

Konu:
KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE (KDVGUT) DEĞİŞİKLİKLER YAPILMIŞTIR

Özet: KDVGUT’nde yapılan değişiklikler sirkülerimizde madde madde açıklanacak olmakla birlikte, uygulama açısından önem arz eden bazı hususlara aşağıda kısaca yer verilmektedir:

- KDVGUT’ne eklenen “Artırımlı Teminat Uygulaması” sayesinde, nakit KDV iadelerinde yüzde 120 oranında banka teminat mektubu veren mükellefler, KDV iadelerini en geç 5 iş günü içinde alabilecektir.

- Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV’nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün olacaktır. Bu düzenleme ile mülga 49 No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılmış olan düzenlemeye geri dönmüş ve uygulama açısından oldukça tartışmalı olan ve problemler doğuran bir konu çözümlenmiştir.

- Düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

- KDV’ne tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü (mal teslimi ya da hizmet ifası sonrası 7. günü) takip eden vergilendirme dönemi (7. Günü takip eden ay) içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV’nin, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

- DİBB sahibi mükelleflerin ihraç kayıtlı teslimlerinden kaynaklanan KDV iadelerinde dikkate alınması gerekli “iade üst sınırı” hesaplamasında değişiklik yapılmıştır. Eski uygulamada, ihraç kayıtlı teslim edilen mal nedeniyle hesaplanan ama tahsil edilmeyen KDV ile bu malın üretiminde kullanılan ve DİİB ile temin edilen girdilere ödenmeyen KDV arasında fark iade üst sınırını oluşturuyorken yeni uygulamaya göre, ihraç kayıtlı teslim edilen mal bedeli ile bu malın üretiminde kullanılan ve DİİB ile temin edilen girdilerin bedelleri arasındaki farka %18 genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutar “iade üst sınırı” olacaktır. Bu tutardan fazla bir vergi DİİB sahibi mükellefler tarafından ihraç kayıtlı teslimden kaynaklanan KDV iadesi alacağı olarak talep edilemeyecektir.

- İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı satıcı aleyhine kur farkı oluşması durumunda alıcı ihracatçının KDV’li kur farkı faturası düzenlemesi uygulaması değiştirilmiştir. Artık alıcı ihracatçı söz konusu faturayı KDV’siz düzenleyecek; imalatçının KDV iadesi hesabında ise matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin vergi (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşülecektir.

- Fazla veya yersiz tevkif edilen KDV alıcı tarafından beyan edilip ödenmiş ve sonrasında alıcıya fazla veya yersiz ödediği bu KDV iade edilmemiş ise, alıcı ve satıcının yazılı talebi üzerine, satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeyle ilişkin, satıcının herhangi bir düzeltme yapmasına gerek olmayacaktır.

- İndirimli oran uygulaması başta olmak üzere diğer nedenlerle de yapılacak KDV iadeleri ile ilgili olarak çok sayıda düzenleme ve açıklama yapılmıştır.

- Bilindiği üzere konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranları hakkında yakın zamanda bazı düzenlemeler yapılmıştı. Diğer taraftan, KDV Kanunu'na göre malın teslimi ya da hizmetin ifasından önce fatura düzenlenmesi halinde KDV'nin hesaplanması ve beyanı zorunludur. KDVGUT'nde yapılan düzenlemeye göre, konut teslimi öncesi fatura düzenlenmiş ise faturanın düzenlendiği tarihteki söz konusu konuta ait KDV oranı, bu konutun fiilen teslim edildiği tarihte de geçerli olacak ve fark bir fatura düzenlenmesi gerekirse ilk faturada uygulanan KDV oranı kullanılacak ve ilk faturaya istinaden beyan edilen KDV açısından herhangi bir değişiklik yapılmayacaktır.

- Teminat karşılığında KDV iadesinin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde Yeminli Mali Müşavir tarafından hazırlanacak KDV iadesi raporunun ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması veya ek süre talebinin uygun bulunmaması ya da altı aylık ek süre içinde de söz konusu raporun ibraz edilmemesi durumlarında, teminat karşılığı yapılan iade incelemeye sevk edilecek ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

- Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi halinde iade taleplerinin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

15.02.2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)" ile yapılan düzenleme ve değişiklikler aşağıda kısaca açıklanmaktadır. Yapılan düzenlemeler ve değişiklikler 15.02.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

1. Büyükşehir Belediyelerinin Su Ve Kanalizasyon İdareleri KDV Tevkifatı Uygulamasında "Belirlenmiş Alıcılar" Listesine Dahil Edilmiştir

Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri, KDV tevkifat uygulamaları kapsamında KDVGUT'nin "I/C-2.1.3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" bölümünde "Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)" başlığı altına eklenmiştir.

2. Bazı Hizmetler İşgücü Teminine Bağlı KDV Tevkifatı Kapsamından Çıkarılmıştır

İnsan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için KDVGUT'nin "I/C-2.1.3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri" bölümünde düzenlenen işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacağı yönünde düzenleme yapılmıştır.

3. Fazla Veya Yersiz KDV Tevkifatı Yapılan İşlemlerde Satıcının KDV Beyanında Ve Kısmi Tevkifat Kaynaklı KDV İadesinde Düzeltme Yapılmamasının Şartları Belirlenmiştir

KDVGUT'nin "I/C-2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi" başlıklı bölümüne aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Diğer taraftan fazla veya yersiz tevkif edilen KDV'nin alıcı tarafından beyan edilip ödenmiş olması halinde, alıcı ve satıcının yazılı talebi üzerine, alıcıya fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iade edilmemesi kaydıyla, fazla veya yersiz tevkif edilen vergiye göre satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeye ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, fazla veya yersiz KDV tevkif edildiğinin, satıcıya KDV iadesi yapılmadan önce anlaşılması halinde, fazla veya yersiz tevkifata ilişkin satıcıya KDV iadesi yapılmaz. Bu durumda işlemlerin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. KDV mükellefi olmakla birlikte, belirlenmiş alıcılar kapsamında değildir. (A) Ltd. Şti. fabrika binasını inşaat taahhüt hizmeti almak suretiyle (B) İnşaat A.Ş.'ne yaptırmış olup, (A) Ltd. Şti. tevkifata tabi olmadığı halde bu işlem nedeniyle hesaplanan 400 TL KDV üzerinden (2/10) oranına tekabül eden 80 TL KDV'ni tevkif ederek 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve ödemiştir. (B) İnşaat A.Ş. ise hesaplanan KDV'nin tevkif edilmeyen 320 TL'lik kısmını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve tevkif edilen 80 TL KDV'nin 50 TL'sini iade almıştır. Ancak bu işlemle ilgili olarak tevkifat yapılmaması gerektiğinin sonradan anlaşılması durumunda, (A) Ltd. Şti. ile (B) İnşaat A.Ş.'nin talep etmeleri halinde, (B) İnşaat A.Ş.'nin KDV Beyannamesinde ve almış olduğu KDV iadesinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ayrıca (A) Ltd. Şti.'ne fazla ve yersiz tevkif ederek ödediği KDV'ne ilişkin herhangi bir KDV iadesi yapılmayacaktır.”

4. Kısmi Tevkifat İşlemleri Nedeniyle İade Uygulamasında Bazı Değişiklikler

KDVGUT'nin I/C-2.1.3. numaralı bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin **5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilecektir.**

Eski düzenlemede 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade taleplerinin sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceği, 5.000 TL'nı aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminatın, Vergi İnceleme Raporu ile çözüleceği düzenlemesi yer almaktadı.

KDVGUT'nin I/C-2.1.3. numaralı bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklam gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

ile ilgili **5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilecektir. İadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 5.000 TL'nı aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilecek ve teminat YMM raporu sonucuna göre çözülecektir.**

Eski düzenlemede 5.000 TL'nı aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu aranmaksızın yerine getirilirken , 5.000 TL'nı aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminatın, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözüleceği düzenlemesi mevcut idi.

5. Roaming İstisnası Uygulamasının Tevsiki Hakkında Düzenleme

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre, uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları kapsamında yurtdışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisna bulunmaktadır.

KDVGUT'nin II/A-3.3. numaralı bölümünde yer verilen düzenlemeye göre, roaming istisnasının, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilmesi, ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekmektedir.

Söz konusu bölüme eklenen yeni düzenlemeye göre, bu belgenin alınmadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçecektir. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizler mükelleften aranacaktır.

6. İhraç Kayıtlı Teslimlerde İmalatçı Aleyhine Oluşan Kur Farklarında Fatura Düzeni Ve İmalatçının KDV İadesi Hesabına Dair Düzenlemeler

KDVGUT'nin II/A-8.9. - İhraç kayıtlı teslimlerde İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik bölümünde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:

8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından indirim konusu yapılır.

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz.

Değişiklik sonrası madde metni:

8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

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

İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir.

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir.

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz.

7. DİİB Sahibi Mükelleflerin KDV Kanunu Geçici 17. Maddesi Kapsamındaki İhraç Kayıtlı Teslimler Kaynaklı KDV İadesi Hesabında “İade Üst Sınırı” Hesaplaması Değiştirilmiştir

KDVGUT'nin II/A-9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması başlıklı bölümünün 9.1 numaralı alt bölümünde aşağıdaki değişiklik yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu malların üretimi için yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği mallar nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz. Ayrıca bu kapsamda yapılan işlemlerde, imal edilen mallar ihraç edilmeden herhangi bir iade işlemi yapılamaz.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim **bedeli ile** bu malların üretimi için yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği **malların bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz**. Ayrıca bu kapsamda yapılan işlemlerde, imal edilen mallar ihraç edilmeden herhangi bir iade işlemi yapılamaz.

8. Serbest Bölgelere Veya Bu Bölgelerden Yapılan İhraç Amaçlı Yük Taşıma İşlerinde KDV İstisnası Uygulaması

6761 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 17/4-ı bendine eklenen ibare ile, 24.11.2016'dan geçerli olmak üzere serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV istisnası kapsamına alınmıştır. Bu yasal düzenlemeye paralel olarak, KDVGUT'nin II/F. 4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler başlıklı bölümünde aşağıdaki değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır. Ancak yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

İstisnanın kapsamına yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler girmektedir.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler **ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri**

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler **ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri** KDV'den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) şirketinin serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: İthalat ve ihracat konusu malların (B) firmasınca serbest bölgelerden limanlara, limanlardan serbest bölgelere karayolu ile taşınması işleminin 3065 sayılı Kanunun genel hükümleri çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Örnek 3: (21.05.2016 tarih ve 29718 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ'in 12 nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)

serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ne tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ne tabi olacaktır.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne taşıtmıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.'ne taşıtmıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV'den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV'ye tabi olacaktır.

9. Konut Tesliminden Önce Faturanın Düzenlendiği Tarih İle Konutun Fiilen Teslim Edildiği Tarihte KDV Oranlarının Farklı Olması Ve Teslim Tarihinde Konut Bedeline Dair Fark Oluşması Hallerinde Uygulamanın Nasıl Olacağına Dair Açıklamalar

(III/B-2.1.1.) Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşlerinde Uygulanacak KDV Oranı başlıklı bölümüne aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“3065 sayılı Kanunun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.”

10. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yıl İçinde de Nakit İade Talebinde Bulunulabilmesine Bağlı Olarak Tebliğde Yapılan Düzenleme

6770 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 29. maddesinde yapılan ve 27.01.2017 tarihi itibarı ile yürürlüğe giren düzenlemeye göre, indirimli orana tabi işlemlerde, mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığı'na belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilecektir.

KDVGUT'nin III/B-3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması başlıklı bölümünün altıncı paragrafının birinci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

“İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır.”

11. Ankastre Ürünler Ve Mobilyalı Olarak Satılan 150 M2'nin Altındaki Konutlarda Konuttan Bağımsız Ayrı Teslim Sayılacak Ve İndirimli Orana Dair İade KDV Hesabına Dahil Edilmeyecek Ürünler İle Konut İle Bağımlı Görülecek Ve İade KDV Hesabına Dahil Edilecek Ürünler Hakkında Belirleme Ve Açıklama Yapılmıştır

Tebliğin (III/B-3.1.3.1.) bölümüne ilişkin “Örnek 1”de yer alan “mobilya,” ibaresinden sonra gelmek üzere “perde, avize,” ibaresi eklenmiştir. Böylece, perde ve avizeler de söz konusu örnekte açıklandığı üzere, ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m²'nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar gibi konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılacak (eklenti) mahiyette bir eşya olarak görülecek ve bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dahil edilemeyecektir.

Ayrıca, “Örnek 1”in sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Diğer taraftan 150 m²'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 edilebilecektir.”

12. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Uygulamasında, Yıl İçinde Yapılacak 5.000 TL'nı Aşmayan Mahsuben İade Taleplerinin YMM Raporu İle Yapılabilmesine İmkan Sağlanmıştır

KDVGUT'nin (III/B-3.2.1.) bölümünde yapılan düzenleme uyarınca, indirimli orana tabi işlemlerde iade uygulamasında, yıl içinde yapılacak 5.000 TL'nı aşmayan mahsuben iade talepleri YMM raporu ile de teminat aranılmaksızın yerine getirilebilecektir.

13. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yıl İçinde Oluşacak KDV İade Alacaklarının Mahsup Edilebileceği Borç Türleri Genişletilmiştir

KDVGUT'nin (III/B-3.2.2.) numaralı bölümünde yapılan düzenlemeye göre, indirimli orana tabi işlemlerde iade uygulamasında, yıl içinde oluşacak KDV iade alacakları, mükelleflerin doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına da mahsup edilebilecektir.

14. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yılı İçinde İade Edilemeyen Vergilerin İadesi Konusunda Yapılan Düzenleme

KDVGUT'nin “III/B-3.3.Yılı İçinde İade Edilemeyen Vergilerin İadesi” başlıklı bölümünün aşağıda yer verilen yedinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

“Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılan mahsuben iade taleplerinde, diğer belgelerin tamamlanması koşuluyla vergi inceleme raporu beklenmeksizin iade yapılır ve vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.”

Bu durumda, tebliğin aynı bölümünde yer alan düzenlemelere göre, iade talebinin 5.000 TL ve üstünde olması halinde 5.000 TL'nı aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilecek olup; iade talebi, vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmiş ise, mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dışındaki diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, nakden iade taleplerinde ise vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte geçerlilik kazanacaktır.

15. İndirimli Orana Tabi İşlemlerle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemlerden Kaynaklı KDV İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi Konusundaki Düzenlemeler

KDVGUT'nin "III/B- 3.4.1. İndirimli Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemleri Bulunan Mükellefler" başlıklı bölümüne aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir. Buna göre, indirimli orana tabi olup tevkifat uygulanan işlemlerden doğan KDV iade talepleri, bu Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Diğer taraftan indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablonun "Hesaplanan KDV" sütununa, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı (tevkif edilen tutar dahil) yazılır.

Örnek: (A) firması, dokumacı (B) firmasına 100.000 TL'lık tiftik teslim etmiştir. İndirimli orana tabi (%8) bu teslimde hesaplanan KDV ($100.000 \times 0,08 =$) 8.000 TL olup söz konusu teslim aynı zamanda (9/10) oranında tevkifata tabidir. (A) firmasının hem tevkifata tabi hem de indirimli orana tabi bu işlemde, tevkifata tabi tutulan ($8.000 \times 0,90 =$) 7.200 TL KDV'nin tevkifata ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iadesi talep edilecektir. (A) firmasının indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade talep etmesi durumunda ise, hesaplama tablosunun hesaplanan KDV sütununa, hesaplanan KDV'nin kısmi tevkifat uygulanmadan önceki tutarı olan 8.000 TL yazılacaktır."

16. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İade Alacağının Diğer Borçlara Mahsubunda Mahsup Talebinin Vergi İnceleme Raporu İle Yerine Getirilmesi

KDVGUT'nin (III/B-3.4.7.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"3.4.8. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının, vergi inceleme raporuna göre Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunun talep edilmesi halinde, mahsup işlemi vergi inceleme raporu dışında kalan diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla teminat aranmadan yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen borcun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz."

17. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Edilebilecek Tutarın Hesabına Dair Örnek Tablolarda Değişiklik

KDVGUT'nin (III/B-3.6.) bölümünde yer alan Tabloların (Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3) altıncı sütunlarında yer alan “ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI” ibaresi “ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI” olarak değiştirilmiştir.

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif)(5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEKLEŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif)(5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEKLEŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)

18. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV'nin İndirim Zamanı İle Bazı Özel Hallerde Fatura Bulunan KDV'nin İndirim Zamanına Dair Düzenlemeler

KDVGUT'nin “III/C-5.6. İndirimin Zamanı” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir.”

19. DİİB Sahibi Mükelleflerin Teslimlerinde KDV Uygulamasına Dair Düzenlemeler İle KDV İadesi Üst Sınırı Hesaplamasında Değişiklik

19.1. KDV GUT'nin "IV/A-1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünün aşağıda yer alan birinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

"DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar, belge sahibi tarafından doğrudan ihraç edilebilir ya da 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) veya geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilebilir. Dolayısıyla DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların, DİİB sahibi mükellef tarafından KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslimi mümkün değildir. Buna rağmen, DİİB kapsamında üretilen malların KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslim edilmesi halinde, ihracatçılara bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesi yapılamaz."

19.2 DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kayıtlı teslimlerinde KDV iade üst sınırının hesaplanmasında yöntem değişikliği yapılmıştır

KDV GUT'nin "IV/A-1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu ürün için DİİB kapsamında aldığı girdiler nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz.

DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim **bedeli ile DİİB kapsamında aldığı girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.**

20. Teminat Karşılığı Yapılan KDV İadelerinde YMM Raporunun Altı Ay İçinde İbraz Edilmemesi Halinde İade Vergi İncelemesine Sevk Edilebilecektir

KDV GUT'nin "IV/A-4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler" başlıklı bölümünün beşinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin teminat karşılığı aldıkları iadeye ilişkin olarak;

- İadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili olarak YMM raporu ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması,
- Ek süre talebinin uygun bulunmaması,
- Altı aylık ek süre içinde de YMM raporunun ibraz edilmemesi

durumlarında, teminat karşılığı yapılan iade incelemeye sevk edilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.”

21. Nakit KDV İadelerinin Daha Hızlı Alınabilmesi İçin Artırımlı Teminat Uygulaması

KDVGUT'nin “IV/A-5. Teminat Karşılığı İade” başlıklı bölümünün sonuna başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir. Buna göre, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç gerekli diğer tüm evrakların hazırlanmış ve ibraz edilmiş olması halinde, mükellef nakden iadesini talep ettiği miktarın %120'si oranında banka teminat mektubu verirse, nakit iade beş iş günü içinde gerçekleşecektir. Bu durumda, YMM KDV İadesi Tasdik Raporunun, KDV iadesinin yapıldığı tarihten itibaren en geç altı ay içinde verilmesi gerekecektir. Aksi halde iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

“5.6. Artırımlı Teminat Uygulaması

İade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerinde, iade talep dilekçesi ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin (YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç) tamamlanması sonrasında, nakden iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için %60'ı oranında) banka teminat mektubu verilmesi halinde, iade işlemi beş iş günü içinde gerçekleştirilir. İadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmemesi halinde, iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDVI'RA, YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde tamamlanır. İade hakkı doğuran işlem bazında yapılan bu kontroller sonucunda herhangi bir eksiklik/olumsuzluk tespit edilmemesi halinde, YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde teminat mektubu mükellefe iade edilir.

Ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verilir. Süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre verilir. Mükellefe verilen bu süreler, teminat mektuplarının iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmaz. Bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır.”

22. Teminat Veya YMM Raporu İle KDV İadesi Taleplerinde Vergi Dairesince Tespit Edilen Eksikliklerin Süresinde Düzeltmemesi Halinde İade Talebi Vergi İncelemesine Sevk Edilecektir

KDVGUT'nin "IV/A-6. Vergi İnceleme Raporu İle İade" başlıklı bölümünde yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi halinde iade taleplerinin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceğine dair düzenleme yapılmıştır.

Yukarıda yer verilen iade talebinin incelemeye sevki Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilecektir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkün olacaktır. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilecek, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülecektir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)

(* Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER
YMM
Mazars/Denge, Ortak
eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK
SMMM
Mazars/Denge, Direktör
gogredik@mazarsdenge.com.tr

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: 11)**

MADDE 1 – 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1.) bölümünün üçüncü paragrafının (b) bendinde yer alan “ – Bankalar,” satırından sonra gelmek üzere “ – Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,” satırı eklenmiştir.

MADDE 2 – Aynı Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.2.) bölümünün beşinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.”

MADDE 3 – Aynı Tebliğin (I/C-2.1.4.3.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Diğer taraftan fazla veya yersiz tevkif edilen KDV’nin alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi halinde, alıcı ve satıcının yazılı talebi üzerine, alıcıya fazla veya yersiz ödenen KDV’nin iade edilmemesi kaydıyla, fazla veya yersiz tevkif edilen vergiye göre satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeye ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, fazla veya yersiz KDV tevkif edildiğinin, satıcıya KDV iadesi yapılmadan önce anlaşılması halinde, fazla veya yersiz tevkifata ilişkin satıcıya KDV iadesi yapılmaz. Bu durumda işlemlerin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. KDV mükellefi olmakla birlikte, belirlenmiş alıcılar kapsamında değildir. (A) Ltd. Şti. fabrika binasını inşaat taahhüt hizmeti almak suretiyle (B) İnşaat A.Ş.’ne yaptırmış olup, (A) Ltd. Şti. tevkifata tabi olmadığı halde bu işlem nedeniyle hesaplanan 400 TL KDV üzerinden (2/10) oranına tekabül eden 80 TL KDV’yi tevkif ederek 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve ödemiştir. (B) İnşaat A.Ş. ise hesaplanan KDV’nin tevkif edilmeyen 320 TL’lik kısmını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve tevkif edilen 80 TL KDV’nin 50 TL’sini iade almıştır. Ancak bu işlemle ilgili olarak tevkifat yapılmaması gerektiğinin sonradan anlaşılması durumunda, (A) Ltd. Şti. ile (B) İnşaat A.Ş.’nin talep etmeleri halinde, (B) İnşaat A.Ş.’nin KDV Beyannamesinde ve almış olduğu KDV iadesinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ayrıca (A) Ltd. Şti.’ne fazla ve yersiz tevkif ederek ödediği KDV’ye ilişkin herhangi bir KDV iadesi yapılmayacaktır.”

MADDE 4 – Aynı Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünün sekizinci ve onuncu paragrafları sırasıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.”

“5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. İadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 5.000 TL’yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, YMM raporu sonucuna göre çözülür.”

MADDE 5 – Aynı Tebliğin (II/A-3.3.) bölümünün birinci paragrafının sonuna aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

“Bu belgenin alınmadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçer. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizlerin mükelleften aranacağı tabiidir.”

MADDE 6 – Aynı Tebliğin (II/A-8.9.) bölümünün birinci paragrafı aşağıda yer alan ilk paragraftaki şekilde değiştirilmiş, aşağıda yer alan diğer paragraflar aynı bölüme sırasıyla ikinci ve üçüncü paragraf olarak eklenmiştir.

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

“İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir.

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin

(imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir.”

MADDE 7 – Aynı Tebliğin (II/A-9.1.) bölümünün son paragrafının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim bedeli ile bu malların üretimi için yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malların bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.”

MADDE 8 – Aynı Tebliğin (II/F-4.9.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV’den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV’ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV’den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV’ye tabi olacaktır.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV’den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV’ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.’ne taşıtmıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.’ne yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.’ne taşıtmıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV’den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV’ye tabi olacaktır.”

MADDE 9 – Aynı Tebliğin (III/B-2.1.1.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan “Kanunu51”, “Kanun52” ve “Kanununun53” ibareleri sırasıyla “Kanunu”, “Kanun” ve “Kanununun” olarak değiştirilmiş ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“3065 sayılı Kanunun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV’nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV’de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.”

MADDE 10 – Aynı Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümünün altıncı paragrafının birinci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 11 – Aynı Tebliğin (III/B-3.1.3.1.) bölümüne ilişkin “Örnek 1”de yer alan “mobilya,” ibaresinden sonra gelmek üzere “perde, avize,” ibaresi, “Örnek 1”in sonuna ise aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Diğer taraftan 150 m²’nin altındaki konutun inşasında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşakabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin yüklenen KDV iade hesabına dahil edilebilecektir.”

MADDE 12 – Aynı Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan “mahsup talepleri” ibaresi “mahsuben iade talepleri YMM raporu,” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 13 – Aynı Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünün birinci paragrafında yer alan “doğalgaz borçlarına” ibaresi “doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına” şeklinde değiştirilmiş olup, aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına mahsubu da yukarıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.”

MADDE 14 – Aynı Tebliğin (III/B-3.3.) bölümünün yedinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 15 – Aynı Tebliğin (III/B-3.4.1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikte tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir. Buna göre, indirimli orana tabi olup tevkifat uygulanan işlemlerden doğan KDV iade talepleri, bu Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

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

Örnek: (A) firması, dokumacı (B) firmasına 100.000 TL’lik tiftik teslim etmiştir. İndirimli orana tabi (%8) bu teslimde hesaplanan KDV (100.000x0,08=) 8.000 TL olup söz konusu teslim aynı zamanda (9/10) oranında tevkifata tabidir. (A) firmasının hem tevkifata tabi hem de indirimli orana tabi bu işlemde, tevkifata tabi tutulan (8.000x0,90=) 7.200 TL KDV’nin tevkifata ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iadesi talep edilecektir. (A) firmasının indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade talep etmesi durumunda ise, hesaplama tablosunun hesaplanan KDV sütununa, hesaplanan KDV’nin kısmi tevkifat uygulanmadan önceki tutarı olan 8.000 TL yazılacaktır.”

MADDE 16 – Aynı Tebliğin (III/B-3.4.7.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“3.4.8. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının, vergi inceleme raporuna göre Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunun talep edilmesi halinde, mahsup işlemi vergi inceleme raporu dışında kalan diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla teminat aranmadan yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen borcun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.”

MADDE 17 – Aynı Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer alan Tabloların (Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3) altıncı sütunlarında yer alan “ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI” ibaresi “ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 18 – Aynı Tebliğin (III/C-5.6.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV’nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkündür.

KDV’ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir.”

MADDE 19 – Aynı Tebliğin (IV/A-1.5.) bölümünün birinci paragrafı yürürlükten kaldırılmış, ikinci paragrafının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile DİİB kapsamında aldığı girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.”

MADDE 20 – Aynı Tebliğin (IV/A-4.) bölümünün beşinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin teminat karşılığı aldıkları iadeye ilişkin olarak;

- İadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili olarak YMM raporu ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması,

- Ek süre talebinin uygun bulunmaması,

- Altı aylık ek süre içinde de YMM raporunun ibraz edilmemesi

durumlarında, teminat karşılığı yapılan iade incelemeye sevk edilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.”

MADDE 21 – Aynı Tebliğin (IV/A-5.) bölümünün sonuna başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“5.6. Artırılmış Teminat Uygulaması

İade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerinde, iade talep dilekçesi ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin

(YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç) tamamlanması sonrasında, nakden iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için %60'ı oranında) banka teminat mektubu verilmesi halinde, iade işlemi beş iş günü içinde gerçekleştirilir. İadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmemesi halinde, iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDVİRA, YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde tamamlanır. İade hakkı doğuran işlem bazında yapılan bu kontroller sonucunda herhangi bir eksiklik/olumsuzluk tespit edilmemesi halinde, YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde teminat mektubu mükellefe iade edilir.

Ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verilir. Süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre verilir. Mükellefe verilen bu süreler, teminat mektuplarının iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmaz. Bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır.”

MADDE 22 – Aynı Tebliğin (IV/A-6.) bölümünün;

a) Birinci paragrafında (iii) sırasından sonra gelmek üzere aşağıdaki sıra eklenmiş,

“iv. Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi”

b) İkinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Yukarıda dördüncü sıra kapsamında, iade talebinin incelemeye sevki Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkündür. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.”

MADDE 23 – Aynı Tebliğin (IV/E-1.3.) bölümünün dördüncü paragrafında yer alan “(IV/E/3.4), (IV/E/3.5),” ibaresi “(IV/E/3.2), (IV/E/3.3),” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 24 – Aynı Tebliğin (IV/E-2.2.) bölümünün ikinci paragrafındaki “(IV/E/3.4), (IV/E/3.5),” ibaresi “(IV/E/3.2), (IV/E/3.3),” olarak değiştirilmiştir.

MADDE 25 – Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 26 – Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.