

SİRKÜLER 2017/34: Yabancılara Konut Ve İşyeri Satışında Katma Değer Vergisi İstisnasının Uygulanmasına İlişkin Açıklamaların Yer Aldığı KDV Genel Tebliği Yayınlandı

6824 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun istisnalarla ilgili 13. Maddesinin birinci fıkrasına (i) bendi olarak eklenen hükümlerle yurtdışında yaşayan Türk vatandaşları ile yabancılara konut ve işyeri satışında katma değer vergisi istisnası getirilmişti ve bu değişiklik konusunda 2017/19 sayılı sirkülerimiz ile bilgi verilmişti. 05/05/2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12) ile yabancılara konut ve işyeri satışında katma değer vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Tebliğdeki açıklamalara göre istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki gibidir.

1- İstisna Kapsamına Giren Taşınmazlar

- **Konut** veya,
- **İş yeri** olarak inşa edilen binalar,

İstisnadan faydalanabilecek olup, taşınmazın aşağıdaki şartları taşıması gerekir.

- Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binanın yapı ruhsatının bulunması ve yapı ruhsatında inşaatın;
 - Konut,
 - Dükkan,
 - Ofis,
 - Büro,
 - Rezidans,
 - Apart daire,
 - Devre mülk ve benzeri olarak tanımlanmış olması,
- Kat irtifakı kurulabilen konut veya iş yerlerinde ayrıca kat irtifakının kurulmuş olması,
- Taşınmazın alıcıların kullanımına hazır vaziyette fiilen teslim edilmiş olması

Kat mülkiyeti kurulan konut veya iş yerlerinin tesliminde ise fiili teslimin tevsiki aranmamaktadır.

2- İstisna Konut veya İş Yerinin İlk Tesliminde Uygulanacaktır

İstisna, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde, yani bu taşınmazları inşa edenlerin satışında uygulanacaktır. Bu nedenle konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde istisna uygulanmayacaktır.

Arsa karşılığı olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin ilk teslimi taşınmazın arsa sahibine devri olduğundan, bu taşınmazların daha sonra arsa sahibi tarafından satış veya devri ilk teslim kapsamında değerlendirilmemektedir.

Kanuni düzenleme gereği 1/4/2017 tarihinden itibaren yapılan teslimler istisnadan faydalanabilecektir.

3- İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

İstisnadan aşağıdaki alıcılar yararlanabilecektir. İstisnadan yararlanma şartlarını taşıyan alıcıların, istisna kapsamında birden fazla konut veya iş yeri alması mümkündür.

a- Yabancı Memleketlerde Oturan Türk Vatandaşları

Çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanacaktır. Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanamayacaktır.

Bu istisnadan faydalanacak Türk vatandaşının aşağıdaki **şartların tamamını birlikte sağlaması** gerekmektedir:

- İstisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih itibariyle geçerli olan yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olması,
- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarihten en az altı ay önce almış olması,
- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ile istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih arasında en az altı ay yurt dışında bulunması

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcı Türk vatandaşının istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak ilgili ülkede bulunan **Türk elçilik veya konsoloslukları tarafından verilen aşağıdaki belgeleri konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almak zorundadırlar:**

- Türk vatandaşının istisna için gereken şartları sağladığına dair ikamet ettiği ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belge veya ilgili ülke resmi makamlarından alınmış çalışma izni,
- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarihten itibaren en az altı ay yurt dışında bulunduğu,
- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturmadığı,

b) Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve Gelir Vergisi Kanunu’na göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilecektir.

5901 sayılı Kanununun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilecektir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak aşağıdaki belgeleri konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan alacaklardır:

- Uyuşunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini),
- Yabancı uyruklu gerçek kişinin Türkiye’de yerleşmiş olmadığına dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi

c) Yabancı Tüzel Kişiler

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlar bu istisnadan faydalanabilecektir.

Satıcı mükellefler; tüzel kişi alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak aşağıdaki belgeleri konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan temin edecektir.

- Kuruluş ve faaliyetin devam ettiğine dair kurumun kanuni merkezinin bulunduğu ülke resmi makamlarından alınmış belgeyi,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmadığına ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmediğine dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi

4- Bedelin Döviz Olarak Türkiye’ye Getirilmesi

a- Bedelin Türkiye’ye Getirilme Zamanı

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için bedelin alıcı tarafından döviz olarak aşağıdaki sürelerde Türkiye’ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir.

- Bedelin en az %50’sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce,
- Kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde

b- Bedelin Türkiye’ye Getirildiğinin Tevsiki

Bedelin Türkiye’ye getirildiği aşağıdaki şekillerde tevsik edilecektir.

- Yurt dışında bulunan dövizin, Türkiye’deki bir bankaya transfer edilmek suretiyle getirilmesi halinde transfer işlemine ilişkin banka dekontu ibraz edilecektir. Satıcı hesabına tutar döviz veya TL olarak transfer edilebilecek olup bu transfer de banka dekontuyla belgelendirilecektir.
- Satıcıya ödemenin, yurt dışındaki bankalar tarafından verilen kredi kartları ile yapılması mümkün olup, bu kredi kartları ile yapılan ödemelere ilişkin dövizin Türkiye’ye getirildiğinin yurt içindeki ilgili banka tarafından verilecek bir dekont veya yazı ile tevsik edilmesi gerekir.
- Ödemede kullanılan dövizin yurt dışından Türkiye’ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi halinde, dövizin fiilen getirildiğine ilişkin gümrük idaresinden alınan belgeler (döviz beyan tutanağı) tevsikte kullanılacaktır. Bu durumda da bedelin satıcıya banka aracılığıyla döviz veya TL olarak ödenmesi ve bu ödemenin banka dekontuyla tevsik edilmesi gerekmektedir
- 8/3/2017 tarihinden önce getirilen dövizler, bu istisna kapsamında Türkiye’ye getirilen döviz olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, belirli konut veya iş yeri almak amacıyla bu tarihten önce **getirilen ve satıcıya ödenen dövizler (avans ödemeler)**, tevsik edilmek şartıyla istisna kapsamında teslimine konu edilen konut veya işyerlerine ilişkin Türkiye’ye getirilen döviz olarak kabul edilecektir.

5- Konut veya İş Yerinin Bir Yıl İçerisinde Elden Çıkarılması Halinde Uygulanan KDV İstisnasının Tahsiline İlişkin Tapuya Şerh Verilmesi

Konut veya iş yeri tesliminde istisna uygulanabilmesi için, tapuda işlem tesis edilerek tapu devrinin yapılmış olması gerekmektedir.

İstisna kapsamında satış yapanlar, konut veya iş yeri satışının 3065 sayılı KDV Kanununun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirecekler ve bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulacaktır.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine ödenecek ve ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmeyecektir.

Bir yıllık süre dolduktan (bir yıllık süre olarak izleyen yılın aynı ay ve aynı günü dikkate alınacaktır) sonra yapılacak devir işlemlerinde vergi ve tecil faizi uygulanmayacaktır.

6- İstisnanın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi Halinde Uygulanacak Yaptırım

Öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

Tebliğ düzenlemesine göre, satış bedelinin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmemesi halinde de zamanında tahsil edilmeyen vergi, satıcı ile birlikte alıcıdan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte aranacaktır.

7- İstisnanın Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, konut veya iş yeri tesliminin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda; 328 kod numaralı "Konut veya İş Yeri Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilecektir.

Satıcılar, her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlarını KDV beyannamesi ekinde yer alan form (EK: 24) ile bildireceklerdir.

8- Konut Veya İş Yeri Teslimlerinden Doğan KDV İadesi

a- Konut Veya İş Yeri Teslimlerinden Doğan İade Taleplerinde Aşağıdaki Belgeler Aranacaktır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi
- Satıcıların teslimden önce temin etmeleri gereken belgeler
- Dövizin tamamının Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden banka dekontları veya gümrük idaresinden alınan belgeler ile satıcıya ödendiğini tevsik eden banka dekontları
- Satışa ilişkin tapu kayıt örneği

b- Mahsuben İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

c- Nakden İade Yapılması

Mükelleflerin yabancılara taşınmaz satışından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilecektir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilecek ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülecektir.