

SİRKÜLER
Sayı: 2014/116

İstanbul, 03.06.2014
Ref: 4/116

Konu:
BAZI KDV'DEN İSTİSNA TESLİMLER İÇİN KDV İADE TALEBİ OLMASA DAHİ VERGİ DAİRESİNE İSTİSNAYI TEVSİK EDİCİ BELGELERİN SUNULMASI ZORUNLULUĞU GETİRİLMİŞTİR

Bilindiği üzere 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile bu tarihe kadar geçmişte yayınlanmış olan tüm KDV tebliğleri yürürlükten kaldırılarak tek bir tebliğ altında birleştirilmiştir. Yeni tebliğ ile geçmiş tebliğlerde yapılan düzenlemeler genel olarak korunmuş olmakla birlikte; başta KDV iade sistemi olmak üzere bazı özellikli konularda değişiklikler yapılmıştır. Bu sirkülerimizde iade talep edilmese dahi istisna kapsamında teslimatı dair tevsik edici belgelerin beyanname verme süresi içinde vergi dairesine sunulması zorunluluğu hakkında bilgiler vereceğiz.

Yeni tebliğde bazı KDV'den istisna edilen teslimatlar hakkında yeni bir uygulama getirilmiştir. Yeni tebliğin (II) numaralı bölümü "**İstisnalar**" başlığını taşımaktadır. **Bu bölümde yer verilen açıklamaya göre, bazı istisna teslimatları nedeniyle KDV beyannamesinde iade talep edilmese dahi, teslimatların istisna kapsamında olduğuna dair tevsik edici belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi zorunludur.**

İbraz edilecek belgelerin ilgili dönem KDV beyannamesinin yasal verilme süresi içinde verilmesi gerekmektedir.

1) MAL İHRACI:

Mal ihracına ilişkin KDV istisnası ile ilgili açıklamalara tebliğin (II/A.1) numaralı bölümünde yer verilmiştir. (II/A.1.1.2) numaralı alt bölümü "**İstisnanın tevsiki**" başlığını taşımaktadır. Söz konusu bölümde yer verilen açıklamalar aşağıdaki gibidir:

"1.1.2. İstisnanın Tevsiki

Gümrük beyannameli mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturaları, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine verilir. Söz konusu belgelerden elektronik ortamda alınanların ayrıca beyanname ekinde ve kâğıt ortamında vergi dairesine verilmesine gerek olmayıp, dilekçe ekinde internet vergi dairesi liste alındısının vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

İhracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür. Verilecek listenin, gümrük beyannamesinin tarihi, sayısı, ihraç edilen malın cinsi, miktarı ve tutarı, gümrük kapısının ismi, varış ülkesi, varsa imalatçının adı-soyadı veya unvanı, varsa intaç ve çıkış tarihi bilgilerini içermesi gerekir.

İhracata ilişkin yurtdışındaki alıcı adına düzenlenen faturaların fotokopileri ya da faturaların dökümünü ihtiva eden firma yetkililerince imzalı ve kaşeli bir liste ibraz edilir.

Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılan ihracat teslimleri, kargo şirketi adına düzenlenen, malı yurtdışına gönderilen mükellefin bilgisinin yer aldığı ve gümrük müdürlüğü

tarafından elektronik ortamda onaylanan elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile tevsik edilir.

Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi veya listesi ile tevsik edilir. Bu durumda ayrıca, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi de ibraz edilmelidir.

NATO (Kuzey Atlantik Antlaşma Örgütü – North Atlantic Treaty Organization) ülkelerinde askeri teçhizat ve malzemenin transit-ithalat-ihracat işlemleri için düzenlenen Form 302 belgesinin, bu belge ile yapılan ihracat teslimlerinde gümrük beyannamesi yerine kullanılması mümkündür.

İhracat teslimlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ile gümrük beyannamesi arasında uyumsuzluk olması halinde vergi dairesince ilgili gümrük müdürlüğünden bilgi talep edilir ve sonucuna göre işlem tesis edilir.”

2) HİZMET İHRACI:

Hizmet ihracına dair KDV istisnası ile ilgili açıklamalara tebliğin (II/A.2) numaralı bölümünde yer verilmiştir. (II/A.2.2) numaralı alt bölümü “**İstisnanın tevsiki ve beyanı**” başlığını taşımaktadır. Söz konusu bölümde yer verilen açıklamalar aşağıdaki gibidir:

“2.2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. **Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir.** İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

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

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

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez.”

3) ROAMING HİZMETLERİ:

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 istisnadır.

Roaming hizmetlerine dair KDV istisnası ile ilgili açıklamalara tebliğin (II/A.3) numaralı bölümünde yer verilmiştir. (II/A.3.3) numaralı alt bölümü "**İstisnanın tevsiki**" başlığını taşımaktadır. Söz konusu bölümde yer verilen açıklamalar aşağıdaki gibidir:

"3.3. İstisnanın Tevsiki

"Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir.

Söz konusu belgeler, ilgili dönem beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine verilerek işlem tevsik edilir."

4) SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN FASON HİZMETLER:

KDV Kanunu'nun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmetine konu olan malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

Serbest bölgelerdeki müşterileri için yapılan fason hizmetlere dair KDV istisnası ile ilgili açıklamalara tebliğin (II/A.4) numaralı bölümünde yer verilmiştir. (II/A.4.3) numaralı alt bölümü "**İstisnanın tevsiki**" başlığını taşımaktadır. Söz konusu bölümde yer verilen açıklamalar aşağıdaki gibidir:

"4.3. İstisnanın Tevsiki

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir. Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı şekilde tevsik için satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür.

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.”

5) İADE HAKKININ İNDİRİM YOLUYLA KULLANILMASI HALİNDE İSTİSNA TESLİMİ TEVSİK EDİCİ BELEGELERİN İBRAZI ZORUNLULUĞU

Yeni KDV Genel Uygulama Tebliğinin “IV-KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR” genel başlıklı bölümünde “D-DİĞER HUSUSLAR” başlıklı kısmında “1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması” alt başlığında aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir:

“1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür.

Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” ve “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablolarında beyan edilir; ancak tabloların “Yüklenilen KDV” veya “İadeye Konu Olan KDV” sütunlarına “0” (sıfır) yazılır.

Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir.

Ancak, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmaları mümkün değildir.

KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi vermeleri gerekir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgeler de verilir.

3065 sayılı Kanununun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin “İndirimler” kulakçığının “İndirimler” tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.”

Yukarıdaki düzenlemeden de görüleceği üzere, KDV iade alacağı oluşan mükellef bu iade alacağını indirim yoluyla kullanmak isterse, söz konusu istisna teslimini tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmek zorundadır.

Yukarıda ilk dört bölümde yer verdiğimiz tevsik zorunluluğuna dair düzenlemeler tebliğde ilgili bölümlerde tevsik başlığı altında ayrıca düzenlenmiştir. Ancak tebliğin KDV iadesinde ortak hususlar başlığı altında tüm istisna teslimleri kapsayan genel düzenleyici bölümünde yapılan **yukarıdaki düzenleme ise iade hakkı doğuran tüm istisna teslimleri kapsamaktadır.**

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 32. maddesinde sayılan aynı Kanunun 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunmaktadır.

Bu durumda, Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri kapsamında yapılan teslimler dolayısıyla oluşan iade alacağı eğer indirim yoluyla kullanılmak istenirse, beyanname verme süresi içinde söz konusu istisna teslimleri tevsik eden belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Saygılarımızla,

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

(* 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 Vergi Departmanı, Ortak

evetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr