

### 2017/9 11 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Yayınlandı

16.02.2017



**Özet:** 11 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile; 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlükte olan KDV Genel Uygulama Tebliği'nin bazı maddeleri değiştirilmiş ve bazı yeni bölümler ise ilave edilmiştir. Tebliğ yayım tarihi olan 15 Şubat 2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

#### Açıklamalar

Söz konusu Tebliğ'de yer alan düzenleme ve değişikliklere ilişkin maddelere aşağıda yer verilmiştir.

**Madde 1-** 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1.) bölümünün üçüncü paragrafının (b) bendinde yer alan " – Bankalar," satırından sonra gelmek üzere " – Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri," satırı eklenmiştir.

Böylece kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulan ve bahse konu tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılar arasına "Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri" de dahil edilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu idarelere kısmi tevkifat uygulanması kapsamındaki hizmet ve teslimde bulunacak olan satıcıların bu hususa dikkat etmeleri gerekmektedir.

**Madde 2 –** Aynı Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.5.2.) bölümünün beşinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

*"Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, 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."*

Bahse konu Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.) İşgücü Temin Hizmetleri bölümünde yer alan bu düzenlemeyle; "insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler" için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

**Madde 3 –** Aynı Tebliğ'in (I/C-2.1.4.3.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

*"Diğer taraftan 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."*

Dolayısıyla, kısmi tevkifat kapsamında olmaması gereken işlemle ilgili alıcı tarafından fazla veya yersiz olarak yapılan KDV tevkifatının ödenmiş ve satıcının bu KDV'nin iadesini almış olması halinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ancak, fazla veya yersiz olarak tevkif edilen KDV ile ilgili bu durumun, satıcıya KDV iadesi yapılmadan önce anlaşılması halinde ise, fazla veya yersiz tevkifata ilişkin satıcıya KDV iadesi yapılmayacak ve bu durumda işlemlerin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekecektir.

**Madde 4 – Aynı Tebliğ'in (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünün sekizinci ve onuncu paragrafları sırasıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

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

*"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."*

- Böylece aynı Tebliğ'in (I/C-2.1.3) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan hizmetlerden;
  - 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,

ile ilgili 5.000 TL. ve üzerindeki mahsuben iade taleplerinin vergi inceleme raporu (VİR) ile yerine getirileceği ifade edilmiş olmaktadır.

Böylelikle daha önce Tebliğ'de, "sadece teminat ve/veya VİR sonucuna göre" olarak yer alan bu düzenleme, teminat mektubuna yönelik ifadelerle birlikte VİR sonucuna göre, ibarelerinin kaldırılması ile değiştirilmiş ve 5.000 TL üzerindeki mahsuben iade taleplerinin, teminat mektubu verilmeden doğrudan VİR ile yerine getirileceği ifade edilmiştir.

- Bunun yanı sıra yine aynı Tebliğ'in (I/C-2.1.3) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan diğer hizmetlerden;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,

- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,

- Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

ile ilgili 5.000TL ve üzerindeki mahsuben iade taleplerinin vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirileceği ifade edilerek, iadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 5.000 TL'yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebinin yerine getirileceği ve teminatın, YMM raporu sonucuna göre çözüleceği belirtilmiştir. Böylelikle daha önce bu hizmetlere ilişkin 5.000TL ve üzerindeki mahsuben iade taleplerinde 5.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi ve bu teminatın VİR raporu sonucuna göre çözümlenmesi uygulamasına son verilmiştir.

Uygulamadaki bu değişikliklerin, VİR sonucuna göre çözümlenmesi beklenen teminat mektuplarının mükellefe tesliminde yaşanan gecikmelerden kaynaklandığı ve bunun önlenmesi amacıyla yapıldığı düşüncesindeyiz.

**Madde 5** – Aynı Tebliğin (II/A-3.3.) bölümünün birinci paragrafının sonuna aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

*"Bu belgenin alınmadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçer. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede karşılıklı uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizlerin mükelleften aranacağı tabiidir."*

Böylece Roaming Hizmetlerine ilişkin istisnanın tevsikinde, istisnanın ilgili ülke itibarıyla karşılıklı uygulandığına dair resmi makamlardan alınması gereken belgenin alınmadığı durumlara ilişkin açıklama getirilerek, bu durumdan doğan KDV iadesi taleplerinde, mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneğinin de bu belgenin yerine geçeceği belirtilmiştir.

**Madde 6** – Aynı Tebliğ'in (II/A-8.9.) bölümünün birinci paragrafı aşağıda yer alan ilk paragraftaki şekilde değiştirilmiş, aşağıda yer alan diğer paragraflar aynı bölüme sırasıyla ikinci ve üçüncü paragraf olarak eklenmiştir.

*"3065 sayılı Kanun'un (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 Kanunu'nun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç 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 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 tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir."*

Bu düzenlemeyle, 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesine göre ihraç kayıtlı teslimde bulunan imalatçılar aleyhine ortaya çıkan kur farkları için, ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada, KDV hesaplanmayacağı ve buna ait bir şerhin faturada yer alacağı hükme bağlanmıştır. Böylelikle daha önce imalatçılar aleyhine ortaya çıkan kur farklarına istinaden ihracatçılar tarafından KDV'li fatura düzenlenmesine yönelik uygulamadan vazgeçilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca, imalatçılar tarafından bu teslimlere yönelik olarak yapılacak KDV iadesi taleplerinde matrahta meydana gelen bu değişikliğin dikkate alınması gerektiği ve dolayısıyla bahse konu KDV iadesi tutarının ihraç 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.

**Madde 7 –** Aynı Tebliğ'in (II/A-9.1.) bölümünün son paragrafının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"Öte yandan, 3065 sayılı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç 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."*

Böylece, daha önce DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarına ilişkin olarak, ihraç kayıtlı teslim ettiği mallara ilişkin tahsil etmediği KDV tutarından, daha önce bu malların üretimi için DİİB kapsamında temin ettiği girdilere ilişkin ödemediği KDV tutarının düşülerek iadenin hesaplanmasına ilişkin sınırlama yerine, bu teslim ilişkisi KDV iadesi taleplerinde, bahse konu mal bedelleri arasındaki farka genel KDV oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarın aşılması uygulanmasına geçilmiştir.

DİİB kapsamında girdi temin edilerek üretilen ve ihraç kayıtlı satılan indirimli orana tabii mallara ilişkin iade tutarını da sınırlandırmış olan eski hesaplama yönteminden vazgeçilmesi, tebliğde verilen örneklerin de uygulanabilirliği açısından yerinde bir değişiklik olmuştur.

**Madde 8 –** Aynı Tebliğ'in (II/F-4.9.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

#### **"4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri**

*3065 sayılı Kanun'un (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, 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 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.

**Örnek 1:** Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanun'un (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 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."

Bilindiği üzere, 24 Kasım 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6761 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (ı) bendinde yer alan "Serbest bölgelerde verilen hizmetler" ibaresi " Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri" şeklinde değiştirilerek, bu kapsamdaki yük taşıma işleri de KDV'den istisna edilmişti.

Bahse konu tebliğdeki bölüm, istisna maddesindeki bu değişikliği kapsayacak şekilde güncellenmiş ve istisnanın pratiğine yönelik örnek verilmiştir.

**Madde 9 –** Aynı Tebliğ'in (III/B-2.1.1.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "Kanunu51", "Kanunu52" ve "Kanunu'nun53" ibareleri sırasıyla "Kanunu", "Kanun" ve "Kanunu'nun" olarak değiştirilmiş ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

*"3065 sayılı Kanun'un (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.*

*Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, 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."*

Bu düzenlemeyle son dönemde konut teslimlerine ilişkin KDV oranlarında yapılan ve belli sürelerde uygulanacağı ifade edilen değişikliklere paralel tebliğde açıklama yapılarak, konutun tesliminden önce düzenlenen fatura dönemindeki KDV oranı ile konutun fiilen teslim edildiği dönemde geçerli olan KDV oranlarının farklı olabileceği hususuna dikkat çekilmiş ve bu durumun varlığı halinde, KDV yönünden fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinden hareketle, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranının esas alınacağı ifade edilmiştir.

**Madde 10 –** Aynı Tebliğ'in (III/B-3.1.2.) bölümünün altıncı paragrafının birinci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

**Madde 11** – Aynı Tebliğ'in (III/B-3.1.3.1.) bölümüne ilişkin "Örnek 1"de yer alan "mobilya," ibaresinden sonra gelmek üzere "perde, avize," ibaresi, "Örnek 1"in sonuna ise aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

*"Diğer taraftan 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."*

Böylece indirimli orana tabi konut teslimlerinden doğan KDV iadesi tutarının hesabına dahil edilebilecek ve edilemeyecek bazı eşyalara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

İlgili bölümde Örnek 1'de yer alan eşyalara yapılan ilave ile "perde ve avize"nin de konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılacak eklenti niteliğinde olmasından hareketle, bahse konu eşyaların konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Bunun yanı sıra eklenen paragrafla, 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'nin ise iade hesabına dahil edilebileceği belirtilmiştir.

**Madde 12** – Aynı Tebliğ'in (III/B-3.2.1.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "mahsup talepleri" ibaresi "mahsuben iade talepleri YMM raporu," şeklinde değiştirilmiştir.

**Madde 13** – Aynı Tebliğ'in (III/B-3.2.2.) bölümünün birinci paragrafında yer alan "doğalgaz borçlarına" ibaresi "doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına" şeklinde değiştirilmiş olup, aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

*"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 yukarıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir."*

Böylelikle, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacağının, mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar dahil vergi borçları, SGK prim borçları, %51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup imkanının yanı sıra, organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına da mahsubu mümkün hale getirilmiştir.

**Madde 14** – Aynı Tebliğ'in (III/B-3.3.) bölümünün yedinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesine ilişkin olarak, Tebliğ'in (III/B-3.3) "Yılı İçinde İade Edilemeyen Vergilerin İadesi" bölümünde yer alan;

*"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."* paragrafı tebliğden kaldırılmıştır.

Bu konuya, Tebliğ'de (11 seri no'lu değişiklik Tebliği'nin 16. maddesindeki düzenlemeyle) ayrı bir başlık halinde ayrıca yer verilmektedir. (bkz: Madde 16)

**Madde 15** – Aynı Tebliğ'in (III/B-3.4.1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"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."

Böylece aynı işlemin, hem indirimli orana tabi olması, hem de kısmi tevkifat uygulanması durumunda gerçekleştirilecek iade taleplerine yönelik KDV iadesinin hesabına ilişkin olarak yapılan bu yeni düzenleme ve açıklamalı örnekle birlikte, bahse konu işlemlere ait iade hesabındaki belirsizlik giderilmiştir.

**Madde 16** – Aynı Tebliğ'in (III/B-3.4.7.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

#### **"3.4.8. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade**

*İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının, vergi inceleme raporuna göre Tebliğ'in (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."*

Bu düzenlemeyle, Madde 14 ile kaldırılan bölüm, yenilenerek tebliğe ayrı bir başlıkla eklenmiş ve indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesi alacağının mahsuben iadesinde, mahsup işleminin VİR dışında kalan diğer belgelerin tamamlanmış olması halinde teminat aranmadan yerine getirileceği hususuna yer verilmiştir. VİR'de 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 hesaplanmayacağı da yinelenmiştir.

**Madde 17** – Aynı Tebliğ'in (III/B-3.6.) bölümünde yer alan Tabloların (Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3) altıncı sütunlarında yer alan "önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı" ibaresi "önceki dönem sonu iadeye esas KDV tutarı" olarak değiştirilmiştir.

**Madde 18** – Aynı Tebliğ'in (III/C-5.6.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir. "Diğer taraftan, 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 yapılabilir.

*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.*

*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."*

Tebliğ'in KDV indirimine ilişkin bölümüne ilave edilen bu düzenlemeyle;

- Alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle, ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV'nin davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kayıt şartıyla,
- Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmaması, eksik yapıldığının tespiti veya sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi durumunda, ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin,
- Satıcı tarafından zamanında düzenlenmediği için alıcı tarafından fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde, noterden ihtarname gönderilmesi üzerine düzenlenecek faturada gösterilen KDV'nin, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla,

indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

Böylelikle, vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı takvim yılı aşıldıktan sonra belgeye bağlanan ya da ödenen katma değer vergilerinin indirimine imkan tanınan bazı istisnai haller belirlenmiştir.

İndirilecek KDV'ye yönelik bahse konu düzenlemenin, ticari hayatta benzer konularda sıkıntı yaşayan mükellefler açısından olumlu bir gelişme olduğu kanaatindeyiz.

**Madde 19** – Aynı Tebliğ'in (IV/A-1.5.) bölümünün birinci paragrafı yürürlükten kaldırılmış, ikinci paragrafının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"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."*

Daha önce yayımlanan 7 ve 8 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğlerle, DİİB kapsamında KDV'siz olarak alınan girdiler ile üretilen malların ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi halinde, bu malların ihracatçıları tarafından (dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri hariç) ihracına ilişkin olarak KDV iadesi alınamayacağına ilişkin olarak yapılan düzenleme kaldırılmıştır.

Ayrıca, 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 aşamayacaktır.

**Madde 20** – Aynı Tebliğ'in (IV/A-4.) bölümünün beşinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.



"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."

Bu düzenlemeyle, daha önce Tebliğ'de belirtilen açıklamalar netlik kazanmış ve belirtilen süreye uyulmadığı durumda incelemeye sevk edileceği hususu açık bir şekilde Tebliğ'e eklenmiştir.

**Madde 21** – Aynı Tebliğ'in (IV/A-5.) bölümünün sonuna başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

#### **"5.6. Artırımlı Teminat Uygulaması**

*İade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin Tebliğ'in (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 Tebliğ'in 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.*

*İadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDV'RA, YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde tamamlanır. İade 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 edilir.*

*Ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verilir. Süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre verilir. Mükellefe verilen bu süreler, teminat mektuplarının iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmaz. Bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır."*

Bu düzenlemeyle, teminat mektubu karşılığı nakden iadelerde, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için %60'ı oranında) banka teminat mektubu verilmesi halinde iade işlemlerinin 5 gün içerisinde yapılması öngörülmektedir.

Bunun yanı sıra, iadeye ilişkin YMM raporunun ibrazı halinde de tüm kontrollerin 2 ay içerisinde tamamlanacağı ve herhangi bir eksiklik/olumsuzluk olmaması halinde teminat mektuplarının YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde mükellefe iade edileceği ifade edilmiştir.

Ancak herhangi bir eksiklik/olumsuzluk durumunda bu durumun giderilmesi için 30 günlük süre verileceği, süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefler için 30 günlük ek süre daha verileceği ve bu sürelerin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Yeni getirilen bu düzenlemede yer alan süreler dikkate alındığında, artırılmış teminat uygulamasıyla mükelleflerin nakden iade işlemlerinin hızlandırılmasının amaçlandığı görülmektedir. Bahse konu düzenleme, mükellefler açısından oldukça önemli bir gelişmedir.

**Madde 22** – Aynı Tebliğin (IV/A-6.) bölümünün;

a) Birinci paragrafında (iii) sırasından sonra gelmek üzere aşağıdaki sıra eklenmiş,

*"iv. Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi"*

b) İkinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

*"Yukarıda dördüncü sıra kapsamında, iade talebinin incelemeye sevkı Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkündür. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür."*

Bu düzenlemeyle, Vergi İnceleme Raporu ile İade'ye alışkın yeni düzenlemeler getirilerek, Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi sonucunda incelemeye sevk edilen mükelleflerin iade taleplerinin, iadesi talep edilen tutarın % 120'si oranında banka teminat mektubu verilerek yapılabileceği ve teminat mektubunun da vergi inceleme raporuyla çözüleceği hükme bağlanmıştır. Ancak incelemeye sevk, mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların, YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkün olacağı da belirtilmiştir.

**Madde 23** – Aynı Tebliğin (IV/E-1.3.) bölümünün dördüncü paragrafında yer alan "(IV/E/3.4), (IV/E/3.5)," ibaresi "(IV/E/3.2), (IV/E/3.3)," olarak değiştirilmiştir.

**Madde 24** – Aynı Tebliğin (IV/E-2.2.) bölümünün ikinci paragrafındaki "(IV/E/3.4), (IV/E/3.5)," ibaresi "(IV/E/3.2), (IV/E/3.3)," olarak değiştirilmiştir.

Tebliğ yayımı tarihi olan 15 Şubat 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ek- [Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 11\)](#)

Saygılarımızla,

**Bize Ulařın**

Vergi Hizmetleri  
Yetkin Yeminli Mali Mũřavirlik A.ř.

**KPMG İstanbul Ofis**

Kavacık, Rũzgarlı Bahçe Mahallesi  
Kavak Sokak, No; 29  
Beykoz 34805 İstanbul  
Tel. +90 (216) 681 91 00  
Fax. +90 (216) 681 91 91

**KPMG Ankara Ofis**

Paragon Tower  
Kızılırmak Mah.  
Ufuk Üniversitesi Cad. No: 8  
Çukurambar, Ankara  
Tel :+90 (312) 491 72 31  
Fax : +90 (312) 491 71 31

**KPMG İzmir Ofis**

Heris Tower, Akdeniz Mah.Şehit  
Fethi Bey Cad. No:55 Kat:21 D:34  
Alsancak-Konak / İZMİR  
Tel : +90 (232) 464 20 45  
Fax : +90 (232) 464 21 45



Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Doğru ve zamanında bilgi sağlamak için çalışmamıza rağmen, bilginin alındığı tarihte doğru olduğu veya gelecekte olmaya devam edeceği garantisizdir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir.

© 2017 Yetkin Yeminli Mali Mũřavirlik A.ř., bir İsviçre kuruluşu olan KPMG International Cooperative'e bağı bağımsız üye firmalardan oluşan KPMG ağına üyesi bir Türk şirkettir. Tüm hakları saklıdır.

KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır.