hukuku, 1. b., İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi, 2007.
- OKTAR Kemal, “7104 Sayılı Kanun Sonrası KDV İndirim Sistematiği-II”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 309 (2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31447>, (04.09.2018)
- OKTAR Kemal, KDV İstisnalar Ve İadeler, 10. b., Ankara: Gözlem Yayıncılık, 2017.
- OKTAR S. Ateş, Vergi Hukuku, 9. b., İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2013.
- ÖKÇÜN Sadık, “Mal İhracı Nedeniyle Katma Değer Vergisi İadesinin Genel Çerçevesi Ve SMİYB Şeklindeki Bir Olumsuzluk Halinin Sürece Etkileri”, Yaklaşım Dergisi, S. 305 (2018), ss. 56-59.
- ÖNCEL Mualla, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku, 8. b., Ankara: Turhan Kitapevi, 2000.
- ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 8. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- ÖZER Ertürk, “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yapılacak İadeye İlişkin Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 308 (2014), ss. 25-35.
- ÖZTÜRK Nazım, Kamu Maliyesi, 1. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2013.
- ÖZYOLCU Yasin, “Konutlarda Yaşanan ‘Net Alan’ Karmaşası”, Yaklaşım Dergisi, S. 283 (2016), ss. 74-78.
- ÖZYOLCU Yasin, “Yabancılara Konut Ve İşyeri Satışında KDV İstisnası”, Yaklaşım Dergisi, S. 292 (2017), ss. 56-57.
- PAMUK İsmail, Harun ÇELİK, “Masraf Aktarımlarının KDV Karşısındaki Durumu”, Mali Çözüm Dergisi, S. 113 (2012), ss. 175-92.
- PEHLİVAN OSMAN, Kamu Maliyesi, 4. b., Trabzon: Murathan Yayınevi, 2013.
- SEZER Yılmaz, “Artık İndirimli Teminat Uygulamasından KDV İadesi Alacak Tüm Mükellefler Yararlanabilecek”, Yaklaşım Dergisi, S. 258 (2014), ss. 117-21.
- SUSAM Nazan, Kamu Maliyesi, 2. b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.
- ŞENYÜZ Doğan, Türk Vergi Sistemi, 13. b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007.

- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, 13. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2016.
- TALAY Mahmut, “Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanımında Olası Mali Ve Cezai Yükümlülükler”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 302 (2018), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30771>, (02.06.2018).
- TEKİN Emine, Hakan BOZKURT, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 263 (2014), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26543>, (02.03.2018)
- TOLU Abdullah, “Danıştay’ dan İnşaatçılara Net Alan Ve KDV İade Müjdesi”, Yaklaşım Dergisi, S. 267 (2015), ss. 119-23.
- TOLU Abdullah, “Konut ve İşyeri Satışlarında KDV Uygulaması Değişti: KDV Oranı Artık Taşınmazın Fiili Kullanımına Bakılarak Tespit edilecek!”, Yaklaşım Dergisi, S. 252 (2013), ss. 163-66.
- TOLU Abdullah, “Ofis, Home Ofis Ve Büroyu Konut Olarak Sat – Üste KDV İadesi Al Uygulaması Bitti mi?”, Yaklaşım Dergisi, S. 271 (2015), ss. 96-99.
- TURAN Süleyman, “KDV İade Talebine İlişkin Listelerin Düzenlenmesi Ve Elektronik Ortamda Gönderilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 280 (2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28539>, (07.07.2018).
- TURAN Süleyman, “KDV’de İade Hakkı Doğuran İşlemler, KDV İade Tutarının Hesabı, İadeye Dayanak İşlem Ve Belgeler”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 261 (2014), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26311>, (25.03.2018)
- UĞUR Doğan, “KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 288 (2012), ss. 53-61.
- ULUATAM Özhan, Yaşar METHİBAY, Vergi Hukuku, 3. b., Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.
- UZUNOĞLU Nihat, Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu, İstanbul: Maliye HUD Yayınları, 2013.
- VERGİLİ Mehmet Ali, İhraç Kayıtlı Teslimlerde Katma Değer Vergisi İadesi Ve Muhasebe Uygulamaları, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- VURAL Mahmut, KDV İade Rehberi, 6. b., İstanbul: Maliye HUD Yayınları, 2015.
- YAŞAR İbrahim Burak, “Konut Teslimlerinde KDV Oranının Belirlenmesi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği, C. 39, S. 337 (2016), ss. 75-81.
- YÜCEL ARSLAN, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Ve Muhasebesi, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.

## **MAHKEME KARARLARI**

- Adana 2. Vergi Mahkemesi, 29.09.2010 tarih ve E.2010/871, K.2006/1677 sayılı kararı.
- Danıştay 3. Dairesi’nin, 28.04.2011 tarih ve E.2010/681, K.2011/1422 sayılı kararı.
- Danıştay 3. Dairesinin 30.05.2012 tarih ve E.2010/7351, K.2012/2154 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Dairesinin 14.06.2007 tarih ve E.2006/4956, K.2007/2034 sayılı



kararı.

- Danıştay 9. Dairesi'nin, 19.10.2010 tarih ve E.2009/4451, K.2010/5111 sayılı kararı.



## BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

## TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Celalettin ODABAŞI
Tez Adı	İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar ve Gecim Önerileri (Örnek Bir Uygulama)
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme - Muhasebe ve Denetim
Tez Türü	Tezli
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input type="checkbox"/> Patent Kısıt (2 yıl) <input type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 19.12.2018

İmza : 