KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILDI

A. GİRİŞ

04.10.2016 tarih ve 29847 sayılı Resmi Gazete 'de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 7 Seri No.lu Tebliğ yayımlanmıştır. Bundan sonra Değişiklik Tebliği olarak anılacak Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B, II/E, II/F, II/G, III/C, IV/A, ve IV/E başlıklı kısımlarında değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır.

Bu sirkülerimizde KDV Genel Uygulama Tebliğinde 04.10.2016 tarihi itibariyle yapılan değişiklikler ve ilaveler özetlenmeye çalışılmıştır.

B. İSTİSNALAR BAŞLIKLI KISIMDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK VE İLAVELER

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B.ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA İSTİSNA başlıklı bölüme;**11.Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Ham Maddelerin Teslimi İle Yem Teslimlerinde İstisna** eklenmiştir.

Bu bölümde 6663 sayılı Kanunun 13. maddesiyle 3065 sayılı Kanun 13. Maddesine eklenen (ı) bendindeki istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Anılan bent ile 10.02.2016 tarihinden sonra; Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil) teslimi tam istisna kapsamına alınmıştır.

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğine yapılan ilaveyle; yukarıda sayılı mal teslimlerinde uygulanacak istisnanın kapsamı, istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnadan doğan iadenin mahsuben ve nakden iadesine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir. Anılan bent kapsamında doğan iadenin mahsuben iadesi, vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilebilecek; nakden iade talep edilmesi halinde ise nakden iade tutarının 5.000,00 TL'yi aşması halinde aşan miktardaki iade; teminat mektubu karşılığında, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna istinaden yerine getirilecektir. İadenin teminat mektubu karşılığında alınması halinde ise verilen teminat mektubu VİR veya YMM raporu ile çözülebilecektir.

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/E. İNDİRİM VE İADE HAKKI TANINAN DİĞER İSTİSNALAR başlıklı bölümde yer alan 4.Büyük ve Stratejik Yatırımlara İlişkin İstisna başlığı; "**4.Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna"** olarak değişmiş ve istisnanın giriş ve kapsam bölümündeki metin başlığa uygun şekilde değiştirilmiştir. Böylece daha önceleri sadece 500 milyon TL üzerindeki stratejik yatırımlar için geçerli olan ve bu yatırımların bina inşaat harcamaları için

Mecidiyeköy Yolu Cad. No:10 Celilağa İş Merkezi
8. Kat D.33-34 Şişli İstanbul
Telefon:0212 272 11 41 Faks: 0212 266 38 47
www.aktifymm.com

yüklendikleri KDV'nin iadesini öngören düzenleme; değişiklik ile sadece büyük yatırımlar için uygulanacaktır.

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR başlıklı bölümde yer alan **4.7.1. Değerli Maden, Değerli Kâğıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimleri** başlığının birinci ve ikinci paragrafında yer alan tahvil kelimesinden önce gelmek üzere (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil) parantez içi hükmü getirilmiştir. Böylece tahvil ihraç eden şirketlerden tahvil alan ve BSMV mükellefi olmayan tam ve dar mükelleflerin elde ettikleri tahvil faizleri için KDV hesaplanmayacağı veya faiz geliri elde eden dar mükellefler için sorumlu sıfatıyla KDV ödenmeyeceği açıklaması yapılmıştır.

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin yine II/F. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR başlıklı bölümde yer alan **4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı** başlıklı bölümde; **4.19. Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Yapılan Devir ve Kiralama İşlemleri** başlıklı bölümde; **4.21. Finansal Kiralama Şirketleri, Katılım Bankaları ile Kalkınma ve Yatırım Bankalarınca, 6361 sayılı Kanun Kapsamında, Taşınır veya Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi** başlıklı bölümde değişiklik yapılması suretiyle taşınır ve taşınmaz varlıklarını; finansal kiralama şirketine, katılım bankalarına, kalkınma ve yatırım bankalarına devri ve devredilen varlıkların geri kiralanması ile kira süresi sonunda varlık sahibine geri verilmesi işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Aynı istisna varlık kiralama şirketlerine kira sertifikası ihracı amacıyla devredilen ve sözleşme süresi sonunda geri alınan varlıklar için de geçerlidir. İster geri kiralama, isterse kira sertifikası ihracı için devredilmiş olsun, kiralama şirketi veya varlık şirketine devredilen varlığın ilk iktisabında indirim konusu yapılan KDV; indirim yoluyla telafi edilmiş ise bu işlem için herhangi bir düzeltme yapılmayacak, indirim yoluyla telafi edilmemiş ise indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV **"İlave Edilecek KDV"** olarak beyan edilerek gider yazılacaktır. Diğer taraftan taşınır veya taşınmaz varlıklarla hakların 26.06.2016 tarih ve 29813 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 6741 sayılı Kanun ile kurulan Türkiye Varlık Fonu Yönetimi A.Ş.'ye ve bu şirketin gözetimi ve denetimindeki alt fonlara devri, varlıkların bu fon tarafından işletilmesi sonucunda oluşan teslim ve hizmetler de KDV'den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan değişiklik Tebliğiyle **4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı** başlığı altındaki düzenlemede yapılan değişiklik ile hisse senedi ve taşınmazlarını yukarıda sayılan şirketlere; sat-geri kirala veya varlık sertifikası ihracı için devredilip kira veya sözleşme süresi sonunda geri alınmasından sonra bu varlıkların finansal kiralama veya varlık şirketi dışındaki şirketlere satışında iki yıllık istisna süresinin hesabında bu şirketlerde geçen süre de dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesi kapsamında (D) finansal kiralama şirketine devretmiş ve 31/12/2015 tarihinde geri almıştır. (A) Ltd. Şti. bu taşınmazı 5/5/2016 tarihinde satmıştır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alındığı 20/7/2013 tarihi ile satıldığı 5/5/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.

Mecidiyeköy Yolu Cad. No:10 Celilağa İş Merkezi
8. Kat D.33-34 Şişli İstanbul
Telefon:0212 272 11 41 Faks: 0212 266 38 47
www.aktifymm.com

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin yine II/G. GEÇİCİ MADDELERDE YER ALAN İSTİSNALAR başlıklı bölümde yer alan **2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler** başlığına "**İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesi"** de ilave edilerek bu bölgelerde verilen teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alındı. Aynı bölümde yer alan; **3. Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri** başlıklı istisnanın uygulama süresi 31.12.2020 tarihine kadar; **5. Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemine Taşınmaz ve İştirak Hissesi Devri** başlıklı istisnanın uygulama süresi 31.12.2017 tarihine kadar uzatıldı.

C. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM BAŞLIKLI KISIMDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C. İNDİRİM başlıklı bölümün **2. İndirilemeyecek KDV** başlığının genel açıklamalar bölümüne yeni bir açıklama eklenmiştir. Eklenen açıklama ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13 ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 41. Maddesinin (5) fıkrasında yer verilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı durumunda; bu işleme ilişkin KDV'nin de indirim konusu yapılamayacağı açıkça belirtilmiştir. Ancak 3065 sayılı KDV Kanununun 30/d maddesine 6728 sayılı Kanun ile eklenen parantez içi hüküm gereği KDV'nin gümrük idaresine veya sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenmiş olması halinde bu işlem yersiz olarak ödenen KDV'nin iadesi sebebini doğurduğundan gümrük idaresine veya 2 No.lu KDV beyannamesiyle vergi dairesine ödenen KDV'nin mükellefe iadesi yerine indirilecek KDV içinde kalması uygun bulunmuştur.

D. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR BAŞLIKLI KISIMDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK VE İLAVELER

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/A. İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER başlıklı bölümünün **1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Teslimde İade Edilecek KDV** başlıklı bölümünün birinci paragrafı değiştirilmiştir. Değişen paragraf metni; *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."* şeklindedir. KDV Genel Uygulama Tebliğinin değişiklik Tebliğiyle değişmeden önceki metni; *" DİİB sahibi mükellefler, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettikleri malzemeleri kullanarak ürettikleri malları Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslime konu edebilirler."* şeklindedir. Tebliğde değişiklik yapma ihtiyacı hasıl olduğuna ve yapılan değişiklik 04.10.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğine göre; bu tarihe kadar DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin temin edilen hammadde kullanılarak üretilen malları ihracatçıya KDV uygulanmak suretiyle yapılan işlemlerden doğan KDV iadesinin, malları KDV ödeyerek teslim alan ihracatçıya yapılması gerektiği düşüncesindeyiz.

Mecidiyeköy Yolu Cad. No:10 Celilağa İş Merkezi
8. Kat D.33-34 Şişli İstanbul
Telefon:0212 272 11 41 Faks: 0212 266 38 47
www.aktifymm.com

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/A **2.1.1. Mahsup Edilebilecek Borçlar** başlıklı bölümde yapılan değişiklikle mükellefin KDV iadesinden doğan alacaklarının; iade talep eden mükellefin kendi, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortaklarının (komandit şirketlerde sadece komandite ortaklarının) 4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlarına mahsup imkanı kaldırılmıştır.

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/E. ÖZEL ESASLAR başlıklı bölümünün **3.3. Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar** başlıklı bölümünün son paragrafı kaldırılmış bunun yerine mükellefin özel esaslara alınmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı yeni paragraflar eklenmiştir. Mükellefin özel esaslara alınmasına ilişkin usul ve esaslarda yer alan 15 günlük süre 5 güne indirilmiş; vergi dairesinde bu husus ile ilgili olarak bir komisyon oluşturulması ve mükellefin kurulan komisyona davet edilerek kendini savunma hakkı verilmiştir. Değişiklik Tebliğiyle **4.3. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar** başlıklı bölümde yer alan yoklama ve yoklama sonucuna göre özel esaslara almaya ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/E. ÖZEL ESASLAR başlıklı bölümünün **5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat** başlıklı bölümüne bir örnek eklenerek, <u>işlemin gerçekliliğin ispatında bedelin bankalar aracılığıyla yapılmış olması yanında yapılan işlemlerin vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkili olmaması durumunda bankalar aracılığıyla yapılan ödemenin işlemin gerçekliliğinin ispatında geçerli olmayacağı belirtilmiştir.</u>

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/E. ÖZEL ESASLAR başlıklı bölümünün **9.1. Adresinde Bulunamama** başlıklı bölümüne eklenen paragraf ile daha önceden yapılan yoklamalar ile mükellefiyeti VUK 160 maddesine göre re'sen terkin olunan mükellefler için 30 gün ara ile iki defa yoklama yapılmasına gerek kalmaksızın bu mükellefin özel esaslara alınması düzenlemesi getirilmiştir.

Değişiklik Tebliğiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/E. ÖZEL ESASLAR başlıklı bölümüne **13. 3/8/2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu** başlıklı bölüm eklenmiştir. Yapılan düzenleme ile Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile
- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma,
- Beyanname vermeme,
- Adresinde bulunamama,
- Defter ve belge ibraz etmeme

olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında veya 2011 yılından sonra mükellefiyet tesis ettirmişlerse faaliyette bulundukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar, artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılacakları düzenlemesi yapılmıştır.

Bilginize sunulur.

Aktif YMM A.Ş.

Mecidiyeköy Yolu Cad. No:10 Celilağa İş Merkezi
8. Kat D.33-34 Şişli İstanbul
Telefon:0212 272 11 41 Faks: 0212 266 38 47
www.aktifymm.com