

Sirküler No: 2032

Sirküler Tarihi: 22.02.2017

## KONU: KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMALARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

15.02.2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile bir takım ilave ve değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu ilave ve değişikliklere ilişkin bilgiler aşağıda sunulmuştur.

### **-KİSMİ TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLAN ALICILARA İLAVE YAPILMIŞTIR.**

Kısmi tevkifat yapmak zorunda olanlara “**Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri**” eklenmiştir.

### **-HEKİMLERE YAPILAN ÖDEMELERDEN KDV TEVKİFATI YAPILMAYACAKTIR.**

İnsan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

### **-TEVKİFATA TABİ OLMAYAN İŞLEMLERE İLİŞKİN BEYAN EDİLİP ÖDENEN KDV TEVKİFATININ DÜZELTİLMESİ.**

- Tebliğ açıklamalarına göre **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'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."

### **-ROAMİNG HİZMETLERİNDE İSTİSNA BELGESİ YERİNE FATURA İBRAZ EDİLEBİLECEKTİR.**

Roaming hizmetleri ile ilgili istisnanın tevsikinde, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçeceği açıklamasına yer verilmiştir.

### **-İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE İMALATÇI ALEYHİNE OLUŞAN KUR FARKLARI İÇİN KDV HESAPLANMAYACAKTIR.**

Tebliğde aşağıdaki şekilde düzenleme yapılmıştır.

"3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, ihrac 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, ihrac 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 ihrac 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 ihrac kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihrac kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir.

### **- DİİB SAHİBİ MÜKELLEFLERİN İHRAÇ KAYITLI MAL TESLİMLERİNDE İADE EDİLECEK KDV' NİN TESPİTİ.**

Tebliğde, "3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihrac 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." Açıklamasına yer verilmiştir.

**- SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLER İLE BU BÖLGELERE VEYA BU BÖLGELERDEN YAPILAN İHRAÇ AMAÇLI YÜK TAŞIMA İŞLERİ KDV' DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR.**

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, yurtdışından serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtdışına 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 yurtdışından serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtdışına 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 yurtdışından satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne taşıttırıştır. (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 yurtdışına satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.'ne taşıttırıştır. 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."

**- KONUT TESLİMİNDEN ÖNCE FATURA DÜZENLENMESİ HALİNDE UYGULANACAK KDV ORANI.**

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.

## **-İNDİRİMLİ ORANA TABİ KONUT TESLİMLERİNDE İADE TUTARININ HESAPLANMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER.**

- Tebliğin **İndirimli orana tabi konut teslimlerinde iade tutarının hesaplanması ile ilgili** bölüme yapılan ilave ile **perde ve avize içinde genel oran üzerinden ayrı fatura düzenlenmesi gerektiği ve iade hesabına dahil edilemeyeceği belirtilmiştir.**

## **-İNDİRİMLİ ORANA TABİ KONUT TESLİMLERİNDE BAZI MALZEME VEYA EŞYALARDA İADE HESABINA DAHİL EDİLEBİLECEKTİR.**

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 edilebilecektir.**

## **-KDV İADESİNİN MAHSUP EDİLEBİLECEĞİ BORÇLAR KISMINA İLAVELER YAPILMIŞTIR.**

Mükellefler organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına da mahsup yapabilecekler.

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 yerine getirilebilecektir.

## **- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİYLE BİRLİKTE DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLERİ BULUNAN MÜKELLEFLERİN KDV İADESİ İLE İLGİLİ ÖNCELİK KONUSUNDA AŞAĞIDAKİ AÇIKLAMA YAPILMIŞTIR.**

"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'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 işleminde, 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."

**- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN İADE TUTARININ VERGİ İNCELEME RAPORUNA GÖRE MAHSUBEN İADE EDİLMESİNDE MAHSUBUN GERÇEKLEŞTİĞİ TARİH KONUSUNDA TEBLİĞDE AŞAĞIDAKİ AÇIKLAMAYA YER VERİLMİŞTİR.**

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."

**- DAVA KONUSU EDİLEN FATURALARDAKİ KDV, DAVANIN SONUÇLANDIĞI YIL İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK.**

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 yapılabilecektir.

**- SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLMEDİĞİ VEYA EKSİK BEYAN EDİLDİĞİ TESPİT EDİLEN TUTARLARIN DAHA SONRA İDARECE VEYA MÜKELLEFİN BEYANI ÜZERİNE TARH EDİLMESİ HAİNDE ÖDENEN VERGİ İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEKTİR.**

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 aşılması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca; 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.

**- TEMİNAT KARŞILIĞI ALINAN KDV İADELERİNDE RAPOR İBRAZ SÜRESİ HER HALÜKARDA 6 AY OLARAK BELİRLENMİŞTİR.**

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.

**- ARTIRIMLI TEMİNAT UYGULAMASI.**

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.

Tebliğ yayımı tarihinde (15 Şubat 2017) yürürlüğe girmiştir.

Bilgilerinize sunarız.

**Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.**