

**Sirküler No : 2016/47**

**18.10.2016, Bursa**

**Konu: KDV Uygulamalarında Önemli Değişiklikler**

Bilindiği üzere 04.10.2016 tarih ve 29847 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 7 seri no’lu Tebliğ ile KDVK’nda ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişikliklere ilişkin olarak açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamalar özet olarak aşağıdaki gibidir:

**a-DİİB Sahibi Mükellef Tarafından Bu Belge Kapsamında Üretilen Malların Teslimi:**

DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar, belge sahibi tarafından **doğrudan ihraç edilebilir** ya da 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) veya geçici 17 nci maddeleri kapsamında **ihraç kaydıyla teslim edilebilir**.Tebliğ ile yapılan düzenleme ile DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından **KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların**, DİİB sahibi mükellef tarafından **KDV hesaplanarak** (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) **teslimi mümkün olmayacağı belirtilmiştir**. Buna rağmen, **DİİB kapsamında üretilen malların KDV hesaplanarak** (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) **teslim edilmesi halinde, ihracatçılara bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV’nin iadesi yapılmayacağı** ifade edilmiştir.

**b-Yem ve Gübre Teslimlerine İlişkin KDV İstisnası Uygulaması**

3065 sayılı KDV Kanununun 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına 6663 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile;“*ı) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dâhil) teslimi,*” ifadesi eklenerek söz konusu ürünlerin **yurt içi teslimi** ve **yurt dışından ithali** katma değer vergisinden **istisna edilmiştir**. Maliye Bakanlığı, yukarıda belirtilen istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

**Gübre Teslimleri: Tarımsal amaç dışında kullanmak üzere satın alanlara yapılan gübre teslimleri istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.** Gübrelerin teslim ve ithali bu kapsamda KDV’den istisna tutulabilmesi için teslim veya ithale konu gübrenin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından **gübre olarak tescil edilmiş olması** gerekmektedir.Bu istisna ile tarım sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi amaçlandığından, **tarımsal amaç dışında kullanmak** üzere satın alanlara yapılan **gübre teslimleri istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir**. İthalatçıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreye ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekecektir.

**Gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi istisna kapsamında değerlendirilecektir.** Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan **hammaddelerin** gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticileri tarafından ithali KDV'den istisna olup, bu istisnadan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca gübre üretimi için verilen **lisans belgesi sahibi gübre üreticileri** yararlanacaktır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte **gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar** bu istisnadan  faydalanamayacaklardır. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş olan gübrelerin üretiminde ana hammadde olarak kullanılan **doğalgazın gübre üreticilerine teslimi** de istisna kapsamında sayılacaktır. Diğer taraftan gübrenin içeriğinde yer almayıp, gübre üretiminde farklı amaçlarla kullanılan doğalgazın (ısınma, enerji ve benzeri kullanımlar) istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ayrıca, gübre üretiminde kullanılan hammaddelerin **KDV ödenerek alınması halinde**, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenilen KDV olarak iadesi talep edilebilecektir.

**Yem Teslimleri:** KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde sayılan ve hayvan yemi olarak kullanılan malların teslimi haricinde, hayvanların beslenmesinde kullanılsa bile **bu madde kapsamına girmeyen mallar** istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu istisnanın uygulamasında **fenni karma yem**, birden fazla malın endüstriyel işlemlere tabi tutulması sonucunda hayvanların ağızdan beslenmesi için tam veya tamamlayıcı yem şeklinde kullanılabilen yemleri ifade etmektedir. Soya fasulyesi, ayçiçeği tohumu, zeytin, şeker pancarı, pamuk tohumu ve meyvelerin özütleme işleminden arta kalan ve hayvan yemi olarak kullanılan posaları istisna kapsamında değerlendirilecektir. Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları istisna kapsamında değildir.

**Gübre Ve Yem Teslimlerinde İade:** Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan; **Mahsuben iade talepleri**, aşağıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir.

#### **İstenilen belgeler:**

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerinde)
- Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin iade taleplerinde)
- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki liste (EK:23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde)
- **Nakden iade talepleri, 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. **Yem ve gübre teslimlerine ilişkin KDV** istisnası; tarımsal faaliyetler (*örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği*) çerçevesinde uygulanacağından, söz konusu maddede sayılan kepek gibi malların bu faaliyetler dışındaki teslimlerinde KDV istisnasının uygulanmayacağı söylenebilir.

### c-Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna:

KDV Kanununun 6745 sayılı Kanunla değişik geçici 30 uncu maddesinde, “31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım **teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası** tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle **yüklenilen** ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen **katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur.**” hükmü getirilmiştir. Düzenlemede, Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir. Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E-4.3.) bölümünde yer alan “Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Asgari 500 Milyon TL Tutarında Sabit Yatırım Öngörülen Stratejik Yatırımlar” ibaresi “**Yatırım Teşvik Belgesinde Asgari Belirlenen Tutarda Sabit Yatırım Öngörülen Yatırımlar**” şeklinde (II/E-4.4.) bölümünde yer alan “Yatırım teşvik belgesinde belirtilmemiş olması halinde, yatırımın stratejik yatırım kapsamında olduğunu tevsik eden belgenin onaylı örneği” ibaresi “**Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağladığını tevsik eden belgenin onaylı örneği**” şeklinde değiştirilmiştir.

### d-Tahvil faizlerine İlişkin İstisna Uygulaması:

6728 sayılı Kanun ile KDV Kanununun (17/4-g) maddesinde yapılan düzenleme ile, **elde edilen faiz geliri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin istisna kapsamında olduğu** hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, tahvil ihracında tahvil teslimi ile birlikte tahvili satın alanlar tarafından verilen **finansman hizmetinin karşılığı olan faiz/kupon ödemeleri de istisna kapsamındadır.**

**Örnek:** Türkiye’de mukim (A) Şirketi fon ihtiyacını karşılamak üzere yurt dışında tahvil ihraç etmiş, ihraç edilen tahvillerden 100.000 TL nominal bedelli tahvil yurt dışında mukim (B) Şirketi tarafından satın alınmıştır. Tahvilin iftasında (A) Şirketi tarafından yurt dışında mukim (B) Şirketine 100.000 TL nominal bedel ile bu bedel üzerinden hesaplanan 10.000 TL tutarında faiz ödenmiştir. Bu faiz ödemesi 3065 sayılı Kanununun (17/4-g) maddesine göre KDV’den istisna olduğundan, (A) Şirketi ödediği faiz tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmeyecektir.”

### e-Türkiye Varlık Fonu İle İlgili KDV İstisnası

26/8/2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 1 inci maddesi uyarınca, sermaye piyasalarında araç çeşitliliği ve derinliğine katkı sağlamak, yurtiçinde kamuya ait olan varlıkları ekonomiye kazandırmak, dış kaynak temin etmek, stratejik, büyük ölçekli yatırımlara iştirak etmek için Türkiye Varlık Fonu ve bu fona bağlı alt fonları kurmak ve yönetmek üzere Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi kurulmuştur. Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğine (II/F-4.24) bölümü eklenmiştir.

### f) Taşınmaz Ve İştirak Hisselerinin Aktifte Bulunma Süresi

Yine 6728 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklikle, taşınmaz/iştirak hisselerinin kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde hüküm altına alınan istisna için belirlenen 2 yıllık sürenin hesabında; bu taşınmazların/iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürenin de dikkate alınması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.16) bölümüne açıklamalar ve aşağıdaki örnek eklenmiştir.“**Örnek 12:** (A) Ltd. Şti. 100 m<sup>2</sup> büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanununun (17/4-y)

*maddesi kapsamında (D) finansal kiralama şirketine devretmiş ve 31/12/2015 tarihinde geri almıştır. (A) Ltd. Şti. bu taşınmazı 5/5/2016 tarihinde satmıştır. 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alındığı 20/7/2013 tarihi ile satıldığı 5/5/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.”*

#### **g) Her Türlü Varlık Ve Hakların Varlık Kiralama Şirketlerine Devirleri Ve Devir Tarihine Kadar İndirilen Katma Değer Vergisi İndirimlerinin Geriye Dönük Düzeltmemesi**

6728 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (u) bendinde yapılan değişiklikle her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralınması ve devralınan kuruma devri istisna kapsamına alınmıştır. Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.19.) bölümü şekilde değiştirilmiştir.

Buna göre, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak varlık ve hakların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla devrinde, kaynak kuruluşlarca istisnaya konu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmeyecektir. Ancak, kaynak kuruluşlarca bu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım “İlave edilecek KDV” olarak beyan edilecek ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

#### **h) Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik İstisnadan Katılım Bankaları, Kalkınma Ve Yatırım Bankalarının Da Faydalanması**

6728 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (y) bendinde yapılan değişiklikle, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre;

- Söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilmesi gerekmektedir.
- İstisna, kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralınması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.
- Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, **taşınırların** sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralınması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihten (9/8/2016) sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.
- İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak her türlü taşınır ve taşınmazların kiracıları tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devrinde, kiracılarca istisnaya konu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ancak, kiracılarca bu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım “İlave edilecek KDV” olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır

## **ı-Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlara İlişkin Yurtdışından Temin Edilen Hizmetler Dolayısıyla Sorumlu Sıfatıyla Ödenmiş KDV'lerin İndirim Hesaplarından Çıkarılmasına Gerek Yoktur:**

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, **bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**

Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin **yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler ile ithalat işlemlerine ilişkin** ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olduğundan KDV Kanunu'nun (30/d) maddesine parantez içi hüküm eklenmiştir. Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara **ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.** Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.1.) bölümüne açıklamalar ve aşağıdaki örnek eklenmiştir.

*Örnek: (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL'ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödenmiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirisinde bulunulmuş ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000 TL'ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır."*

## **i-Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar Ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri İle Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi Ve Hizmetlerinde İstisna Süresi**

1 Ocak 2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6655 sayılı Kanun ile Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların bağışı ve bağışı yapacak olanların bunların temininde KDV istisnası uygulamasına yönelik düzenlemenin uygulama süresi 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştı. Bu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/G-3) bölümünün birinci paragrafında yer alan "31/12/2015" ibaresi yukarıdaki düzenlemeye uyum amaçlı "31/12/2020" olarak değiştirilmiştir.

## **j- Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemine Taşınmaz Ve İştirak Hissesi Devrinde İstisna Süresi**

Yine 6665 sayılı kanun ile yetkili organlarınca karar alınması kaydıyla, üyelerine veya çalışanlarına emekliliğe yönelik taahhütte bulunan dernek, vakıf, sandık, tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşu veya sair ticaret şirketleri nezdinde 16/4/2012 tarihi itibarıyla mevcut bulunan emeklilik taahhüt planları kapsamındaki yurt içi ya da yurt dışındaki birikimler ve taahhütlere ilişkin tutarların kısmen veya tamamen bireysel emeklilik sistemine aktarılabilmesine izin veren Geçici 1 inci maddesinin uygulama süresi 31.12.2017 tarihine kadar uzatılmıştır. .Bu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/G-5) bölümünde yer alan "31/12/2015" ibareleri yukarıdaki düzenlemeye uyum amaçlı "31/12/2017" olarak değiştirilmiştir.

## **k-KDV İade Alacaklarının ÖTV Borçlarına Mahsubunun Talep Edilememesi**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin **Mahsup Edilebilecek Borçlar** başlıklı (IV/A-2.1.1.) bölümünün birinci paragrafında yer alan “aşağıda belirtilen borçlarına” ibaresinden sonra gelmek üzere “(4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlar hariç)” ibaresi eklenmiştir. Bilindiği üzere, mükellefler, KDV iade alacaklarını;

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
- İthalde alınan vergilere,
- SGK prim borçlarına, mahsubunu talep edebilmektedirler.

Yapılan düzenlemeyle, **KDV iade alacaklarının, vergi dairesine olan ÖTV borçlarına veya ithalde ödenmesi gereken ÖTV’ye mahsubu imkanı kaldırılmıştır.**

## **l-Sahte Belge Düzenleme Tutanaklarının Komisyon Tarafından Değerlendirilmesi**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin **Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar** başlıklı (IV/E-3.3.) bölümünün son paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve yürürlükten kaldırılan paragraftan sonra gelmek üzere yeni paragraflar eklenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre

- Hakkında bu şekilde tespit yapılarak sahte belge düzenleme riski nedeniyle incelemeye sevk edilen mükelleflerin bilinen işyeri adresinde, incelemeye sevk işleminin vergi dairesinin ıttılama girmesini takip eden günden itibaren **5 işgünü** içinde en az **2 kişiden** oluşan bir grup tarafından yoklama yapılacaktır,
- Yoklama tutanağının düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren **5 işgünü** içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesindeki müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı **3 kişilik** bir komisyon tarafından değerlendirilmeye alınacaktır,
- Yapılan değerlendirme neticesinde, komisyon üyelerinin kanaatiyle olumsuzluğun teyit edilmesi halinde mükellef özel esaslar kapsamına alınacaktır.

## **m--6736 Sayılı Kanun Kapsamında KDV Matrah Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu:**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/E-12.) bölümüne, özel esaslara tabi olan mükelleflerden 6736 Sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun” kapsamında KDV artırımında bulunanlara yönelik yapılacak işlemler hakkında açıklamalar eklenmiştir. Buna göre, Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- *Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu,- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma,- Beyanname vermeme,- Adresinde bulunamama,- Defter ve belge ibraz etmeme, olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunulması gerekir.), artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılacaktır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10’u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanacaktır.2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmayacaktır.Özel esaslar kapsamında*

olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmayacaktır.

### **n-Özel Esaslara İlişkin Olarak Yapılan İşlemlerin Gerçekliğinin İspatına İlişkin Örnek Eklenmiştir:**

Konuya ilişkin olarak, KDV GUT'in (IV/E-4.3.) bölümünün son paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca, Tebliğin (IV/E-5.) bölümünün sonuna aşağıdaki örnek eklenmiştir:

“Uluslararası taşımacılık hizmeti dolayısıyla KDV iade talebinde bulunan bir mükellefin akaryakıt alımı yaptığı bir mükellef hakkında olumsuzluk bulunması halinde, iade talep eden mükellef işlemin gerçekliğini yukarıda belirtildiği şekilde ödeme belgesi ibraz ederek ispat edebilir. Ancak, akaryakıt alımı yapıldığı iddia edilen mükellefin, iadeci mükellefin bağlı olduğu ilden farklı bir ilde bulunması ve/veya yapılan taşımacılık hizmetinin güzergâhı üzerinde bulunmaması gibi şüphe uyandıran bir durumunun bulunması halinde, vergi dairesince yapılan değerlendirme sonucunda ödeme belgesi işlemin gerçekliğinin tevsiki hususunda yeterli bulunmayarak yalnızca ödeme belgesine göre işlem tesis edilmeyecek ve mükelleften ilave açıklamalar istenebilecektir.”

### **o-Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükelleflerin Özel Esaslara Alınması**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin **Adresinde Bulunamama** başlıklı (IV/E-9.1.) bölümü değiştirilerek, yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin mükellefiyet kaydının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 160 ıncı maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde, ikinci yoklama yapılmaksızın mükellefler özel esaslara alınacağı yönünde açıklama yapılmıştır.

**Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup konu hakkında ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmenizi önerilir.**

**Bilgilerinize Sunulur.**

**İHSAN AKAR**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**  
**ULUDAĞ BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M A.Ş**

---