RANDIMAN
DENETİM YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ
DENETİM ANONİM ŞİRKETİ

İncirli Caddesi Yeşilada Sok.Erman Apt. B. Blok No. 2/7 Bakırköy / İSTANBUL Tel. ( 0-212 ) 570 76 45 Pbx Fax : ( 0-212 ) 570 76 47

# SİRKÜLER

**SAYI :** 2017 / **16** İstanbul,20.02.2017

**KONU :** Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Yapılan Değişiklikler

15 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazetede KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

Sözkonusu Tebliğ ile yapılan düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde özetlenmiştir.

## 1-İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişiklikle ilgili uygulama değişmiştir.

Söz konusu tebliğle, KDV Kanununun 11/1-c Maddesine göre tecil/terkin kapsamında yapılan ihraç kayıtlı teslimlerle ilgili tebliğin" 8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik" başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, 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."

"İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (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 tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir."

Değişiklik 15 Şubat 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Değişiklik öncesinde; imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanmakta, bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilmekte, imalatçı tarafından indirim konusu yapılmakta idi.

Yapılan değişiklikle artık ihraç kayıtlı teslimde imalatçı aleyhine oluşan kur farklarında ihracatçı firma imalatçı firmaya KDV siz fatura kesecektir.

İhraç kayıtlı teslimde bulunan firma bu teslime bağlı iade alınabilecek KDV; 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 düşerek hesaplanacak tutarı geçemeyecektir.

Tebliğin "İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik" bölümünde ayrıca aşağıdaki paragraflar da mevcut olup, bunlar değişmemiş ve aynen kalmıştır:

"İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez.

Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz."

Tebliğle yapılan değişikliği aşağıdaki örnekle açıklayabiliriz:

(X) imalatçı şirketi (Y) şirketine 100.000 Dolar * 3,70 = 370.000 TL malı ihraç kayıtlı olarak fatura etmiştir. % 18 e tabi bir mal olduğu varsayımı ile (370.00 * 0,18= ) 66.600 TL KDV tecil /terkin kapsamında hesaplanmış , KDV tahsil edilmemiştir. Önceki uygulamaya göre, (X) şirketi 66.000 TL'ye kadar iade alması mümkündü.

(Y) şirketi fiili ihracı süresi içinde gerçekleştirmiş ve 100.000 Doları (X) şirketine ödemiştir. Ödeme tarihindeki kura göre bedel 100.000 Dolar* 3,60 = 360.000 TL dır. Buna göre, imalatçı aleyhine 10.000 TL fark oluşmuştur. İhracatçı (Y) şirketi imalatçı (X) şirketine yeni tebliğe göre artık KDV'siz fatura düzenleyecektir. (10.000 TL )

İmalatçı (X) şirketinin iade alabileceği KDV aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İhraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden tecil/terkine göre hesaplanan KDV : 66.600 TL

İhracatçı tarafından imalatçı firmaya düzenlenen kur farkı faturasında

olmayan KDV…… …… : ( -) 1.800 TL

İade Alınabilecek KDV…… : 64.800 TL

İmalatçı aleyhine matrahta meydana gelecek diğer değişiklikler de (örneğin; reklamasyon bedeli) iade hesaplamasını aynı şekilde etkilemektedir.

İhraç kayıtlı teslimin yapılması ile, malın bedelinin ihracatçı tarafından yurtdışından tahsil edilerek imalatçıya ödenmesi aynı dönemde olmaması durumunda, kurdaki değişikliğin önceden bilinememesi nedeniyle, tahsilat beklenmeden iade talep eden imalatçı firma sonradan kurun düşmesi halinde haksız iade alınmış durumuna düşülebilecektir.

İhraç kayıtlı teslim yapıldıktan sonra kur yükselmesine bağlı olarak imalatçı lehine oluşan kur farklarında ise uygulama farklıdır ve bu konuda bir değişiklik bulunmamaktadır.

**2-Kısmi Tevkifat Uygulamasına İlişkin Bazı Değişiklikler Yapılmıştır.**

15 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri numaralı Genel Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin bazı bölümlerinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

a. Bilindiği üzere, 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.

b. 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.

c. 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."

d. 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.

**3-Roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin yerine geçecektir.**

Bilindiği üzere, roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilmektedir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekmektedir.

Bu Tebliğin 5 inci maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-3.3.) bölümünde yapılan değişiklik uyarınca, bu belgenin alınamadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçecektir. 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 tahsil edilecektir.

**4-DİİB (Dahilde İşleme İzin Belgesi) sahibi mükellefin ürettiği malları yine DİİB sahibi başka bir mükellefe tesliminde iade alınacak KDV tutarının hesaplanmasında değişiklik yapılmıştır.**

Bilindiği üzere, DİİB sahibi mükellefler, KDV Kanununun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettiği girdileri kullanarak ürettikleri malları, DİİB sahibi alıcıların belge kapsamında üreteceği mallar için ham veya yardımcı madde olarak teslim edebilmektedirler. Diğer taraftan, geçici 17. madde kapsamında yapılan teslimler nedeniyle tahsil edilmeyen KDV için tecil-terkin veya iade uygulaması KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında yapılmaktadır.

Bu uygulamada, KDV Kanununun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu malların üretimi için yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği mallar nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamamaktaydı.

Bu Tebliğin 7 nci maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-9.1.) bölümünde yapılan düzenleme uyarınca, 3065 sayılı Kanunun 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 aşamayacağı yönünde uygulama değiştirilmiştir.

***5*- Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler" bölümünde değişiklikler yapılmış, serbest bölgelere ilişkin yük taşıma işlerinde KDV istisnası uygulaması açıklanmıştır**

Bilindiği üzere, 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. Yer verilen açıklama ve örnekler doğrultusunda;

- 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.

**6-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.**

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.

Bilindiği üzere, 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.

**7-İndirimli orana tabi işlerde, takip eden yıl iade talep edilmesinin şartları değiştirilmiştir.**

3 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/9759 sayılı Karar ile indirimli orana tabi işlemlerde yıllık KDV iade alt sınırının 10.000 TL'ye indirilmesi sonucunda;

- 2017 yılı içinde indirimli orana (%1 ve %8) tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin 10.000 lirayı aşan kısmının aylık dönemler itibariyle mahsuben iade edilebilecek,
- 2016 yılında yapılan indirimli orana tabi işlemlerle ilgili 2017 yılında yapılacak yıllık iadelerde de bu tutar dikkate alınacağından, 2016 yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlardan sonra kalan 10.600 TL (20.600-10.000)'lik kısmın, 2017 yılı Kasım KDV beyannamesine kadar nakden veya mahsuben iade alınabilecektir.

Bu Tebliğin 10 uncu maddesi ile KDV Uygulama Genel Tebliğinin (III/B-3.1.2.) bölümünün altıncı paragrafının birinci cümlesi yukarıda anılan Karara uygun olarak yürürlükten kaldırılmıştır.

**Yürürlükten kaldırılan cümle:**

*"İ*zleyen 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*."*

**8-İade hesabına dahil edilebilecek yüklenilen KDV'lere ilişkin eklemeler yapılmıştır.**

Bilindiği üzere, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmemektedir.

Bu Tebliğin 11 inci maddesi ile konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.1.3.1.) bölümündeki "Örnek 1"de yapılan değişiklik uyarınca, 150 m²'nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde;

- Perde ve avize tesliminin konut tesliminden bağımsız bir teslim olduğu ve iade hesabına dâhil edilemeyeceği,
- Bu 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 edilebileceği

belirtilmiştir.

**9-İndirimli orana tabi işlemlerde 5.000 TL'yi aşmayan yılı içerisindeki mahsuben iade taleplerinde YMM raporu aranmayacaktır.**

Bilindiği üzere, vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmektedir.

Bu Tebliğin 12 nci maddesi ile konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.2.1.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "mahsup talepleri" ibaresi "mahsuben iade talepleri YMM raporu," şeklinde değiştirilerek, bu iade taleplerinde YMM raporu da aranmayacağı belirtilmiştir.

**10-İndirimli orana tabi işlemlerde mahsubu talep edilebilecek borçlar arasına yeni eklemeler yapılmıştır.**

Bilindiği üzere, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının bazı borçlara ve (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu mümkündür.

Bu Tebliğin 13 üncü maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.2.2.) bölümü değiştirilerek; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının, organize sanayi bölgelerinden temin edilen elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlara da mahsubu mümkün hale getirilmiştir.

**11-İndirimli orana tabi işlemlerde vergi inceleme raporuna göre mahsuben iade uygulamasında teminat şartı aranmayacaktır.**

Bu Tebliğin 16 ncı maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.4.7.) bölümünden sonra gelmek üzere "3.4.8. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade" başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir.

Buna göre;

- 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 yapılacaktır.
- 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 hesaplanmayacaktır.

Yapılan bu düzenlemeyle birlikte yine bu Tebliğin 14 üncü maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.3.) bölümünün yedinci paragrafı mevzuatta mükerrerlik olmaması açısından yürürlükten kaldırılmıştır.

**12-Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir.**

Bu Tebliğin 15 inci maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.4.1.) bölümünün sonuna eklenen paragraflara göre;

- Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir.
- 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) yazılacaktır.

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.

**13-Beyanı daha önce hiç yapılmamış veya eksik yapılmış sorumlu sıfatıyla KDV'nin sonradan beyanı halinde ve ilgili olduğu yılı geçmiş olsa bile ödemenin gerçekleştiği takvim yılında indirim konusu yapılabilecektir.**

KDV Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmektedir.

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 vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılının aşıldığı bazı özel durumlarda indirim hakkının kullanılabileceği döneme ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

- Düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV'nin, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılması mümkün kılınmıştır.

- 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 aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün kılınmıştır.

- 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'nin, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılması mümkün kılınmıştır.

**14-DİİB kapsamında üretilen mallar ihracatçılara KDV tahsil edilerek satılabilecektir.**

Bu Tebliğin 19 uncu maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-1.5.) bölümünde yapılan değişiklik uyarınca;

- DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların, DİİB sahibi mükellef tarafından KDV hesaplanarak tesliminin mümkün olmadığı ve buna rağmen, DİİB kapsamında üretilen malların KDV hesaplanarak teslim edilmesi halinde, ihracatçılara bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesinin yapılamayacağı yönünde uygulama yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle DİİB kapsamında üretilen mallar ihracatçılara KDV tahsil edilerek satılabilecektir.
- Diğer taraftan, 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 nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu ürün için DİİB kapsamında aldığı girdiler nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamayacağı yönünde uygulama değiştirilmiştir. Buna göre, 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.

**15-YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin teminat karşılığı bazı durumlarda incelemeye sevk edilecek ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.**

Bu Tebliğin 20 nci maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-4.) bölümünde yapılan değişiklik uyarınca, 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 edilecek ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

**16-5.000 TL'yi aşan ve YMM raporu ile yapılması talep edilen iadelere "Artırımlı Teminat Uygulaması" getirilmiştir.**

Bu Tebliğin 21 inci maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin teminat karşılığı iade uygulamasına yönelik açıklamaların yer aldığı (IV/A-5.) bölümünün sonuna Artırımlı Teminat Uygulaması başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir.

Buna göre, iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı (5.000 TL) aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerinde;

- İade talep dilekçesi ile Tebliğin 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 5 iş günü içinde gerçekleştirilecektir. İadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde verilmemesi halinde, iade talebi sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

İadeye ilişkin YMM raporunun ibraz edilmesi halinde, KDVİRA, YMM raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller iki ay içerisinde tamamlanacaktır. İade hakkı doğuran işlem bazında yapılan bu kontroller sonucunda herhangi bir eksiklik/olumsuzluk tespit edilmemesi halinde, YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç 2 ay içinde teminat mektubu mükellefe iade edilecektir.

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

**17-Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların düzeltilmemesi durumunda iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.**

Bu Tebliğin 22 nci maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-6.) bölümünde yapılan değişiklik uyarınca, Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi halinde iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Ayrıca bu kapsamda, iade talebinin incelemeye sevki Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilecektir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzelttirilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkün olacaktır. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilecektir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülecektir.

Bu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler 15 Şubat 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) aşağıdadır.

Saygılarımızla.

**RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ**

**MALİ MÜŞAVİRLİK VE**

**BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.**

## TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

### KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 11)

**MADDE 1 –** 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (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.

**MADDE 2 –** Aynı Tebliğin (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."

**MADDE 3 –** Aynı Tebliğin (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."

**MADDE 4 –** Aynı Tebliğin (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."

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

"Bu belgenin alınamadığı 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 karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizlerin mükelleften aranacağı tabiidir."

**MADDE 6 –** Aynı Tebliğin (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 Kanunun (11/1-c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, 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."

"İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (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 tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir."

**MADDE 7 –** Aynı Tebliğin (II/A-9.1.) bölümünün son paragrafının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 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."

**MADDE 8 –** Aynı Tebliğin (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 Kanunun (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 Kanunun (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 taşıttırmıştır. (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 taşıttırmıştır. 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."

**MADDE 9 –** Aynı Tebliğin (III/B-2.1.1.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "Kanunu51", "Kanun52" ve "Kanununun53" ibareleri sırasıyla "Kanunu", "Kanun" ve "Kanununun" olarak değiştirilmiş ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"3065 sayılı Kanunun (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."

**MADDE 10 –** Aynı Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümünün altıncı paragrafının birinci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

**MADDE 11 –** Aynı Tebliğin (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 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."

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

**MADDE 13 –** Aynı Tebliğin (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."

**MADDE 14 –** Aynı Tebliğin (III/B-3.3.) bölümünün yedinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

**MADDE 15 –** Aynı Tebliğin (III/B-3.4.1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikletevkifattan 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."

**MADDE 16 –** Aynı Tebliğin (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 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."

**MADDE 17 –** Aynı Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer alan Tabloların (Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3) altıncı sütunlarında yer alan "ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI" ibaresi "ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADEYE ESAS KDV TUTARI" olarak değiştirilmiştir.

**MADDE 18** – Aynı Tebliğin (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 aşılmaması 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."

**MADDE 19 –** Aynı Tebliğin (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."

**MADDE 20 –** Aynı Tebliğin (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."

**MADDE 21 –** Aynı Tebliğin (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 Tebliğin (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 Tebliğin 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, KDVİRA, 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 ziyaı cezası ile birlikte mükelleften aranır."

**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 sevki 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 düzelttirilmesine 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."

**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.

**MADDE 25 –** Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 26 –** Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.