



KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILDI

A. GİRİŞ

15.02.2017 / 29980 tarih ve No.lu Resmi Gazete 'de yayımlanan 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğiyle KDV uygulamalarında bazı değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler 15.02.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup yapılan değişiklikler ve görüşlerimiz aşağıda olduğu gibidir.

B. KDV TEVKİFATINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Değişiklik Tebliğiyle belirlenmiş alıcılara; “**Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,**” de eklenmiş olup 15.02.2016 tarihinden sonra bu kurumlara yapılan ve belirlenmiş alıcılara münhasır teslim ve hizmetlerde kısmi KDV tevkifatı yapılacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; “**I/C-2.1.3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri**” başlıklı bölümüne eklenen ibareyle; 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. Böylece özel hastanelerde ücretli olarak çalışmayan hekimlerin bu hastanelere verdikleri hizmetler için düzenledikleri fatura/serbest meslek makbuzları işgücü temini olarak kabul edilip tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Bilindiği gibi tevkifata tabi tutulan ancak yapılan tevkifatın yersiz olduğu anlaşılan durumlarda fazla ve yersiz yapılan tevkifatın alıcı ve satıcı tarafından yapılan düzeltmeler sonucunda mükellefe iadesi söz konusudur. Yapılan değişiklik ile fazla ve yersiz olarak yapılan tevkifatta satıcı tarafında yapılan tevkifat nedeniyle iade talep edilmiş ve iade işlemi yapılmış olması halinde düzeltme yapılmadan tevkifattan doğan KDV iadesi yerine getirilecektir.

Tevkifattan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesinde değişiklik yapılmış olup;

- 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,
- işlemlerinden doğan 5.000 TL üzerindeki mahsuben iade talepleri Vergi İnceleme Raporuna (VİR) göre sonuçlandırılacaktır.



-Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri, Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,

- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

hakkındaki işlemlerden doğan mahsuben iadelerde ise; 5.000 TL ve üzerindeki 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.

C. ROAMİNG VE TECİL-TERKİN İŞLEMLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Roaming istisnasının tevsikinde hizmet verilen yurt dışındaki operatörden hizmet alınması durumunda bu şirketin düzenlediği ve işlemin KDV'den istisna olduğunu gösteren faturanın olması durumunda, işlemin karşılıklılık ilkesine uygun bulunduğu ve istisnadan yararlanılabileceği düzenlemesi yapılmıştır.

Tebliğin “**8. İhraç Kayıtlı Satışlarda Tecil-Terkin Uygulaması**” başlıklı bölümünün **8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik** başlıklı bölümünde değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle ihraç kayıtlı mal teslim eden imalatçılar aleyhine oluşan ve ihracatçı tarafından imalatçıya düzenlenen kur farkı faturaları için KDV hesaplanmayacaktır. Bu amaçla düzenlenen kur farkı faturalarına; “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.” ibaresi yazılacak; ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verileceği açıklaması yapılmıştır.

Yeni düzenleme kendi içinde çelişkiler içermekte olup matrahta değişiklik yapan sadece kur farkları mı? Yoksa kur farkı gibi matrahta değişiklik yapan diğer işlemler için ihracatçı tarafından imalatçıya düzenlenecek faturalarda da mı KDV hesaplanmayacaktır? Bu konu net değildir. Bilindiği gibi vade farkı, fiyat farkı, kur farkı ve reklamasyon gibi işlemler KDV matrahında değişiklik yapan işlemlerdir. Tebliğ değişikliğinde sadece kur farklarından bahsetmesi, fiyat farkı, vade farkı, reklamasyon ve benzeri işlemleri saymaması ihraç kayıtlı satışlarda sadece oluşan kur farkları için KDV hesaplanmayacağı izlenimi yaratmaktadır. Diğer taraftan Tebliğde yapılan açıklamada ihracatçı tarafından düzenlenecek kur farkı faturasında yer alacak açıklamada; **“... imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır.”** ibaresinin konması, kur farkı ve benzeri matrahta meydana gelen değişiklikler için KDV hesaplanmayacağı sonucunu doğurmaktadır.

Yeminli mali müşavirliğimize göre ihraç kayıtlı satışlarda imalatçı aleyhine oluşan ve matrahta değişiklik yaratan her türlü işlem; kur farkı, vade farkı, reklamasyon vb. işlemler için de KDV hesaplanmaması yönündedir. Ancak yapılan açıklamalar kafa karıştırıcı nitelikte olduğundan konu hakkında özelge talep edilmesi ve buna göre işlem tesis edilmesinde yarar bulunmaktadır.

Sirküler No :411-2017/4

Sirküler Tarihi :20.02.2017



**AKTİF YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

Diğer taraftan tebliğe eklenen; “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 tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir.” paragrafı ihraç kayıtlı satışlarda iade olunacak KDV tutarının hesabında yeni bir düzen getirmektedir. Bu düzenlemeye göre ihraç kayıtlı satışlarda DİİB ve dahilde işleme izniyle KDV ödenmeksizin temin edilen ürünlerin kullanılması halinde iade edilecek KDV’nin hesabının dışında, ihraç kayıtlı mal tesliminde imalatçı aleyhine matrahta değişikliğin oluşup oluşmadığı da önem kazanmıştır. Yeni düzenlemeyle ihracatçıya ihraç kayıtlı mal teslim eden imalatçıya iade edilecek KDV tutarı imalatçı aleyhine oluşan farkın düşülmesinden sonra kalan matraha malın tabi olduğu KDV oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı aşamayacaktır.

Döviz cinsinden vadeli satışlarda ihraç kayıtlı mal satışı yapan imalatçıları zorlayacak olan bu durum, indirilecek KDV’nin müsait olması ve malın ihracından sonra nakden veya mahsuben iade talep edip iadesi sonuçlandırılan mükelleflerin, mal bedellerinin daha sonradan gelmesi ve matrahta imalatçı aleyhine kur farkı oluşması durumunda fazla KDV iadesi almış olacaktırlar.

Örneğin dahilde işleme belgesi sahibi mükellef (A) sektörel veya dış ticaret sermaye şirketi olmayan ihracatçı (İ)’ye 100.000 TL tutarındaki konfeksiyon ürününü ihraç kayıtlı olarak teslim etmiştir. Teslim edilen mallar aynı ay içinde ihraç edilmiş, mal bedeli de aynı ay içinde tahsil edilmiştir. İmalatçı (A) DİİB sahibi olup ihraç kayıtlı olarak teslim ettiği konfeksiyon ürünlerinin imalatında DİİB kapsamındaki 70.000 TL’lik kumaş kullanmıştır. İhracatçıya ihraç kayıtlı olarak teslim edilen malların bedelinde imalatçı aleyhine 10.000 TL kur farkı oluşmuş olup oluşan kur farkı ihracatçı tarafından imalatçıya KDV hesaplanmaksızın fatura edilmiştir.

İmalatçı (A)’nın KDV iadesi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

İhraç Kayıtlı Teslim Tutarı	100.000,00 TL
Hesaplanan KDV	8.000,00 TL
Tecil Edilebilir KDV	8.000,00 TL
DİİB Nedeniyle İade Sınırı $(100.000-70.000)*18\%$	5.400,00 TL
Kur Farkı Nedeniyle İade Sınırı $(100.000-10.000)*8\%$	7.200,00 TL

KDV Genel Uygulama Tebliğinde 11 Seri No.lu KDV Tebliğiyle yapılan düzenlemeler sonucunda imalatçı (A)’nın indirilecek KDV tutarının müsait olması durumunda kendisine iade edilecek KDV tutarı 5.400,00 TL’yi aşmayacaktır.

Tebliğin II/A-9.1. bölümünün son paragrafının birinci cümlesi değiştirilerek KDVK Geçici 17. maddesi kapsamında yapılan teslimlerde de iade edilecek olan KDV’nin hesabı yukarıda açıklandığı şekilde hesaplanacaktır. Bu kapsamdaki teslimlerde de iade edilecek KDV tutarı; teslim tutarından, yurt içinden ve yurt dışından KDV ödenmeksizin temin edilen malların bedeli düşüldükten sonra kalan müspet farkın genel KDV oranıyla çarpılmasından sonra bulunan tutarı aşamayacaktır.

Tebliğin IV/A-1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV başlıklı bölümün birinci paragrafı kaldırıldı, ikinci paragrafın birinci cümlesi değiştirildi. Bu bölümün ikinci paragrafı (değişiklikten sonra ilk paragrafı) ; "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. Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.” şeklini almıştır.

Birinci paragrafın kalkmasıyla DİİB sahibi mükelleflerin, tüm ihracatçılara KDV hesaplamak suretiyle mal teslim edebilecekleri; ihracatçıların da KDV ödemek suretiyle satın aldıkları (DİİB sahibi imalatçıların KDV ödemeksizin temin edip ürettiği) mallara ait KDV’yi iade talep etmelerinde bir sakınca olmadığı anlamına gelmektedir.

İkinci paragrafta yapılan değişiklik ile daha önceleri hesaplanan KDV ile ödenmeyen KDV üzerinden hesaplanan iade sınırının; ihraç kayıtlı teslim tutarı ile ihraç kayıtlı teslim edilen malların bünyesinde bulunan ve DİİB kapsamında temin edilen malların alış bedeli arasındaki farka genel KDV oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarın dikkate alınarak belirlenmesidir. Aynı şey yukarıda açıkladığımız geçici 17. madde kapsamındaki teslimler için de geçerli ancak geçici 17. madde kapsamındaki teslimlerde yurt içinden veya yurt dışından KDV ödemeksizin temin edilen malların alış bedelinin de hesaba katılmasını gerektirmektedir.

D. ARTIRIMLI TEMİNAT UYGULAMASI

Tebliğin IV KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR başlıklı bölüme **5.6. Artırımlı Teminat Uygulaması** başlığı eklenmiştir. Bu düzenlemeyle YMM KDV iadesi tasdik raporuyla alınabilecek KDV iadelerinde indirimli teminat uygulaması sertifikasına (İTUS) sahip mükellefler nakit iade tutarının %60’ı, diğer mükelleflerde ise nakit iade tutarının %120’si kadar teminat vermeleri ve iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin (YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç) tamamlanması sonrasında iade talepleri beş gün içinde yerine getirilecektir. İadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmemesi halinde, iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

Artırımlı teminat uygulamasında iadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDVİRA, YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde tamamlanacak ve iade 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 edilecektir. Ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verilecektir. Süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre daha verilecektir. Mükellefe verilen bu süreler, teminat mektuplarının iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmayacaktır. Bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Sirküler No :411-2017/4

Sirküler Tarihi :20.02.2017



AKTİF YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK A.Ş.

E. DİĞER DEĞİŞİKLİKLER

Tebliğin II/F-4.9. bölümü başlığıyla birlikte değiştirilmiş ve serbest bölgelere ilişkin olarak yapılan yük taşıma işlerindeki istisnaya açıklık getirilmiştir. 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.

Tebliğin III/B-2.1.1. **Konut Teslimi ve İnşaat Taahhüt işlerinde Uygulanacak KDV Oranı** başlıklı bölümüne eklenen paragrafla konut teslimlerinde faturanın teslimden önce düzenlenmesi halinde, konut tesliminin yapıldığı tarihteki KDV oranının değil de, faturanın düzenlendiği tarihteki KDV oranının esas alınacağı belirtilmiştir.

Tebliğin III/B-3.1.3.1. bölümünde değişiklik yapılarak düşük oranda KDV'ye tabi konut teslimlerinde konutun mütemmim cüzü niteliğindeki; kombi, cam balkon, duş teknesi, duş kabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin KDV'nin yüklenilen KDV hesabına dahil edilebileceği açıklaması yapılmıştır.

Tebliğin III/B-3.2.2. bölümünde yapılan değişikliklerle indirimli orana tabi teslimlerden doğan KDV iadelerinin; organize sanayi gölgelerinden temin edilen elektrik, su, doğal gaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidat borçlarına da mahsup imkanı sağlanmıştır.

Tebliğin III/C-5.6. bölümünde yapılan değişikliklerle alıcı tarafından dava konusu yapılan faturalara ait KDV'nin indirimi, davanın sonuçlandığı yıl sonuna kadar defter kayıtlarına alınması şartıyla indirim konusu yapılabileceği. Ayrıca sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken 2 No.lu KDV beyannamesinin hiç verilmemesi veya eksik verilmesi halinde eksik yapılan tarhiyatın tamamlandığı takvim yılında tarh edilen vergilerin ödenmesi şartıyla indirim konusu yapılabileceği; satıcı tarafından düzenlenmesi gereken faturanın kanuni süresi içinde düzenlenmemesi halinde, alıcının faturanın kanuni düzenleme süresinin son gününü takip eden ay sonuna kadar noterden ihtarname göndermesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı sonuna kadar defter kayıtlarına intikal ettirmesi şartıyla indirim konusu yapılabileceği açıklaması yapılmıştır.

Bilginize sunulur.

Aktif YMM A.Ş.