

No: 2016/75

Tarih: 08.10.2016

Konu: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 'nde değişiklikler yapılmıştır.

Özet: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 'nde Değişiklikler Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No.7) 4 Ekim 2016 tarih ve 29847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 'nde yapılan değişiklikler, ana hatları ile aşağıda yer almaktadır.

✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin II/B kısmının 10. Bölümünden sonra gelmek üzere, 11. Bölüm eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen **Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna uygulama esasları,**
- İstisnanın Beyanı,
- İade Uygulaması,
- Müteselsil Sorumluluk.

esasları açıklanmaktadır.

✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin “**Büyük ve Stratejik Yatırımlara İlişkin İstisna**” başlıklı (II/E-4.) ve (II/E-4.1.) numaralı bölümleri başlıklarıyla birlikte değiştirilmiştir. Aynı şekilde konuyla ilgili (II/E-4.3.) ve (II/E-4.4.) numaralı bölümlerde de ibare değişikliğine gidilmiştir. Yapılan değişikliklerle “stratejik yatırım” kavramı Tebliğ metninden çıkarılmıştır. Bunun dışında uygulamaya yönelik bir değişiklik yapılmamıştır.

✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin “**Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler**” başlıklı (II/G-2.) bölümünün başlığı ve içeriğinde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri” ibaresi “Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde” olarak değiştirilmiştir.

✚ KDV Kanunu'nun geçici 23. maddesi uyarınca, Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri ile bu mal ve hizmetlerin başışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31.12.2015 tarihine kadar KDV'den istisna iken bu süre 6655 sayılı Kanun ile 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır. 6655 sayılı Kanun ile yapılan bu tarih değişikliği Tebliğ metnine eklenmiştir.

✚ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 31. maddesi uyarınca emeklilik planlarının bireysel

emeklilik sistemine aktarılması amacıyla taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallinde satışı dahil) devir ve teslimi 31 Aralık 2015 tarihine kadar KDV'den istisna iken, bu süre 6655 sayılı Kanun ile 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31.12.2017 tarihine kadar uzatılmıştır. 6655 sayılı Kanun ile yapılan bu tarih değişikliği Tebliğ metnine eklenmiştir.

- ✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.2.1.) bölümü başlığı ile birlikte değişmiştir. Söz konusu düzenleme ile **sat ve geri kirala işlemleri kapsamında taşınır mal teslimlerindeki KDV istisnasının**, 6728 Sayılı Kanun'un Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten **(09.08.2016) sonra yapılan sözleşmeler için uygulanacaktır.** Tebliğ'de, KDVK 17/4-r maddesine göre sat ve geri kirala işlemine konu olan taşınmazın bir şirketin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın kiracı tarafından ilk elde edildiği tarihin dikkate alınacağı ve hesaplamaya finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dahil edileceği ifade edilmektedir.
- ✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.7.1.) bölümünde değişiklik yapılmıştır Söz konusu düzenleme ile 6728 Sayılı Kanun'la; **elde edilen tahvil faiz gelirleriyle sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin KDV istisnası kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur.**
- ✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.1.) bölümünde değişiklik yapılmıştır Söz konusu düzenleme ile **Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunları açısından transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlar nedeniyle ithalat sırasında veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'ler indirim konusu yapılabilecektir.**
- ✚ KDV İadesinde Ortak Hususlar-Mahsup Yolu İle İade-Mahsup Edilebilecek Borçlar bölümünde (IV/A-2.1.1.) değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile **ÖTV Kanunu'ndan doğan borçlar, mahsup edilecek borçlar arasından çıkarılmıştır.**
- ✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin; KDV İadesinde Ortak Hususlar-Özel Esaslar kısmının Hakkında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar (IV/E-3.3.), Haklarında Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar (IV/E-4.3), İşlemlerin Gerçekliğini İspat (IV/E-5.) ve Adresinde Bulunamama (IV/E-9.1.) bölümlerinde değişiklikler yapılmıştır.
- ✚ 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine; (IV/E-13.) bölüm eklenmiştir. Yapılan değişiklik ile Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ 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 faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736

sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV matrah artırımında bulunanlar artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamında çıkarılmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan önemli değişiklikler ile ilgili ayrıntılı açıklamalar aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

1. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna Uygulama Esasları

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendine göre, 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 dâhil) teslimi KDV'den istisnadır.

1.1. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübre Teslimleri

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin teslim ve ithali KDV'den istisnadır. Gübrelerin teslim ve ithalinin bu madde kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için teslim veya ithale konu gübrenin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından gübre olarak tescil edilmiş olması gerekir.

Bu istisna ile tarım sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi amaçlandığından, tarımsal amaç dışında kullanmak üzere satın alanlara yapılan gübre teslimleri istisna kapsamında değerlendirilmez.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin üreticisi ya da ithalatçısı olmayıp satışını yapanlar, sattıkları gübreye ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalatçılardan temin ederler. İthalatçıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreye ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

1.2. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimi

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticileri tarafından ithali KDV'den istisna olup, bu istisnadan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca gübre üretimi için verilen lisans belgesi sahibi gübre üreticileri yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş olan gübrelerin üretiminde ana hammadde olarak kullanılan doğalgazın gübre üreticilerine teslimi istisna kapsamındadır. Diğer taraftan gübrenin içeriğinde yer almayıp, gübre üretiminde farklı amaçlarla kullanılan doğalgazın (ısınma, enerji ve benzeri kullanımlar) istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini aşmamak kaydıyla üretmeyi planladıkları gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altışar aylık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK:23A) liste ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından değerlendirilerek onaylanır.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerini elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde alımında veya ithalinde kullanacakları istisna belgesini almak için bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; üretici lisans belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından onaylı 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK: 23A) liste eklenir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı, üretim için gerekli lisans belgesi sahibi olup olmadığı, faal durumda olan bir üretim tesisinin olup olmadığı ve elektronik ortamda sisteme girilen hammadde listesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmış listenin uyumlu olup olmadığı kontrol edilir.

Koşulları sağlayan üreticilere, hammadde alımı veya ithalinde istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi, 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK: 23B) verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve eki liste, üreticiler tarafından satıcılara ve gümrük idaresine ibraz edilerek istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belgeye dayanılarak gübre üretiminde kullanılacak hammaddelerin yurtiçinden alımı veya ithalinde KDV hesaplanmaz.

İstisna belgesi, ilgili olduğu altı aylık üretim dönemi ile bu altı aydan önceki iki aylık tedarik süreci için geçerlidir. Bu sürenin sona ermesi halinde, istisna belgesinin süresi de sona erer. Bu süreler dışında istisna belgesi eki listede yer alan hammaddelerin istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Örnek:1 Gübre üreticisi (A), Temmuz-Aralık 2016 üretim dönemi için hazırladığı hammadde listesini 20 Mart 2016 tarihinde Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunmuştur. Bakanlık listeyi inceleyerek ve gerekli düzeltmeleri yaparak 25 Mart 2016 tarihinde onaylamıştır. Üretici (A), 5 Nisan 2016 tarihinde hammadde listesini sistem üzerinden girerek istisna belgesi almak için vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesince listenin uygunluğu kontrol edilmiş ve gübre üreticisi (A)'ya 15 Nisan 2016 tarihinde istisna belgesi verilmiştir. İstisna belgesi, Temmuz-Aralık üretim döneminden önceki iki aylık tedarik sürecinin başlangıcı olan 1 Mayıs 2016 ile üretim döneminin sonu olan 31 Aralık 2016 tarihleri arasında geçerli olmak üzere verilecektir. Gübre üreticisi (A) bu istisna belgesine dayanarak istisna belgesinin geçerli olduğu tarihler arasında, istisna belgesi eki listede yer alan hammaddeleri KDV ödemedi temin edebilir.

İstisna belgesinin ekinde istisna kapsamında alınabilecek hammaddeye ilişkin bilgiler yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslimde bulunan satıcı, istisna belgesinin geçerli olduğu süreyi kontrol eder ve istisna belgesi ekinin hammaddeye ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, tutarı ve hammadde miktarını belirtmek suretiyle onaylar ve istisna belgesi ile eki listenin örneğini alır. Ayrıca teslimi ilişkin bu bilgiler üretici ve satıcı tarafından sisteme girilir. İstisna belgesi ve eki

liste satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan hammadde teslimine ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

Gübre üretiminde kullanılan hammaddelerin KDV ödenerek alınması halinde, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenilen KDV olarak iadesinin talep edilmesi mümkündür.

Üreticiler, istisna kapsamında almış oldukları hammaddeler ile üretmiş oldukları gübrelerin üretim, satış ve stok bilgilerini altı aylık dönemi takip eden ayın sonuna kadar vergi dairesine bir yazı ile bildirirler.

1.3. Yem Teslimleri

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde sayılan ve hayvan yemi olarak kullanılan malların teslimi KDV'den istisnadır. Hayvanların beslenmesinde kullanılsa bile bu madde kapsamına girmeyen malların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu istisnanın uygulamasında fenni karma yem, birden fazla malın endüstriyel işlemlere tabi tutulması sonucunda hayvanların ağızdan beslenmesi için tam veya tamamlayıcı yem şeklinde kullanılabilen yemleri ifade etmektedir.

Soya fasulyesi, ayçiçeği tohumu, zeytin, şeker pancarı, pamuk tohumu ve meyvelerin özütleme işleminden arta kalan ve hayvan yemi olarak kullanılan posaları istisna kapsamında değerlendirilir.

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 istisna kapsamında değildir.

1.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki teslimlerin beyanı, ilgili dönem KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda;

- Yem teslimleri için 325,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübre teslimleri için 326,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimleri için ise 327

kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

1.5. İade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklönilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerinde)
- Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin iade taleplerinde)
- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki liste (EK:23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde)

3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği yem ve gübreyi, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, yem ve gübre alımında ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, yem veya gübre satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

Aynı şekilde, istisna kapsamında temin ettiği hammaddeyi kullanarak ürettiği gübreyi yine istisna kapsamında teslim eden üreticilerin bu teslimlere ilişkin iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, gübrenin satış bedeli ile bu gübrenin üretiminde kullanılmak üzere istisna kapsamında satın alınan hammaddenin alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

1.5.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.5.2. Nakden İade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözölür.

1.6. Müteselsil Sorumluluk

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile eki listenin, 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK:23B) satıcılara ibraz edilmesi, satıcıların da istisna belgesi ekinde yer alan listeyi teslim ettikleri hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirtmek suretiyle doldurarak onaylamaları, istisna belgesi ve eki listenin örneğini almaları şarttır.

Bu şartları sağlamadan istisna kapsamında işlem yapan satıcılar, bu istisna sebebiyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim yapılan mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ile eki liste, 7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK:23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan

istisna belgesi ekinde yer alan listeyi doldurarak istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satışı gerçekleştiren mükellef tarafından teslimin yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyai cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.”

2. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğın “Büyük ve Stratejik Yatırımlara İlişkin İstisna” başlıklı (II/E-4.) ve (II/E-4.1.) numaralı bölümleri başlıklarıyla birlikte değiştirilmiştir.

3065 sayılı Kanununun 6745 sayılı Kanunla değişik geçici 30 uncu maddesinde, “31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar. Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmesi öngörülmektedir. Madde hükmü ile Bakanlar Kuruluna, uygulamadan yararlanacak asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirme veya iki katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğın konuyla ilgili (II/E-4.3.) ve (II/E-4.4.) numaralı bölümlerde de ibare değişikliğine gidilmiştir. Yapılan değişikliklerle “stratejik yatırım” kavramı Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

3. Tahvil Faiz Gelirleriyle İlgili Açıklama

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğın II/F-4.7.1.) bölümünde değişiklik yapılmıştır Söz konusu düzenleme ile 6728 Sayılı Kanun’la; elde edilen tahvil faiz gelirleriyle sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin KDV istisnası kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

- ✚ Mevcut durumda Gelir İdaresi tarafından verilen özgelelerde bildirilen görüşler nedeniyle tahvil faiz ödemelerinin KDV'den istisna olup olmadığı konusunda tereddütler bulunmaktaydı.
- ✚ 6728 Sayılı Kanun'un 43/a maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(g) bendine "tahvil" ibaresinden sonra gelmek üzere "(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dahil)" parantez içi hükmü eklenmişti. Söz konusu değişiklik ile elde edilen faiz gelirleriyle sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin KDV istisnası kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Tebliğ'de söz konusu uygulama ile ilgili bir de örnek işleme yer verilmektedir.

4. Sat ve Geri Kirala İşlemleriyle İlgili Açıklama

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğ'in II/F-4.2.1.) bölümü başlığı ile birlikte değişmiştir. Söz konusu düzenleme ile sat ve geri kirala işlemleri kapsamında taşınır mal teslimlerindeki KDV istisnasının, 6728 Sayılı Kanun'un Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten (09.08.2016) sonra yapılan sözleşmeler için uygulanacaktır. Tebliğ'de, KDVK 17/4-r maddesine göre sat ve geri kirala işlemine konu olan taşınmazın bir şirketin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın kiracı tarafından ilk elde edildiği tarihin dikkate alınacağı ve hesaplamaya finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dahil edileceği ifade edilmektedir.

5. Kira Sertifikası İşlemleriyle İlgili Açıklama

Kira sertifikası ve tahvil ihracı yoluyla finansman temini işlemlerinde katma değer vergisi uygulamasına yönelik 6728 sayılı Kanun'la Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamaların yer aldığı 7 seri numaralı "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" 4 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yapılan değişiklikler ile;

- ✚ 6728 Sayılı Kanun'un 43/b maddesi ile KDVK 17-4/r maddesine eklenen bir hüküm uyarınca kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınması sağlanmıştır.
- ✚ Tebliğ'de kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin belirlenmesinde, taşınmazın kaynak kuruluş tarafından ilk elde edildiği tarihin dikkate alınması ve hesaplamaya varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dahil edilmesi gerektiği belirtilmektedir.
- ✚ Kira sertifikası ihracı suretiyle finansman temini ve bu finansmanın kaynak kuruluşa aktarımı işlemlerine ilişkin KDV Kanunu'nun 17/4-u maddesindeki KDV istisnası, kısmi istisna kapsamında olduğu için, bu işleme konu kıymetlerin iktisabında yüklenilen KDV'nin varlık kiralama şirketine satışının yapıldığı dönem itibariyle indirilemeyen kısmının kaynak kuruluş tarafından indirim hesaplarından çıkarılarak düzeltilmesi gerekiyordu.
- ✚ 6728 Sayılı Kanun'un 43/c maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen hüküm sonrasında, kira sertifikası ihracı işlemine konu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen

KDV'nin, varlık kiralama şirketine satışın yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısmının düzeltilerek gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider kaydedilmesi sağlanmıştır.

6. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 30/d maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde, mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktaydı.

Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurt dışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekteydi.

Mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 44. maddesi ile KDV Kanunu'nun 30/d maddesine;

"(5520 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)"

parantez içi hükmü eklenmiştir.

Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurt dışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır. Söz konusu düzenleme sadece örtülü kazançlar nedeniyle ithalat sırasında veya sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerle sınırlıdır. Yurt içi işlemler açısından mevcut uygulama devam etmektedir.

Örnek: 2 (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL'ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödenmiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirisinde bulunmuş ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000

TL'ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

7. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin IV/A-1.5.) bölümünde aşağıdaki şekilde değişiklik yapılmıştır.

*DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar, belge sahibi tarafından doğrudan ihraç edilebilir ya da 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) veya geçici 17'nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilebilir. Dolayısıyla DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurt içi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların, **DİİB sahibi mükellef tarafından KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanununun (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 Kanununun (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.***

Bu değişiklikle, DİİB kapsamında temin edilen girdilerle üretilen malların aracı ihracatçı firmalara, KDV hesaplanıp tahsil edilerek, yurt içi teslimine konu edilmesi uygulaması sonlandırılmaktadır. DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurt içi ve yurt dışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların ya doğrudan ihraç edilmesi ya da KDV Kanununun (11/1-c) veya geçici 17'nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilmesi uygun görülmektedir.

Bu düzenlemeye rağmen DİİB kapsamında üretilen malların aracı ihracatçıdan KDV tahsil edilerek teslimine konu edilmesi halinde, ihracatçılar tarafından yüklenilen KDV iade konusu yapılamayacaktır.

8. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine; (IV/E-13.), bölüm eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile

Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ 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 faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanununun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunulması gerekir.), artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşıması gerekmektedir), devlet

tahvili veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksiti aksatmaları halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamında çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamında çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit edildiğinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde¹ belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

1 11. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinden.

-Sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma üç kat,

-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma iki kat teminat göstermeleri kaydıyla, bu kısmın iadesi teminat karşılığında, kalan kısmın iadesi genel esaslara göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu ile çözümlenir.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmadığı halde doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflere 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir. Verilen süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu alışlara isabet eden kısmı iade hesaplarından çıkaran mükelleflerin iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunanlardan alımları bulunmakla birlikte, iadesi talep edilen KDV tutarları içerisinde bunlardan alımlara yönelik belge bulunmayanların iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti dışında olumsuz tespit bulunanlardan alım yapan mükelleflerin, tespite ilişkin tarihten sonra herhangi bir belgeyi içermeyen iade talepleri, başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir. İade hesabında olumsuz tespit bulunduğu döneme ilişkin alış bulunması durumunda, bu alış belgelerinin gerçekliğinin ve doğruluğunun ispatı veya iade hesabından çıkarılması veyahut iki kat teminat gösterilmesi suretiyle, diğer kısmın iadesi genel esaslara göre yapılır. Teminat vergi inceleme sonucuna göre çözümlenir.

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunanların kanuni temsilcileri ve bunların kurduğu veya ortağı olduğu mükelleflerden mal veya hizmet alanların iade talepleri, kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit olmadıkça genel esaslara göre yerine getirilir.

İade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde, iade talebinden tenzil edilen tutarların, indirimde engel başka bir husus bulunmaması kaydıyla, ilgili dönem indirim hesaplarından da çıkarılması aranmaz. Olumsuz rapor veya tespit kapsamında özel esaslara tabi mükelleflerin genel esaslara dönüşü, bunlardan alım yapanların da genel esaslara dönüşünü sağlar.

9. Yürürlük

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğin yapılan değişiklikler, **4 Ekim 2016 tarihinde** yürürlüğe girmektedir.

Saygularımızla.

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.