



## Özet Bülten

Tarih : 21.02.2017

Sayı : 2017/10

### **Değerli Müşterimiz,**

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair, Seri:11 No.lu Tebliğ 15 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete yayımlanmıştır.

Bu tebliğde yer alan hususlar, özetle bilgilerinize sunulmuştur.

### **1. Katma Değer Vergisi Tevkifat Uygulayacak Alıcılar Listesine İlave Yapılmıştır.**

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında, kdv tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler, uygulama genel tebliğinde yer almaktadır. Söz konusu alıcılar listesine Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri eklenmiştir. Bundan böyle, anılan idareler kısmi tevkifat uygulaması kapsamında kdv tevkifatı yapmak zorundadır.

### **2. Hekimlerce Verilen İşgücü Temin Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması Kaldırılmıştır.**

1

Hekimler tarafından özel hastanelere dışarıdan verilen hizmetler karşılığında düzenlenen faturalara 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılmaktaydı. Düzenleme ile hekimlerin verdiği hizmet, sağlık hizmeti olarak kabul edilerek, kısmi KDV tevkifat uygulaması kaldırılmıştır.

### **3. Fazla ve Yersiz Tevkif Edilen KDV'lerin İadesi**

Fazla ve yersiz tevkif edilerek ödenen KDV, alıcı ve satıcının beyanlarını düzeltmesi suretiyle, işlem tevkifat uygulanmadan önceki hale getiriliyordu. Düzenlemeyle; alıcı ve satıcının **yazılı talebi** üzerine, alıcıya iade yapılmayacak, düzeltme işlemine de gerek kalmayacaktır.

Ancak fazla ve yersiz KDV'nin; satıcıya iadesi yapılmadan önce anlaşılması halinde, satıcıya iade yapılmayacaktır. Bu durumda işlemin tevkifat öncesi durumuna dönecektir.

**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."

#### 4. İade Uygulaması, Mahsuben İade Talepleri

KDV uygulama tebliğinin(I/C-2.1.5.2.1) mahsuben iade talepleri bölümünde, aşağıdaki değişiklik yapılmıştır.

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

Buna göre KDV tevkifatlı işlemlerden kaynaklanan iade haklarının mahsup yoluyla kullanılmasında, 5.000 TL yı geçen iade haklarına yönelik olarak teminat verilmesi suretiyle mahsup yaptırılabilmesi imkanı yürürlükten kaldırılmıştır. Bu grupta mahsup yaptırabilmek sadece olumlu vergi inceleme raporu sonrasında mümkündür.

"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."

2

İkinci grup tevkifatlı işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL. üzerinde olan mahsuben iade taleplerinin teminat verilerek yaptırılması durumunda, eskiden teminat çözümü, istenirse vergi inceleme raporuna, istenirse YMM tasdik raporuna göre yapılabilen iken, **sadece YMM raporuyla** yapılabilir hale getirilmiştir.

#### 5. Roaming İstisnasının Tevsikinde Düzenleme Yapılmıştır.

Roaming, GSM şirketinin hat sağlama hizmetini ifade etmektedir. Roaming istisnası yurt dışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilmektedir. Yurt dışından belgenin alınamadığı durumda, kdv uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de, istisna belgesi yerine geçecektir. Ancak ilgili ülkede karşılıklılık ilkesi aranacaktır.

#### 6. İhraç Kayıtlı Teslimlerde, İmalatçı Aleyhine Oluşan Kur Farkları, Bundan Böyle KDV'ye Tabi Olmayacaktır.

İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada, artık KDV hesaplanmayacaktır. Bu kapsamda düzenlenecek 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 yazılacaktır.

Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilecektir.

## **7. İhraç Kaydıyla Teslimlerde, İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğin Olması Durumunda İade Alınacak KDV Tutarı**

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine meydana gelen değişikliğe ilişkin vergi, ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşülecektir. Ancak ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabii olduğu oran dikkate alınacaktır. Ayrıca aleyhte ortaya çıkan kur farkları da matraha dahil edilecektir.

## **8. DİİB Sahibi Mükelleflerin İhraç Kaydıyla Tesliminde, İade Edilecek KDV Tutarının Tespitine Yönelik Açıklamalar Yapılmıştır.**

Tebliğin 19 uncu maddesiyle; KDV uygulama tebliğininde (IV/A-1.5.) değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikle; DİİB kapsamında kdv ödemeksizin yurt içi ve yurt dışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı KDV Kanununun(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 aşamayacağı hüküm altına alınmıştır.

### **Bu durumda; DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar,**

3

-İmalatçı ve aynı zamanda DİİB sahibi firma tarafından doğrudan ihraç edilebilir.

-İmalatçı ve aynı zamanda DİİB sahibi firma tarafından KDV Kanununun(11/1-c) veya geçici 17 inci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilebilir.

-DİİB sahibinin belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği hammaddeleri kullanarak ürettiği mamuller, KDV hesaplanarak ihracatçı firmaya teslim edilebilir.

Buna göre, DİİB kapsamında üretilen malların KDV hesaplanarak (Kanunun 11/1-c ve geçici 17 inci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslim edilmesi halinde, ihracatçılara bu teslimler nedeniyle yüklenen KDV'nin iadesi yapılacaktır.

Eski uygulamada, ihraç kayıtlı teslim KDV sinden DİİB sayesinde ödenmemiş olan KDV tutarı düşülmek suretiyle kısıtlama yapılmaktaydı.

Yeni uygulama; ihraç kayıtlı teslim matrahından, DİİB sayesinde KDV ödenmeksizin yapılan alıma ilişkin matrah indirilecek, KDV iade tutarı, aradaki farkın genel KDV oranı(0,18) ile çarpılması suretiyle bulunan tutarla sınırlı olacaktır.

Düzenlemeyle; DİİB sayesinde KDV siz alınan mallar ile ihraç kayıtlı olarak satılan malların genel KDV oranına tabi olduğu durumda, kısıtlama tutarı değişmemektedir.

Temindeki KDV oranı ve/veya ihraç kayıtlı teslimdeki KDV oranının indirimli oran (%1, %8) olduğu durumlarda, kısıtlama tutarına, eski tanıma göre azaltıcı veya arttırıcı etki yapmaktadır.

### **9. Serbest Bölgelere Yönelik ve İhraç Amaçlı Yük Taşıma İşi KDV'den İstisna Edilmiştir.**

KDV Kanununa göre(17/4-1) göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

İstisnanın 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 üretilen 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 KDV Kanunu (md:17/4-ı) 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 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 yurtiçine 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."

### **10. Faturanın; Konut Tesliminden Önce Düzenlenmesi Durumunda, Düzenlenme Tarihindeki KDV Oranı Uygulanacaktır.**

Konut tesliminden önce faturanın düzenlenmesi durumunda; faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, düzenleme anında vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte, konuta ait geçerli KDV oranlarında farklılık bulunması 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.

Örnek vermek gerekirse; % 18 orana tabi konutlar geçici olarak(önce 31.03.2017 ye kadar, daha sonra 30.09.2017 ye kadar) % 8 KDV oranı ile teslim edilebilecektir. Bu tanıma uyan konut projesine sahip bir firma, 30.09.2017 den önce konut tamamlanmadığı halde konutun faturasını düzenler ise **% 8 KDV** uygulanacak, konut tamamlandığı ve teslim edildiği tarihte KDV oranı tekrar % 18 e çıkmış olsa bile **düzeltilme yapması** gerekmeyecektir.

### **11. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanmasında Değişiklik Yapılmıştır.**

KDV uygulama genel tebliğinde(III/B-3.1.2.); "izleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için; işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır." şeklindeki düzenleme kaldırılmıştır.

Buna göre; indirimli orana tabi işlemlerde iade uygulamasında, izleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulması halinde, belirtilen şart aranılmayacaktır.

5

### **12. İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerinde, İade Hesabına Dahil Edilecek Yüklenilen KDV'nin Hesaplanmasında Değişiklik Yapılmıştır.**

İndirimli oranda konut teslimlerinde öteden beri; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir(eklenti) mahiyetinde olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilmektedir.

Düzenleme ile bunlara perde ve avize teslimleri ilave edilmiştir. Bundan böyle, perde ve avize teslimlerinde genel oran üzerinden KDV hesaplanacaktır. Diğer bir ifade ile perde ve avize için ayrı bir fatura düzenlenecektir. Yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacaktır. Ancak iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Ayrıca önceden KDV iadesine dahil edilmeyen bazı ürünlerin KDV'si, bundan böyle iade hesabına dahil edilebilecektir. Buna göre 150 M2 nin altındaki konutların inşasında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşa kabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilebilecektir.

### **13. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan Mahsuben İade Talepleri Yılı İçinde YMM Raporu ile Yerine Getirilebilecektir.**

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle 5.000 TL yi aşmayan mahsuben iade talepleri de, bundan böyle YMM Raporu ile yapılacaktır. Böylece KDV mahsup taleplerindeki YMM raporunun aranması eksikliği giderilmiştir.

### **14. KDV İadesinin Mahsup Edileceği Borçlar Genişletilmiştir.**

Düzenleme ile KDV iadelerinde mahsubu talep edilecek borçlara; doğalgaz borçlarının yanında organize sanayi bölgelerinden temin edilen elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlar da ilave edilmiştir.

Aynı şekilde indirimli 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 mümkün hale getirilmiştir.

### **15. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

6

Düzenlemeyle, 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." hükmü kaldırılmıştır.

Bu düzenleme ile bir değişiklik yapılmamıştır. Sadece konu, KDV uygulama tebliğinin III/B.3.3 no.lu bölümünden, III/B.3.4.8 bölümüne taşınmıştır.

### **16. İndirimli Orana Tabi İşlemlerle Birlikte, Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemlerin Bulunması Durumunda KDV İadesi**

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir.

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) yazılacaktır.

**Örnek:** (A) firması, dokumacı (B) firmasına 100.000 TL'lik 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 işleminde, 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."

### **17. Vergi İnceleme Raporuna Göre Gerçekleşen Mahsuben İade Talepleri**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağıının, 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 yapılacaktır.

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 hesaplanmayacaktır.

7

### **18. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Kullanılan Tabloda İbare Değişikliği Yapılmıştır.**

Buna göre; (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.

### **19. İndirimin Belgelendirilmesi ve İndirim Zamanı**

Tebliğe göre; 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.

### **20. (2) No.lu KDV Beyannamesi ile KDV Ödemesinin Yapılmaması veya Eksik Yapılması Halinde Tarh Edilen KDV İndirim Konusu Yapılabilecektir.**

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

Bununla beraber 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.

## **21. Teminat Karşılığı Alınan KDV İadelerine İlişkin YMM Raporunun İbrahim Süresi Belirlenmiştir.**

Buna göre: 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, dönem içinde mahsup yapılması halinde (6) aylık süre düzetme fişinin düzenlendiği tarihte başlamaktadır.

-Ek süre talebinin uygun bulunmaması,

-Altı aylık ek süre içinde de YMM raporunun ibraz edilmemesi,

durumlarında, teminat karşılığı yapılan iade incelemeye sevk edilecek ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

8

## **22. Artırımlı Teminat Uygulaması ile Nakden İadeler 5 Gün İçinde Gerçekleştirilecektir.**

Yeni düzenlemeyle mevzuatımıza artırımlı teminat uygulaması getirilmiştir. Düzenlemeyle KDV iadelerinin gerçekleştirilme süresinin hızlandırılması amaçlanmıştır.

Buna göre; nakden iadesi talep edilen tutarın **% 120'si** oranında (İTUS "indirimli teminat uygulama sertifikası sahibi mükellefler için **% 60'ı** oranında) banka teminat mektubu verilmesi halinde, iade işlemi **5 iş günü** içinde gerçekleştirilecektir.

**Saygılarımızla,  
Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)**