DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 12.02.2018
Sirküler No : 2018/036

17 NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİ

Metnini ve özet içeriğini 2018/14 sayılı Duyurumuzda sunduğumuz 17 no.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen değişiklikler aşağıda dikkatlerinize sunulmuştur.

1. TÜRKİYE'DEKİ KDV MÜKELLEFİ OLMAYAN GERÇEK KİŞİLERE YÖNELİK OLARAK ELEKTRONİK ORTAMDA HİZMET SUNAN YABANCI FİRMALARIN KDV MÜKELLEFİ OLMALARI VE BU MÜKELLEFİYETİ NASIL YERİNE GETİRECEKLERİ :

2017/94 sayılı Sirkülerimizde açıkladığımız üzere 7061 sayılı Kanun'un 41 inci maddesinde, KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilerin yurtdışından elektronik ortamda satın aldıkları hizmetlere ilişkin KDV sorumluluğu kaldırılmış, bu hizmetleri veren yabancı firmaların Türk KDV mükellefi olmaları öngörülmüştür.

Bu yeni uygulamanın esasları 17 no.lu KDV Tebliği'nin 1 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda hizmet sunan yabancı firmalar KDV mükellefi olacaklar ve bu kapsamdaki beyanlarını, yeni ihdas edilen 3 no.lu KDV beyannanesi vermek suretiyle yerine getireceklerdir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Bu uygulama 01.01.2018 tarihinden itibaren başlayacak yani 3 no.lu KDV beyannameleri ilk olarak 2018 Ocak ayının tamamını kapsayacak şekilde verilecektir.

Bu yeni mükellefiyetin müşterilerimizi ilgilendirmiyor olması nedeniyle 17 no.lu KDV Tebliği'nin 1 inci maddesini işaret etmekle yetiniyoruz.

2. BELİRLENMİŞ ALICILAR LİSTESİNE "*TÜRKİYE VARLIK FONU İLE ALT FONLARA DEVREDİLEN KURULUŞLAR*" EKLENMİŞTİR:

Bilindiği üzere bazı mal teslimlerinde veya hizmet ifalarında kısmi KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Bu tatbikat "*belirlenmiş alıcılar*" olarak nitelenen kurum ve kuruluşların alımları açısından daha geniş kapsamlıdır.

17 no.lu KDV Tebliği'nin 2 inci maddesi ile belirlenmiş alıcılar listesine, "*Türkiye Varlık Fonu ile Alt Fonlara Devredilen Kuruluşlar*" eklenmiştir.

Bu eklemeden sonraki hali ile belirlenmiş alıcılar listesi şöyledir;

b) BELİRLENMİŞ ALICILAR (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 (Bu idareler 11 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- **Türkiye Varlık Fonu İle Alt Fonlara 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.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

Kısmi KDV tevkifatına ilişkin detaylı bilgiler ve hangi mal veya hizmetlerin belirlenmiş alıcılara verilmesi durumunda hangi oranda KDV tevkifatı gerekli olacağı, KDV 6 isimli e - kitabımızın 9 uncu maddeye ilişkin 3.5. no.lu bölümdeki tabloda mevcuttur.

3. **GEÇİCİ 37 İNCİ MADDENİN UYGULAMA SÜRESİNE 2018 YILININ EKLENMESİ İLE İLGİLİ İBARE DEĞİŞİKLİKLERİ YAPILMIŞTIR:**

2017/94 sayılı Sirkülerimizin 4 üncü maddesinde belirttiğimiz gibi, yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilmiş olup indirim yoluyla giderilemeyen KDV'lerin iadesini öngören ve sadece 2017 yılı için geçerli olan KDV Kanunu'nun geçici 37 inci maddesi hükmü, 2018 yılını da kapsayacak hale getirilmiştir.

Geçici 37 inci maddenini uyglanması ile ilgili detaylı bilgiler 2017/20 sayılı Sirkülerimizdedir.

17 no.lu KDV Tebliği'nin 3, 4 ve 5 inci maddeleri bu süre uzatımına ilişkin ibare değişikliklerinden ibarettir.

4. **BANKALARA, FİNANSAL KİRALAMA ŞİRKETLERİNE VE FİNANSMAN ŞİRKETLERİNE BORÇLU OLANLARIN VE KEFİLLERİNİN, BORÇLARINA KARŞILIK YAPTIKLARI TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ DEVİRLERİNE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI:**

2017/94 sayılı Sirkülerimizin 2 inci maddesinde belirttiğimiz gibi, 7061 sayılı Torba Kanun'la taşınmazların ve iştirak hisselerinin satışında bazı şartlarla KDV istisnası öngören KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi genişletilmiştir.

Genişleme hükmü finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve bunların kefillerinin de bu borç ile ilgili olarak yaptıkları iştirak hissesi ve taşınmaz devirlerinin, iki yıllık süre aranmaksızın KDV'den istisna edilmesi yönündedir.

Bu değişiklik nedeniyle, 17 no.lu Tebliğ'in 7 inci maddesi ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin, 17/4-r maddesine ilişkin açıklamaların bulunduğu II/F-4.16.3. no.lu bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde revize edilmiştir:

"4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması

Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.

İstisna 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 uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.

Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1/1/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslime konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.

***Örnek**: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır."*

Yukarıda metni verilen II/F-4.16.3. no.lu bölümün yeni şekli 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanacaktır.

5. **ROAMING HİZMETLERİNE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI:**

2017/94 sayılı Sirkülerimizin 3 üncü maddesinde açıkladığımız roaming hizmetlerine ilişkin istisnaya ilişkin Tebliğ hükmü, KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki istisnalar (II-F) bölümüne 4.25. no.lu başlıkla yerleştirilmiştir. (17 no.lu KDV Tebliği'nin 8 inci maddesi)

6. **İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN KDV İADESİNİN HESABI İLE İLGİLİ ÖRNEK TABLODA RAKAM DEĞİŞİKLİĞİ:**

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

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-3.6. no.lu bölümünde bu hesaplamanın nasıl yapılacağına yönelik olarak verilmiş bulunan örnek tablodaki rakam hatası giderilmiş ve bu bölümün sonuna bir paragraf eklenmiştir.

Bu paragrafta; 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 ifade edilmektedir.

Verilen örnekteki düzeltme ve eklenen paragra, bu alandaki uygulamayı etkilemeyecektir. Çünkü tatbikat zaten örneğin düzeltilmiş haline ve eklenen paragrafa göre devam etmekteydi.

7. **ÖZEL HESAP DÖNEMİ KULLANANLAR AÇISINDAN KDV İNDİRİM YASAĞININ UYGULANMASINDA, ARALIK AYININ DEĞİL ÖZEL HESAP DÖNEMİNİN SON AYININ DİKKATE ALINACAĞI HUSUSU MALİYE İDARESİNCE TEKRAR KABUL EDİLMİŞTİR.**

KDV indiriminde yıl aşılamayacağı hükmü ve bu hükmün özel hesap dönemi kullananlar açısından nasıl uygulanacağı konularındaki gelişmeler ve görüşlerimiz 2017/129 sayılı Duyurumuzda ve 2017/30 sayılı Sirkülerimizde detaylı olarak açıklanmıştır.

17 no.lu KDV Tebliği'nin 10 uncu maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. no.lu bölümüne aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174 üncü 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 yüklendikleri KDV'yi ÖZEL HESAP DÖNEMİNİ AŞMAMAK KAYDIYLA belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür."

Buna göre özel hesap dönemi kullanan mükellefler, hesap döneminin son ayını izleyen aylarda, kapanan hesap dönemine ilişkin olarak doğmuş bulunan KDV'leri indiremeyeceklerdir.

Özel hesap dönemi kullanmayanlar açısından bu yasak, aralık ayından sonra kapanan dönem (takvim yılı) itibariyle doğmuş KDV'lerin indirilemeyeceği şeklinde devam etmektedir.

KDV indirimdeki bu zaman engelinin kaldırılması gerektiği yönündeki görüş ve önerimizi tekrarlıyoruz.

Saygılarımızla.