

## Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:11) Resmi Gazetede Yayımlandı

Duyuru No: 2017/16  
İstanbul, 15.02.2017

15.02.2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:11) ile katma değer vergisi mevzuatının muhtelif maddelerine ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin bir bölümüne kısaca aşağıda değinilmiştir:

### 1- Kısmi Tevkifat Uygulamasına İlişkin Düzenlemeler

- Tevkifat yapmakla yükümlü kuruluşlar arasında “Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri” de eklenmiştir.

- Yorum farklılıkları önlemek adına, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetlerinin işgücü temin hizmeti kapsamında olmayacağı kabul edilmiştir.

- Fazla veya yersiz tevkif edilen KDV'nin iadesi konusunda, fazla veya yersiz tevkif ettiği verginin alıcıya iade edilmemesi kaydıyla, satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeye ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir. Bu duruma ilişkin aşağıdaki örnek Tebliğde paylaşılmıştır:

**“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.”

- Kısmi tevkifat uygulamasında 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade taleplerinin hizmet kalemlerine göre aşağıdaki şekilde yerine getirileceği düzenlenmiştir:

Hizmetler	Eski Hali	Yeni Hali
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,</li> <li>- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,</li> <li>- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,</li> <li>- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,</li> <li>- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,</li> <li>- Yapı denetim hizmeti,</li> <li>- Servis taşımacılığı hizmeti,</li> <li>- Her türlü baskı ve basım hizmeti,</li> <li>- İşgücü temin hizmeti,</li> <li>- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,</li> </ul>	<p>5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. 5.000TL’yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.</p>	<p>5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,</li> <li>- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,</li> <li>- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,</li> </ul>	<p>5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri 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.</p>	<p>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.</p>

## 2- İstisna Uygulamasına İlişkin Düzenlemeler

- Roaming istisnasının uygulanması için ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekmektedir. Fakat, yapılan değişiklikle, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği bu belgenin yerine geçecektir. Buna rağmen, ilgili ülkede karşılıklılık uygulanmadığının tespit edilmesi halinde, daha önce hesaplanmayan KDV ve buna ilişkin ceza ve faizler mükelleften aranacaktır.

- İhraç kayıtlı satış işlemlerinde, imalatçı aleyhine veya ihracatçı lehine doğan kur farklarının nasıl değerlendirileceği ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde değişiklik yapılmıştır:

<b>Eski Hali</b>	<b>Yeni Hali</b>
<b><u>İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır.</u></b> Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından indirim konusu yapılır.	<b><u>İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.</u></b> 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 tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir.

- KDVK'nın geçici 17'nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükelleflere iade edilecek KDV tutarına ilişkin aşağıdaki şekilde değişiklik yapılmıştır:

<b>Eski Hali</b>	<b>Yeni Hali</b>
3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, <u>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 olamaz.</u>	3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, <u>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.</u>

- Yukarıdakine benzer değişiklik Tebliğin IV/A.1.5. bölümünde de aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

<b>Eski Hali</b>	<b>Yeni Hali</b>
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 olamaz. Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.	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. Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.

- 6761 sayılı Kanunla KDVK'nın 17/4-ı maddesinde yapılan değişlik sonucu, serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den istisna tutulmuştur. 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.

### **3- Konut Teslimindeki KDV oranına İlişkin Düzenlemeler**

2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hakkında bilgilendirme yaptığımız 2017/10 sayılı Sirkülerimizde belirttiğimiz üzere, teslimi %18 oranına tabi konutların tesliminde 30.09.2017 tarihine kadar %8 oranında KDV uygulanacaktır.

Öte yandan, KDVK'nın 10/1-b maddesine göre, malın tesliminden 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.

Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, **faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranının esas alınacağı düzenlenmiştir.** 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.

### **4- Sonraki Yıllarda Tarh Edilen Sorumlu Sıfatıyla KDV'nin İndirim Konusu Yapılabilmesi**

KDV Genel Uygulama Tebliği ile mülga 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "B" bölümü kaldırılmıştı. Böylece, takvim yılı aşıldıktan sonra sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı kabul edilmiştir.

Öte yandan, yapılan eklemeye mülga 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "B" bölümündeki uygulamaya dönülmüş ve sonraki yıllarda sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla indirim konusu yapılması mümkün kılınmıştır. Söz konusu Tebliğ hükmü aşağıdaki gibidir:

*"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.**"*

### **5- Dava Konusu Yapılması Nedeniyle İndirilemeyen KDV'nin Davanın Sonuçlandığı Yılda İndirim Konusu Yapılabilmesi**

KDV Genel Uygulama Tebliğine yapılan eklemeye, 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 yapılabileceği düzenlenmiştir.

### **6- Geç Gelen Faturalardaki KDV'nin İndirimi**

Vergi Usul Kanunu'nu 231/5'inci maddesi gereği, fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmelidir. Öte yandan, özellikle yıl sonlarında geç gelen faturalar sebebiyle kimi zaman KDV'nin indirim konusu yapılmasında erezyon söz konusu olabilmektedir.

Bu gibi durumları bertaraf etmek için KDV Genel Uygulama Tebliği'ne aşağıdaki düzenleme eklenmiştir:

*“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.**”*

## **7- Arttırımlı Teminat Uygulaması**

KDV Genel Uygulama Tebliğine “Arttırımlı Teminat Uygulaması” müessesesi eklenmiş olup, ilgili düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

*“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 ziyat cezası ile birlikte mükelleften aranır.”*

Bilgilerinize sunulur.

Arkan & Ergin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.  
Member of JPA International

## 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 alınmadığı durumlarda, istisna kapsamında işlemi beyan eden mükellefin ilgili ülkede kendisine verilen roaming hizmetine KDV uygulanmadığını tevsik eden fatura örneği de bu belgenin yerine geçer. Ancak, bu şekilde tevsik edilmiş olsa dahi ilgili ülkede 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 taşıtmıştır. (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 taşıtmıştır. 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 m<sup>2</sup>’nin altındaki konutun inşasında kullanılan kombi, cam balkon, duş teknesi, duşakabin, küvet, mutfak dolabı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi eşyalara ilişkin yüklenen KDV iade hesabına dahiledilebilecektir.”

**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, öncelikte tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir. Buna göre, indirimli orana tabi olup tevkifat uygulanan işlemlerden doğan KDV iade talepleri, bu Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Diğer taraftan indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablonun “Hesaplanan KDV” sütununa, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı (tevkif edilen tutar dahil) yazılır.

**Örnek:** (A) firması, dokumacı (B) firmasına 100.000 TL’lik tiftik teslim etmiştir. İndirimli orana tabi (%8) bu teslimde hesaplanan KDV (100.000x0,08=) 8.000 TL olup söz konusu teslim aynı zamanda (9/10) oranında tevkifatabidir. (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 ziyai 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 sevk Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairelerinde mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkündür.



Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.”

**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.

Arkan & Ergin