

No: 2017/21**Tarih:** 20.02.2017

Konu : Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No:11), 15 Şubat 2017 tarihli ve 29980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Özet : 15/02/2017 tarihli ve 29980 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde; serbest bölgelere ilişkin yük taşıma işleri, KDV iadelerinde artırımlı teminat uygulaması konularında düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğde ana başlıkları itibarı ile;

- ✚ Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri, kısmi KDV tevkifatı uygulamasında “belirlenmiş alıcılar” kapsamına dahil edilmiştir.
- ✚ İnsan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmeti ifa eden hekimlerin (veteriner hekimler dahil) KDV mükellefi olan veya belirlenmiş alıcılar kapsamına giren hastane, klinik gibi sağlık kuruluşlarına verdiği bu hizmetler için düzenlediği fatura, serbest meslek makbuzu gibi belgelerde hesapladığı KDV için tevkifat uygulanmayacaktır.
- ✚ Konut tesliminden önce teslim ilişkili faturanın düzenlenmesi,
- ✚ KDV’de indirimin zamanı bölümünde değişiklik yapılmıştır.
- ✚ Serbest bölgelere ilişkin yük taşıma işlerinde KDV istisnası uygulaması,
- ✚ KDV Genel Uygulama Tebliği’nin kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin bazı bölümlerinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.
 - Kısmi tevkifat uygulamasındaki belirlenmiş alıcıların kapsamı genişletilmiş; büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri de tevkifat uygulayacak alıcılar kapsamına dahil edilmiştir.
 - 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.
 - Alıcı tarafından beyan edilip ödenmiş olan fazla veya yersiz tevkif edilen KDV’nin iadesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.
 - Kısmi tevkifat uygulanan hizmetlere ilişkin 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri için teminat seçeneği kaldırılmıştır. Tevkifat uygulanan hizmetlere ilişkin 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade taleplerinde, YMM raporu ile talep edilen iadelerin 5.000 TL’yi aşan kısmı için verilen teminatın YMM raporuna göre çözüleceği

belirtilmiştir.

- ✚ İndirimli orana tabi konut teslimlerinde iade hesabına dahil edilmeyecek harcamalara “perde ve avize” ibareleri eklenmiştir. Diğer taraftan 150 m²'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.
- ✚ Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir.
- ✚ İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacakları, mükelleflerin organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına da mahsup edilebilecektir.
- ✚ Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) sahibi mükellef tarafından belge kapsamında KDV ödemedi yurt içi ve ya yurt dışından temin edilen girdilerle üretilen malların ihraç edilmek üzere aracı ihracatçılara KDV'li teslimi ve ihracatçıların da ödedikleri bu vergileri iade konusu yapmaları, eskiden olduğu gibi mümkün hale gelmiştir.
- ✚ İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı aleyhine meydana gelen kur farkları nedeniyle ihracatçılar tarafından düzenlenen faturalarda KDV hesaplanmayacaktır.
- ✚ İncelemesiz ve teminatsız nakden iade sınırını aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerde, iadesi talep edilen tutarın % 120'si oranında (İndirimli Teminat Uygulama Sistemi'ne-İTUS tabi mükellefler için % 60) banka teminat mektubu verilmesi halinde, iade işlemi 5 iş günü içinde yerine getirilecektir. Teminat mektubunun iadesine ilişkin YMM raporunun en geç, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No:11), yayımı tarihi olan, 15 Şubat 2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

1. Büyükşehir Belediyelerinin Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Belirlenmiş Alıcılar Kapsamına Dahil Edilmesi

Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri, kısmi KDV tevkifatı uygulamasında “belirlenmiş alıcılar” kapsamına dahil edilmiştir. Bu düzenleme gereği Büyükşehir belediyeleri, Tebliğde belirlenen bazı alımlarında KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

2. Doktorların ve Veteriner Hekimlerin Hizmetlerinde KDV Tevkifatı Uygulanmaması

İnsan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmeti ifa eden hekimlerin (veteriner hekimler dahil) KDV mükellefi olan veya belirlenmiş alıcılar kapsamına giren hastane, klinik gibi sağlık kuruluşlarına verdiği bu hizmetler için düzenlediği fatura, serbest meslek makbuzu gibi belgelerde hesapladığı KDV için tevkifat uygulanmayacaktır.

3. Uluslararası Roaming Anlaşmalarında İstisnanın Belgelendirilmesi

Uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları kapsamında yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de

verilen roaming hizmetlerinde KDV istisnasının tevsikinde, yurt dışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ibraz edilmektedir. 11 Seri No.lu Tebliğle, bu belgenin alınamadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneğinin de bu belgenin yerine geçmesi uygun görülmüştür. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizler mükelleften aranacaktır.

4. Konut Tesliminden Önce Faturanın Düzenlenmesi

KDV Kanunu'nun 10. maddesinde, malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olayın fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

15 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri numaralı Genel Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı" bölümünde değişiklik yapılmıştır. Konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranına ilişkin olarak getirilen değişiklik uyarınca, konut teslimine ilişkin faturanın konut tesliminden önce düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olayın faturanın düzenlenmesi anında meydana geleceği ve faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, 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 KDV oranı esas alınarak hesaplanan KDV'ye ilişkin olarak, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile teslimi % 18 oranında KDV'ye tabi olan konutların 30 Eylül 2017 tarihine kadar teslimlerinde KDV oranının % 8 olarak uygulanacağı belirtilmişti. Buna göre; **konut tesliminden önce teslim ilişkine ilişkin faturanın düzenlenmesi halinde, faturanın düzenlendiği tarih itibarıyla geçerli olan KDV oranı uygulanacaktır.**

5. Takvim Yılı Geçtikten Sonra KDV İndirimi Yapılması

15 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri numaralı Genel Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/C-5.6. İndirimin Zamanı" bölümünde değişiklik yapılmıştır. Buna göre;

- Alıcısı tarafından reddedilip dava konusu yapılan faturalarda gösterilen KDV, belgelerin davanın sonuçlandığı yıl kayıtlara alınması şartıyla aynı yıl içerisinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Sorumlu sıfatıyla beyana konu KDV'nin beyanının hiç yapılmadığı veya eksik yapıldığının tespit edilmesi veya kanuni süresi sonunda mükellef tarafından beyan edilmesi üzerine, tarh edilen vergilerin ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılının aşılmaması şartıyla, ödenen bu vergi indirim konusu yapılabilecektir.
- Satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, fatura düzenleme süresinin son gününü içine alan vergilendirme dönemi içerisinde alıcı tarafından noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturadaki KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde

kayıtlara alınmak şartıyla indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

Söz konusu değişiklik ile yukarıda sayılan durumlarda, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılsa da kullanılabileceği açıklanmıştır.

6. Serbest Bölgelere ilişkin Yük Taşıma İşlerinde KDV İstisnası Uygulaması

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den istisna tutulmakta ancak taşımacılık hizmetleri de dahil olmak üzere yurt içinden serbest bölgeye ve serbest bölgeden yurt içine verilen hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktaydı.

24.11 2016 tarihi itibarıyla 6761 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine, "verilen hizmetler" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri" ibaresi eklenmiştir. Buna göre serbest bölgelere yapılan ya da serbest bölgelerden ihraç amaçlı yapılan yük taşıma işleri de KDV'den istisna tutulmuştur.

15 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri numaralı Genel Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/F-4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler" bölümünde yukarıdaki Kanun değişikliğine ilişkin açıklamalar yapılmış, söz konusu istisnanın kapsamı belirlenerek bazı örnekler verilmiştir. Buna göre;

- Serbest bölge içinde ifa edilen hizmetler KDV'den istisnadır.
 - Serbest bölgeden yurt içindeki bir limana ya da gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır.
 - Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılan malların yurt içinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması KDV'den istisnadır.
 - Serbest bölgeden yurt içine yapılacak yük taşıma işleri ihraç amaçlı olarak değerlendirilmeyecek ve KDV'ye tabi olacaktır.
- Öte yandan, ihraç amaçlı yük taşıma işleri dışındaki hizmetler için eski uygulama devam etmekte yani yurt içinden serbest bölgelere ve serbest bölgelerden yurt içine verilen hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır.

7. Kısmi Tevkifat Uygulaması İle İlgili Düzenlemeler

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde kısmi tevkifat ile ilgili açıklamalara yer verilmiş; Tebliğ'in "I/C-2.1.3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" bölümünde tevkifat uygulamakla yükümlü alıcılar iki grup halinde sayılmıştır. Bunlardan birinci grup KDV mükellefleri olup, ikinci grup "belirlenmiş alıcılar" olarak tanımlanmıştır.

11 seri numaralı Tebliğ'le getirilen düzenleme ile belirlenmiş alıcıların sıralandığı listede "Bankalar," satırından sonra gelmek üzere "Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri," satırı eklenmiştir. Böylece, belirlenmiş alıcıların kapsamı genişletilmiş; büyükşehir belediyeleri ve su kanalizasyon idareleri de tevkifat yapmakla yükümlü alıcılara dahil edilmiştir.

2. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne eklenen paragraf uyarınca, kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış; insan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacağı belirtilmiştir.

3. Kısmi tevkifat uygulamasında fazla ve yersiz tevkif edilen KDV'nin iadesine ilişkin prosedürlerin yer aldığı, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi" bölümünde değişiklik yapılmıştır.

Bu değişiklik uyarınca, 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 yapılmayacaktır. Bu durumda, işlemlerin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak ayrıca aşağıdaki örnek verilmiştir:

"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. Kısmi tevkifat uygulamasıyla ilgili mahsuben iade taleplerine ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri" bölümünde değişiklik yapılmıştır. Buna göre;

- "5.000TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. 5.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür." şeklindeki sekizinci paragraf "5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir." olarak;

- "5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 5.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür." şeklindeki onuncu paragraf ise "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." olarak değiştirilmiştir.

Sekizinci paragrafta yapılan değişiklik ile teminat karşılığı mahsuben iade seçeneği kaldırılmıştır. Mahsup talepleri sadece vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Onuncu paragrafta yapılan değişiklikle, iadenin YMM raporuyla talep edilmesi ve 5.000 TL'yi aşan

kısım için teminat verilmesi halinde iade talebinin yerine getirileceği hususuna açıklık getirilmiştir.

8. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulamasına İlişkin Değişiklikler

8.1. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması" bölümünün aşağıda yer verilen altıncı paragrafının birinci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır:

"İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır."

Buna göre, indirimli orana tabi konut teslimlerinde yılı içerisinde nakit iade imkanının getirilmesinden sonra anlamını yitiren cümle Tebliğ'den çıkarılmıştır.

8.2. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-3.1.3.1. Genel Olarak" başlıklı bölümündeki "Örnek 1"de yer alan "mobilya," ibaresinden sonra gelmek üzere "perde, avize," ibaresi; "Örnek 1"nin sonuna ise aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

"Diğer taraftan 150 m²'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."

Yapılan bu değişikliklerle, indirimli orana tabi konut teslimlerinde iade hesabına dahil edilmeyecek harcamalara "perde ve avize" ibareleri eklenmiştir.

Diğer taraftan, eklenen yeni bir paragrafla, indirimli orana tabi konut teslimlerinde iade KDV hesabına dahil edilebilecek ve uygulamada tereddüt yaratan bazı harcamalar tek tek sayılmıştır. İade hesabına dahil edilebilecek bu harcamalar örnek mahiyetinde sayılmış olup; benzer harcamaların da aynı işleme tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

8.3. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-3.2.1. Genel Olarak" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "mahsup talepleri" ibaresi "mahsuben iade talepleri YMM raporu," şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, söz konusu paragraf aşağıda yer verilen hale getirilmiş; 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade taleplerinin YMM raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirileceği belirtilmiştir.

"Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir, talep belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır."

8.4. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-3.2.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar" başlıklı 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; 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."

Getirilen yeni düzenleme ile mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade alacaklarını mahsup edebilecekleri borçların kapsamı genişletilmiştir.

8.5. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-3.3. Yılı İçinde Nakden İade İşlemi" bölümünün aşağıda yer verilen yedinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

"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."

Konuyla ilgili olarak 11 seri numaralı Tebliği'nin 16. maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-3.4.7. Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları" bölümünden sonra gelmek üzere "3.4.8. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade" başlıklı aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"3.4.8. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade

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."

8.6. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/B-3.6. Açıklamalı Örnek" bölümünde yer alan Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3'ün altıncı sütunlarında yer alan "ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI" ibareleri "ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI" olarak değiştirilmiştir.

Böylece, sütunlara yazılan tutarları daha iyi ifade eden başlıklar tercih edilmiştir.

9. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) İlişkin Değişiklikler

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) kapsamında KDV ödemeksizin temin edilen girdilerle üretilen malların, alıcıdan KDV tahsil edilerek teslim edilmesinin mümkün olmadığı, buna rağmen bu şekilde bir teslim olması halinde ihracatçılara bu teslim nedeniyle yüklenilen KDV'nin iade edilemeyeceği açıklamıştı. Daha sonra yayımlanan 8 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri bu uygulamanın dışında tutulmuştu.

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile getirilen düzenleme henüz sonuçlanmamış geçmiş dönem iade taleplerinde de uygulanacak şekilde yorumlanmıştır. Bu nedenle birçok mükellefin 4 Ekim 2016 tarihinden önceki dönemlere ait iade talepleri yerine getirilmemiştir. Düzenlenmenin yürürlükten

kaldırılmasıyla yaşanan bu tür sorunlar çözüme kavuşturulmuştur.

11 seri numaralı Genel Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/A-1.5) numaralı bölümünün konuya ilişkin birinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece istisnasız tüm mükellefler açısından 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği öncesi uygulamaya dönülmüştür.

Buna göre; DİİB sahibi mükellef tarafından belge kapsamında KDV ödemedi yurt içi ve ya yurt dışından temin edilen girdilerle üretilen malların ihraç edilmek üzere aracı ihracatçılara KDV'li teslimi ve ihracatçıların da ödedikleri bu vergileri iade konusu yapmaları mümkün hale gelmiştir.

10. İhraç Kayıtlı Teslimlerde İmalatçı Aleyhine Meydana Gelen Kur Farklarının Durumu

KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki mevcut düzenlemeye göre, ihraç kayıtlı teslimlerde imalatçı aleyhine meydana gelen kur farkları için ihracatçı tarafından düzenlenen faturalarda KDV hesaplanmakta, bu tutar ihracatçı tarafından "hesaplanan KDV" imalatçı tarafından da "indirim KDV" olarak beyan edilmekteydi.

İmalatçı aleyhine meydana gelen kur farklarının KDV'ye tabi tutulması nedeniyle imalatçılara yapılacak KDV iade hesaplamalarında bu tutarlar imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişiklik olarak kabul edilip iade tutarında düzeltme yapıp yapılamayacağı konusunda tereddütler mevcuttu. (İmalatçı aleyhine meydana gelen kur farkları nedeniyle iade tutarında bir düzeltme yapılmasına gerek olmadığı şeklindeki mülga KDV Tebliğlerinde yer alan düzenlemeye KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer verilmemişti.)

15 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri numaralı Genel Tebliğ'in 6. maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/A-8.9) numaralı bölümünün birinci paragrafı değiştirilmiş ve iki yeni paragraf eklenmiştir. Yapılan bu düzenleme ile ihraç kayıtlı teslimlerde imalatçı aleyhinde meydana gelen kur farkı nedeniyle ihracatçı tarafından düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanması uygulaması sonlandırılmıştır.

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 düşülecektir.

11. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi'ne (İTUS) İlişkin Değişiklikler

11 seri numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca; incelemesiz, teminatsız nakden iade sınırını aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerde, iadesi talep edilen tutarın % 120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde, iade işlemi 5 iş günü içinde yerine getirilecektir. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi'ne (İTUS) tabi mükellefler için teminat oranı % 60 olarak uygulanacaktır.

Bu uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin yerine getireceği şartlar Tebliğ'de aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- ❖ Uygulama, incelemesiz, teminatsız nakden iade sınırının üzerinde ve işlem türü itibarıyla

YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla yerine getirilecek nakden iade talepleri için geçerlidir.

- ❖ İade talep dilekçesi ve ekinde Tebliğ'in ilgili bölümlerinde her işlem türü için ayrı ayrı belirlenen belgelerin verilmesi zorunludur. İade talebi bu belgelerin ve teminat mektubunun eksiksiz tamamlandığı tarih itibarıyla geçerli olacak ve 5 günlük süre bu tarihte başlayacaktır.

Vergi dairelerinin, ibraz edilen belgelerin Tebliğ'de sayılanlara göre tamam olup olmadığını kontrol edeceği, belgelerin içeriğine yönelik bir inceleme yapmayacağı, bu tür kontrollerin teminat mektubunun çözümü aşamasında yapılacağı anlaşılmaktadır.

Teminat mektubunun iadesine ilişkin YMM raporunun en geç, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmesi gerekir. Bu süre içerisinde verilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

YMM raporunun ibrazı üzerine yapılacak işlemler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- İadeye ilişkin YMM raporunun ibrazı üzerine vergi dairesi tarafından yapılması gereken kontroller en geç iki ay içerisinde tamamlanacaktır.
- Bu kontroller neticesinde herhangi bir eksiklik/olumsuzluk tespit edilmemesi halinde YMM raporunun vergi dairesine teslim edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içerisinde teminat mektubu mükellefe iade edilecektir.
- Raporla ilgili eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksiklik/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük bir süre verilecektir. Eksiklik/olumsuzluğun bu süre içerisinde giderilmemesi halinde 30 günlük bir ek süre daha verilecektir.
- Verilen bu süreler iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmayacaktır.
- Eksiklik/olumsuzluğun verilen ek süre içerisinde de giderilmemesi halinde, haksız iade edilen tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranacaktır.

Bu düzenlemelere göre artırılmış teminat uygulaması kapsamında ibraz edilen YMM raporları maksimum 4 ay içerisinde sonuçlandırılacaktır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.