

**No:** 2016/45

**Tarih:** 30.05.2016

**Konu:** *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, (Seri No.6) 21.5.2016 tarihli ve 29718 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.*

**Özet:** *21.5.2016 tarihli ve 29718 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler;*

*-Uluslararası şirketlerin karşılaştıkları ve ithalat matrahında ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalara bağlı olarak yaşanan indirim KDV sorunu çözüme kavuşturulmaktadır. Yapılan düzenleme ile mükellefler tarafından Hazineye intikal etmiş olan verginin indirim hesaplarına alınmasına izin verilmek suretiyle hem mükellefler nezdinde gereksiz tarhiyatlar önlenmekte, hem de fazla ödenen verginin iadesi, indirim yoluyla gerçekleştirilmektedir.*

*-Uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetlerde istisnaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Ayrıca, uluslararası kuruluşların yönetici kadrolarında yer alan mensuplarının ödemiş oldukları KDV'nin nasıl iade edileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.*

*-Mücbir sebepten yararlanan ve vergi ödevleri ertelenen mükelleflerin kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat yapmamaları gerektiği açıkça ifade edilerek tevkifatlı işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde yaşanan sorunlar giderilmektedir.*

*-Orman ürünlerini Orman Genel Müdürlüğüne bağlı işletme müdürlüklerinden alanlar tarafından tesliminde de tevkifat uygulaması kaldırılmaktadır.*

*-KDV Genel Uygulama Tebliğinin daha açık ve anlaşılır olmasını teminen Tebliğde yer alan ve yanlış anlaşılmalara neden olan bazı ifadeler değiştirilmektedir. Önemli hususlar ana hatları ile aşağıda yer almaktadır.*

## 1. Fazla ve Yersiz Ödenen Verginin İadesi

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi" başlıklı I/C-1.1.2. bölümüne aşağıdaki paragraflar eklenmiştir:

*"İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.*

*Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir."*

Mali idare, ithalat işlemlerine ilişkin olarak, sonradan indirim yapılarak (credit note) matrahın azalması durumunda indirime ilişkin KDV tutarının indirimin gerçekleştiği KDV beyannamesinde hem indirilecek KDV hem de ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi yönünde bir yaklaşım benimsemişti.

6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1. maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-1.1.2) bölümünün sekizinci paragrafından sonra gelmek üzere eklenen aşağıda düzenlemeyle, **ithalata ilişkin indirim mahiyetindeki credit note'lar için KDV bakımından herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek olmadığı** belirtilmiştir.

Böylelikle uluslararası şirketlerin karşılaştıkları ve ithalat matrahında ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalara bağlı olarak yaşanan indirim KDV sorunu çözüme kavuşturulmaktadır. Yapılan düzenleme ile mükellefler tarafından Hazineye intikal etmiş olan verginin indirim hesaplarına alınmasına izin verilmek suretiyle hem mükellefler nezdinde gereksiz tarhiyatlar önlenmekte, hem de fazla ödenen verginin iadesi, indirim yoluyla gerçekleştirilmektedir.

6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde *"transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil"* denilmek suretiyle, uygulamanın transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespit edildiği durumlara bağlı indirimler bakımından da geçerli olacağı belirtilmiştir. Ayrıca, yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergilerin de bu kapsamda olduğu belirtilmiştir.

## 2. Mücbir Sebep Hallerinde Kısmi KDV Tevkifatı Uygulaması

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı I/C-2.1.3.1. bölümüne aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

*"213 sayılı Kanun'a göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz."*

Vergi Usul Kanunu'na göre, mücbir sebepten yararlanan mükellefin mücbir sebep hallerinin başından sonuna kadar vergi yükümlülükleri ertelenmektedir. Bu durumda mücbir sebepten

yararlanan mükellefe tevkifata tabi mal veya hizmet veren mükelleflerin KDV iadelerinde sorun yaşanmaktaydı.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı I/C-2.1.3.1. bölümüne eklenen, "... *mücbir sebep süresi içinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmayacağı, verginin tamamının satıcılar tarafından beyan edilip ödeneceği...*" düzenlemesi ile bu sorunun önüne geçilmiştir. Böylelikle mücbir sebepten yararlanan ve vergi ödevleri ertelenen mükelleflerin kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat yapmamaları gerektiği açıkça ifade edilerek tevkifatlı işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde yaşanan sorunlar giderilmektedir.

### 3. Ağaç ve Orman Ürünlerinin Tesliminde KDV Tevkifatı

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi" başlıklı I/C-2.1.3.3.6.1. bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*"Söz konusu malların (ağaç ve orman ürünleri) ithalatçıları veya bu malları 5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alanlar tarafından yapılan teslimlerde tevkifat uygulanmaz. Bu teslimlere ilişkin düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden/temin edilerek üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." veya "Teslim edilen mal 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan temin edildiğinden/temin edilerek üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve söz konusu malların ithalatına ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine veya bu malların 5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alımına ilişkin fatura bilgilerine yer verilir."*

KDV Genel Uygulama Genel Tebliği'nde sayılan ağaç ve orman ürünlerinin teslimi 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Ancak düzenlemeye göre bu ürünlerin söz konusu ürünlerin ithalatçıları tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmamaktaydı.

6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.6.1) bölümünün ikinci paragrafında yapılan değişiklik ile **ağaç ve orman ürünlerini malların 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlardan alanların yapacakları teslimlerde de tevkifat uygulanmayacağı** belirtilmiştir.

### 4. Teminatla KDV İadesi Alınması Halinde YMM Raporunun Verilme Süresi

Mevcut uygulamada, YMM raporu ile iade talebinde bulunulabilen işlemler ile ilgili olarak rapor verilmeden önce teminat karşılığı iade yapılabilmektedir. Verilen bu teminat mektupları daha sonra verilecek YMM raporu sonucuna göre iade edilmektedir.

Bu uygulamada iadenin yapıldığı tarihten itibaren YMM raporu ibraz edilmemesi durumunda teminat mektupları vergi inceleme raporu sonucuna göre iade edilmekteydi.

KDV Genel uygulama Tebliği'nde yer alan bu uygulama nakit iade taleplerini kapsamaktaydı. 6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 16. maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-4) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "**nakden**" ibaresi yürürlükten kaldırılmış olup, bu değişiklik ile mahsuben iade taleplerinde de 6 ay içerisinde YMM raporu verilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre teminat karşılığı nakden veya mahsuben iade talebinde bulunan mükelleflerin iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içerisinde YMM raporlarının ibraz edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde iade talebi ile ilgili vergi incelemesine muhatap olacaklardır.

## 5. KDV İadesi Talepleri İçin Verilecek Dilekçeler

KDV iade taleplerinde Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda alınması uygun görülen belgelerin elektronik ortamda gönderildiğine ilişkin "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" dökümünün iade talep dilekçesi ekinde vergi dairesine ibraz edilmesi gerekiyordu.

6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 17. Maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-7) bölümünün üçüncü paragrafının üçüncü cümlesi tebliğ metninden çıkarılmak suretiyle **iade talep dilekçelerine "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" eklenmesi zorunluluğu kaldırılmıştır.**

Bu surette, iade talebine ilişkin tüm listelerin elektronik ortamda gönderildiği durumlarda vergi dairesine gidilmeden tüm iade işlemlerinin elektronik ortamda tamamlanmasına imkan sağlanmıştır. İade konusunda ek bilgi ve belge verilmesi ve bunların elektronik ortamda verilmesinin mümkün olmadığı durumlarda ise bunların ayrıca vergi dairesine ibraz edilmesi gerekeceği tabiidir.

## 6. Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarına İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 26. maddesinde;

*"Ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının resmî kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası; ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içinde katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Birinci fıkrada yer alan istisnadan yararlanan kuruluşların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye'de görevde buldukları süre içinde yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesnadır.*

*Bu maddede düzenlenen istisnalar dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise 32. madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilir."*

hükmü yer almaktadır.

**KDV Uygulama Genel Tebliği'ne eklenen "Uluslararası Kuruluşlar İle Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna"**

başlıklı bölüm ile yukarıda yer verilen yasa hükmü çerçevesinde, uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetlerde istisna uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca, uluslararası kuruluşların yönetici kadrolarında yer alan mensuplarının ödemiş oldukları KDV'nin nasıl iade edileceğine ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir.

Söz konusu düzenleme ile, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bunlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının resmi kullanımına mahsus alımlarında KDV istisnası uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca söz konusu hüküm gereği, yukarıda belirtilen kuruluşların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlerinde, bedelsiz teslim ve hizmetlerinde kullanacakları mal ve hizmetleri alımlarında KDV istisnası uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da tespit edilmiştir.

## **7. Diğer Hususlar**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin daha açık ve anlaşılır olmasını için KDV Uygulama Genel Tebliği'de yer alan ve yanlış anlaşılmalara neden olan bazı ifadeler 6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmektedir.

## **8. Yürürlük**

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yukarıdaki değişiklikleri içeren 6 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, yayım tarihi olan 21.05.2016 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

*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.*