

09.02.2021

SİRKÜLER 2021/18: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde 34 No.lu Tebliğle Yapılan Değişiklikler

5 Şubat 2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 34 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Tebliğ ile yapılan düzenlemeler sirkülerimizin izleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

1) Alıcı Ve Satıcının Her İkisinin De Mücbir Sebep Kapsamında Bulunması Halinde Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde KDV Tevkifatı Yapılacak

34 No.lu Tebliğin 1 inci maddesiyle Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin “**Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar**” başlıklı (I/C-2.1.3.1.) bölümünün son paragrafının sonuna bir cümle eklenmiştir. Eklenen cümle ile birlikte paragrafın tamamı aşağıdaki şekildedir:

*“213 sayılı Kanuna göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz. **Şu kadar ki, işleme taraf satıcı mükellefin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur.**”*

Vergi Usul Kanuna göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelendiğinden, bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmamaktaydı. Yeni düzenleme uyarınca, hem alıcının ve hem de satıcının mücbir sebep kapsamında bulunması halinde KDV tevkifatı uygulamasına devam edileceği açıklanmıştır.

2) Faturada Türk Lirası Karşılığı Gösterilen ve Bedeli Türk Lirası Olarak Getirilen Hizmet İhracatlarında Da KDV İadesi Yapılacaktır.

34 No.lu Tebliğin 2 nci maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin hizmet ihracatıyla ilgili “**İstisnanın Tevsiki ve Beyanı**” başlıklı (II/A-2.2.) bölümünün birinci paragrafında parantez içi kısımda yer alan “dövizin” ibaresi “bedelin” olarak değiştirilmiş, dördüncü paragrafının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiş, beşinci paragrafında ve devamındaki “Örnek”te yer alan “döviz olarak” ibareleri yürürlükten kaldırılmış ve (II/A-2.3.) bölümünün birinci paragrafında parantez içi kısımda yer alan “dövizin” ibaresi “bedelin” olarak değiştirilmiştir.

“Bununla birlikte, faturasında Türk Lirası karşılığı gösterilen hizmet ihracatlarında, bedelin Türk Lirası olarak Türkiye’ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilir.”

KDV Genel Uygulama tebliğinin değişiklik öncesi düzenlemesine göre, hizmet ihracına ilişkin beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin iadesi, hizmet bedeli

döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmemektedir. Yapılan bu değişiklik ile faturasında Türk Lirası karşılığı gösterilen hizmet ihracılarında, bedelin Türk Lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir.

Öte yandan, bu değişikliği yapan 34 no.lu KDV tebliği yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden, vergi idaresinin tebliğin yayımından önce gerçekleştirilen ihracatlara ait uygulamayı değişiklik öncesi düzenlemelere göre yapması, bu nedenle tebliğ öncesi ihracat bedellerinin döviz olarak getirildiğinin tevsikini istemeye devam etmesi muhtemeldir.

3) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması Ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim Ve Hizmetlerde KDV İstisna Süresi 31/12/2025 Tarihine Kadar Uzatılmıştır

34 No.lu Tebliğin 3 üncü maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E-5.), (II/E-5.1.) ve (II/E-5.3.) bölümlerinin birinci paragraflarında yer alan "İstanbul İl Özel İdaresine" ibareleri "İstanbul Valiliğine" olarak, (II/E-5.) ve (II/E-5.1.) bölümlerinin birinci paragraflarında yer alan "31/12/2020" ibareleri "31/12/2025" olarak değiştirilmiştir.

İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında yapılacak teslim ve hizmetlerde istisna süresi 31/12/2025 tarihine uzatılmış olduğundan tebliğde buna dair değişiklik yapılmıştır.

4) 2021 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim Ve Hizmetlerde KDV İstisnası Uygulanacak

34 No.lu Tebliğin 4 üncü maddesiyle, KDV Genel Uygulama (II/E-10.) bölümünün başlığında ve birinci paragrafında yer alan "2020" ibareleri "2021" olarak değiştirilmiştir.

Buna göre, 2021 UEFA şampiyonlar ligi finali müsabakaları kapsamında yapılacak teslim ve hizmetlerde KDV istisnası uygulamasına dair tebliğde düzenleme yapılmıştır.

5) Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetlerinde İstisna Süresi 31/12/2023 Tarihine Kadar Uzatılmıştır

34 No.lu Tebliğin 5 inci maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/G.3. bölümünün birinci paragrafında yer alan "31/12/2020" ibaresi "31/12/2023" olarak değiştirilmiştir.

KDV Kanunun geçici 23 üncü maddesi ile Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri ile bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifasında uygulanan KDV istisnası süresi 31/12/2023 tarihine kadar uzatılmış olduğundan buna dair tebliğde düzenleme yapılmıştır.

6) Doğal Gaz Piyasası Kanununun Ek 1 inci maddesi kapsamında yapılan devirlerde KDV istisna uygulaması

34 No.lu Tebliğin 6. Maddesi ile KDV Kanunu'na 7257 sayılı Kanunla eklenen geçici 41 inci maddedeki istisna konusunda aşağıdaki ekleme yapılmıştır:

"9. Doğal Gaz Piyasası Kanununun Ek 1 inci Maddesi Kapsamında Yapılan Devirler

3065 sayılı Kanuna 7257 sayılı Kanunla eklenen geçici 41 inci maddede;

"18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamındaki devirler katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda yapılan işlemler için yüklenilen vergiler,

vergiiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla giderilemeyen vergiler iade edilmez. Hazine ve Maliye Bakanlığı istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”
hükümü yer almaktadır.

İstisna uygulaması, 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamındaki devirleri kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür. Bununla birlikte, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

7) Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan Ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade Uygulaması

34 No.lu Tebliğın 7 nci maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin indirimli orana tabi işlemlerde iade uygulamasına ilişkin olarak, "**Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade**" başlıklı (III/B-3.4.8.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

Buna göre, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekteşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri, konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirmeye alınacaktır.

Yeni Eklenen Bölüm:

“3.4.9. Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade

İndirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların tamamlanarak alıcılara fiilen teslim edildiğinin tevsiki gerekmektedir.

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri ise gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekteşmektedir.

Diğer taraftan, 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununun 30 uncu maddesine göre, yapı inşaatının tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye veya valilikten yapı kullanma izni alınması mecburidir. Bu izin, yapı sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından mahzur görülmediğinin tespitine ilişkindir.

Bu itibarla, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekteşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri, konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirmeye alınır.”

8) KDV İade Alacağının ÖTV Kanunundan Doğan Borçlara Mahsup Edilemeyeceği Belirtilmiştir

34 No.lu Tebliğın 8 inci maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin KDV iadesine ilişkin, "**Mahsup Edilebilecek Borçlar**" başlıklı (IV/A-2.1.1.) bölümünün birinci paragrafının birinci cümlesinden sonra gelmek üzere bir cümle eklenmiştir. Değeriklik sonrası adı geçen paragrafın tamamı aşağıdaki gibidir:

“Mükellefler, KDV iade alacaklarını; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) aşağıda belirtilen borçlarına mahsubunu talep edebilirler. şu kadar ki, 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinin ikinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, KDV iade alacağı ÖTV Kanunundan doğan borçlara (ÖTV'ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç) mahsup edilemez.”

Değeriklik öncesinde mükellefler KDV iade alacaklarını kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların)

vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına, ithalde alınan vergilere, SGK prim borçlarına mahsubunu talep edebilmekteydiler.

34 No.lu Tebliğ ile yapılan düzenleme uyarınca, KDV iade alacağı ÖTV Kanunundan doğan borçlara (ÖTV'ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç) mahsup edilemeyecektir.

9) Özel Esaslar Uygulamasına İlişkin Olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin İlgili Bölümlerinde Düzenleme Ve Belirlemeler Yapılmıştır

34 No.lu Tebliğin 9 uncu maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “İşlemlerin Gerçekliğini İspat” başlıklı (IV/E-5.) bölümünün ikinci paragrafı ile yedinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Öte yandan, 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespite ilişkin yazının tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzeltebilecekleri düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 30/7/2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Buna göre, 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrasında yer alan uygulama kapsamında ön tespit ve izah değerlendirme komisyonlarınca yapılması gereken işlemler 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, mezkur uygulama kapsamına girmeyen işlemler bakımından ise bu Tebliğin bu bölümündeki açıklamalar uygulanır.”

“213 sayılı Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası uygulaması kapsamında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısına konu beyanlarını düzeltmeyen mükellefler özel esaslara alınır. Ancak, mükellefin söz konusu belgelere isabet eden KDV’yi indirim hesaplarından çıkararak düzelttiğini veya hiç indirim hesaplarına almadığını vergi dairesine tevsik etmesi ya da Tebliğin (IV/E-7.2.2) bölümünde yer alan şartlardan [birinci paragrafın (a) ayrımı hariç] birini sağlaması halinde, vergi incelemesi neticesi beklenmeksizin, genel esaslara dönüşü yapılır.”

34 No.lu değişiklik tebliğinde bahsi geçen Vergi Usul Kanununun 370. maddesinin (b) fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespite ilişkin yazının tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzeltebilecekleri düzenlenmiştir.

34 No.lu Tebliğle değiştirilen ikinci paragrafta yapılan düzenleme uyarınca, Vergi Usul Kanunu 370 inci maddesinin (b) fıkrasında yer alan uygulama kapsamında ön tespit ve izah değerlendirme komisyonlarınca yapılması gereken işlemler 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilecek, mezkur uygulama kapsamına girmeyen işlemler bakımından ise KDV Genel Uygulama Tebliğin Özel Esaslar Başlıklı bu bölümündeki açıklamalar uygulanacaktır.

34 No.lu Tebliğle değiştirilen yedinci paragrafta yapılan düzenleme uyarınca, Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (b) fıkrası uygulaması kapsamında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısına konu beyanlarını düzeltmeyen mükellefler özel esaslara alınacaktır. Ancak, mükellefin söz konusu belgelere isabet eden KDV’yi indirim hesaplarından çıkararak düzelttiğini veya hiç indirim hesaplarına almadığını vergi dairesine tevsik etmesi ya da Tebliğin “Genel Esaslara Dönüş” başlıklı Tebliğin (IV/E-7.2.2) bölümünde yer alan şartlardan [birinci paragrafın (a) ayrımı hariç] birini sağlaması halinde, vergi incelemesi neticesi beklenmeksizin, genel esaslara dönüşü yapılacaktır. Bu şartlar aşağıdaki gibidir:

- Olumsuz tespitin ilişkin olduğu belgelere dayanılarak indirim ve iade konusu yapılan KDV tutarlarının sahte belge için üç katı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge için iki katı teminat gösterilmesi,
- İlgili dönem veya daha sonraki bir dönemle ilgili inceleme sonucunda düzenlenecek olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,
- Tespitin veya tespiti dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararıyla iptal edilmesi,
- Özel esaslar kapsamına alınan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren), sahte belge kullanma tespitlerinde üç yıl, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki yıl geçmesi.