



DUYURU

DUYURU: 15.02.2018/06

17 SERİ NO.LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ

31.01.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **“17 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”** ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu değişiklikler, özetle aşağıdaki gibidir:

I. TÜRKİYE’DE İKAMETGAHI, İŞYERİ, KANUNİ MERKEZİ VE İŞ MERKEZİ BULUNMAYANLAR TARAFINDAN KDV MÜKELLEFİ OLMAYAN GERÇEK KİŞİLERE ELEKTRONİK ORTAMDA SUNULAN HİZMETLERE İLİŞKİN KDV’NİN, BU HİZMETİ SUNANLAR TARAFINDAN BEYAN EDİLİP ÖDENMESİ UYGULAMASI

A. 7061 Sayılı Kanun Düzenlemesi

7061 sayılı Kanun Rehberimizde belirtildiği üzere, 7061 sayılı Kanunla KDV Kanunu’nun 9/1. maddesinde yapılan değişiklik ile;

- ✚ Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV’nin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi uygulamasına geçilmiş,
- ✚ Sözü edilen düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların ise Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı, işbu Duyuru konusu 17 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile, yukarıda belirtilen yetkisini kullanmış ve uygulamanın aşağıdaki şekilde yürütüleceğini açıklamıştır.

B. Uygulamaya İlişkin Detaylar

Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar;



- ✚ Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu dolduracaklar,
- ✚ Formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından, hizmet sunucusu adına “**Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti**” tesis ettirilecek,
- ✚ Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecektir.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, söz konusu hizmetleri sunanlar tarafından, **takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar**, internet vergi dairesi aracılığıyla ve **3 No.lu KDV Beyannamesi** (Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Beyannamesi) ile TL cinsinden beyan edilecektir. Bu kapsamda beyan edilen KDV, beyannamenin verilmesi gereken ayın 26. günü akşamına kadar ödenecektir.

“*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti*” tesis ettirenlerin, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini **meslek mensuplarına imzalatma** ve/veya Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca **defter tutma zorunlulukları bulunmamaktadır**.

Müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, **elektronik hizmet sunucusu** olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, düzenleme kapsamına giren ve mükellefiyet tesis ettirip beyanname vermesi gereken kişiler bunlardır. Hal böyle olmakla birlikte, elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği, bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde ise, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, **elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenecektir**.

Konuyla ilgili diğer hususlar ise özetle şöyledir:

- ✚ *Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti* kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplayacaklardır.
- ✚ Beyan edilen elektronik hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV’nin, beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının (*söz konusu belgelerin muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilebilmesi şartıyla*), hesaplanacak olan KDV’den indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.
- ✚ Elektronik hizmetlere ilişkin KDV, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan edilecek olmakla birlikte, **2018 yılının Ocak, Şubat ve Mart dönemlerinde yapılan işlemlere ilişkin beyannamenin 1 – 24 Nisan tarihleri arasında**



verilmesi mümkün olacaktır.

- ✚ Beyanı gereken herhangi bir işlemin bulunmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname verilmesi gerekli olmayacaktır.
- ✚ Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü TCMB döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilecek, Merkez Bankasınca ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kurları dikkate alınacaktır.
- ✚ Beyanname vermesi gerekenlerin beyan yükümlüğünü yerine getirmemeleri durumunda, VUK'un vergi cezalarına ilişkin hükümleri (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) uygulanacaktır.

B. ÖZEL HESAP DÖNEMİNE TABİ MÜKELLEFLERİN KDV İNDİRİMİ İLE İLGİLİ ZAMAN SINIRI KONUSUNDAKİ İDARİ GÖRÜŞTE YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Maliye İdaresi daha vermiş olduğu özeldelerde, özel hesap dönemi içerisinde olmakla birlikte takvim yılı aşıldıktan sonra kanuni defterlere kaydedilen faturalarda yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmayacağı yönünden görüşler vermekteydi. Buna göre, Mali İdare özel hesap dönemi kullanan mükellefler açısından da Aralık ayını sınır olarak kabul etmekteydi.

Örneğin, 1 Nisan - 31 Mart dönemini özel hesap dönemi olarak kullanan bir mükellef, Ocak 2017 tarihli bir faturayı 31 Mart'tan sonra (en geç Aralık 2017'ye kadar) kayda aldığı anda, özel hesap dönemi aşılmış olmasına rağmen KDV indirim hakkını kullanabilmekte, ancak Aralık 2017 tarihli bir faturayı kendi özel hesap dönemi içinde olan Ocak, Şubat ve Mart 2018 aylarında (ve izleyen aylarda) KDV indirimine konu edememekteydi.

Bu defa, işbu duyuru konusu 17 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/C-5.6.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiş ve yukarıda belirtilen görüşte değişikliğe gidilmiştir.

"Vergi Usul Kanununun 174. maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür."

Böylelikle, yukarıda belirtilen uygulamadan vazgeçilerek, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV'yi, **özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmelerinin mümkün olduğu belirtilmiştir.**



Buna göre, yukarıdaki örnekte yer alan Ocak 2017 tarihli fatura en geç Mart 2017 döneminde kayda alınabilecek ve fatura üzerindeki KDV en geç Mart 2017 KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek; buna karşılık Aralık 2017 tarihli fatura ise Ocak, Şubat ve Mart 2018 aylarında da kayda alınabilecek ve fatura üzerindeki KDV bu dönemlerde indirim konusu yapılabilecektir.

C. BANKALARA, FİNANSAL KİRALAMA VE FİNANSMAN ŞİRKETLERİNE BORÇLU OLANLARIN VE KEFİLLERİNİN BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN TESLİMLERE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI

7061 sayılı Kanun Rehberimizde belirtildiği üzere, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin söz konusu kurumlar tarafından devir ve teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Daha önce bu istisna sadece bankalar ve bu kurumlara borçlu olanlar ile bunların kefilleri için uygulanmaktaydı.

İstisna uygulaması ile ilgili detaylar özetle şöyledir:

- ✚ İstisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların **iki yıl aktifte bulundurulması gerekmektedir.**
- ✚ Sözü edilen istisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanacaktır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında **üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.**
- ✚ Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 01.01.2018 tarihinden önce borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin **01.01.2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamında olacaktır.**
- ✚ İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekmektedir. İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanacaktır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.
- ✚ Söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, **taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmayacaktır.**



D. YURT DIŞINDAN ALINAN ROAMİNG HİZMETLERİNDE KDV İSTİSNASI

7061 sayılı Kanun ile uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştu.

Bu kapsamda 17 seri no.lu KDV Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, 01.01.2018 tarihinden itibaren yurt dışındaki mobil telefon kullanımlarına ilişkin olarak yurt dışındaki GSM operatörleri tarafından Türkiye'de yerleşik GSM operatörlerine verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna olacak, anılan hizmetler nedeniyle Türkiye'de yerleşik GSM operatörleri **sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunmayacaktır.**

Ayrıca, bu hizmetlerin GSM operatörleri tarafından müşterilerine yansıtılması da KDV'den istisna olduğundan, GSM operatörleri tarafından müşterilerine düzenlenecek olan faturalarda yurt dışındaki kullanımlara ilişkin olarak yansıtılan roaming bedelleri KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

E. TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARA İLİŞKİN İNŐAAT İŞLERİ NEDENİYLE 2018 YILINDA YÜKLENİLEN KDV'LERİN İADESİ

İmalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

- ✚ **Asgari 50 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen** yatırımlara ilişkin inŐaat işleri nedeniyle **2018 yılının ilk altı aylık döneminde (01.01.2018-30.06.2018)** söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV izleyen bir yıl içinde (01.07.2018-30.06.2019),
- ✚ **Asgari 50 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen** yatırımlara ilişkin inŐaat işleri nedeniyle **2018 yılının ikinci altı aylık döneminde (01.07.2018-31.12.2018)** söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV izleyen bir yıl içinde (01.01.2019-31.12.2019),
- ✚ **50 milyon TL'ye kadar sabit yatırım öngörülen** yatırımlara ilişkin inŐaat işleri nedeniyle **2018 yılının tamamında (01.01.2018-31.12.2018)** söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2018 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV izleyen yıl içinde (01.01.2019-31.12.2019)

talep edilmesi halinde iade edilecektir.

Yukarıda belirtilen iadelerin talep edilebileceği KDV beyannamelerinin dönemleri ise şöyledir:

Sabit Yatırım Tutarı (TL)	KDV'nin Yüklenildiđi Dönem	İade Talep Edilebilecek Olan KDV Beyannamesi
---------------------------	----------------------------	--



50 Milyon TL veya Daha Yüksek	Ocak 2018 – Haziran 2018	En Erken Temmuz/2018, En Geç Mayıs/2019
	Temmuz 2018 – Aralık 2018	En Erken Ocak/2019, En Geç Kasım/2019
50 Milyon TL'den Düşük	Ocak 2018 – Aralık 2018	En Erken Ocak/2019, En Geç Kasım/2019

F. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİNİN HESABI İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde bulunan mükelleflerin yükledikleri KDV'ler bu teslim ve hizmetlerle ilgili olarak düşük oranla hesapladıkları KDV'den fazla olduğu takdirde ve devrolan KDV durumu varsa, aradaki farkı iade alabilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.6. no.lu bölümünde bu hesaplamanın nasıl yapılacağına yönelik olarak verilmiş bulunan örnekteki rakam hatası giderilmiş ve "İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI" satırında yer alan "**10.200**" ibaresi "**25.200**" olarak değiştirilmiştir. Ayrıca bu bölümün son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşülmek suretiyle iade tutarı, [41.000-15.800]= 25.200 TL olarak hesaplanacaktır. Temmuz ve Ağustos vergilendirme döneminde devreden KDV tutarı "0" olduğundan ve bu dönemlerden sonra iadeye esas KDV hesaplamasına yeniden başlanıldığından, mükellefe Şubat ve Haziran vergilendirme dönemlerinde mahsuben iade edilen tutarlar Aralık vergilendirme dönemindeki kümülatif iadeye esas KDV tutarından düşülmeyecektir. Bu tutar, Ocak/2013 ve Şubat/2013 vergilendirme dönemlerindeki devreden KDV tutarlarından düşük olduğundan iadesi talep edilen tutarın tamamı, talebi doğrultusunda mükellefe nakden iade edilecektir."

İlgili paragraf ile, indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinin hesabında, dönem içinde ödeme çıktığı ve dolayısıyla sonraki döneme devreden KDV'nin sıfır olduğu hallerde, bu dönemden sonra iadeye esas KDV hesaplamasına yeniden başlanılacağı ve bu dönemden önce mahsuben iade edilen tutarların, Aralık vergilendirme dönemindeki kümülatif iadeye esas KDV tutarından düşülmeyeceği açıklanmıştır. Verilen örnekteki düzeltme ve eklenen paragraf, bu alandaki uygulamayı etkilemeyecektir.

G. TÜRKİYE VARLIK FONU İLE ALT FONLA DEVREDİLEN KURULUŞLARIN KDV TEVKİFAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ DAHA GENİŞ OLAN "BELİRLENMİŞ ALICILAR" KAPSAMINA ALINMASI

Bilindiği üzere, bazı mal ve hizmet teslimlerinde vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin bir bölümü alıcılar tarafından kesilerek, bağlı olunan vergi dairesine satıcı adına sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmektedir. Söz konusu uygulama mali mevzuatımızda "KDV Tevkifatı" olarak adlandırılmaktadır.



KDV tevkifatı yapılması gereken mal teslimi ve hizmet ifalarından önemli bir bölümü, işlemde alıcı konumunda olan tarafın, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıkça sayılmak suretiyle belirlenmiş olan kurum ve kuruluşlar statüsünde olmasını gerektirmekte, tevkifat yapmakla yükümlü bulunan sözü edilen kişiler "belirlenmiş alıcılar" olarak adlandırılmaktadır.

İşbu Duyuru konusu 17 seri no.lu KDV Tebliği ile, yukarıda açıklanan "belirlenmiş alıcılar" listesine "Türkiye Varlık Fonu ile alt fona devredilen kuruluşlar" da eklenmiştir. Buna göre, belirlenmiş alıcılar kapsamında yer alan kurum ve kuruluşlar son haliyle aşağıdaki gibidir:

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları
- Bankalar
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri)
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- **Türkiye Varlık Fonu ile alt fona devredilen kuruluşlar**
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler
- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.'nde işlem gören şirketler
- Kalkınma ve yatırım ajansları

Saygılarımızla,

