

DENET VERGİ SİRKÜLER



BDO Yayıncılık A.Ş.

Sirküler Tarihi : 24.10.2016
Sirküler No : 2016/087

KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ

(SERİ NO: 7)

Bilindiği üzere, KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ ile daha önce çıkarılmış olan 123 adet KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak KDV konusu tek Tebliğde toplanmıştır.

Daha sonra çıkarılan 6 adet değişiklik Tebliği, aşağıdaki Sirkülerlerimiz ile açıklanmış ve yorumlanmıştır:

[1 no.lu değişiklik Tebliği: 2014/080 sayılı Sirkülerimiz,](#)

[2 no.lu değişiklik Tebliği: 2014/092 sayılı Sirkülerimiz,](#)

[3 no.lu değişiklik Tebliği: 2015/065 sayılı Sirkülerimiz,](#)

[4 no.lu değişiklik Tebliği: 2015/076 sayılı Sirkülerimiz,](#)

[5 no.lu değişiklik Tebliği: 2016/017 sayılı Sirkülerimiz,](#)

[6 no.lu değişiklik Tebliği: 2016/034 sayılı Sirkülerimiz,](#)

Söz konusu KDV Genel Uygulama Tebliğinin bazı bölümlerinde değişiklik yapan ve ilişkili metnini tekrar sunduğumuz 7 no.lu Tebliğ, 04.10.2016 TARİHİNDEN İTİBAREN GEÇERLİ OLMAK ÜZERE yürürlüğe girmiştir. (R.G. - 04.10.2016 - 29847)

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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 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.

7 no.lu Tebliğ ile, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler aşağıda tablo halinde ve özet olarak açıklanmıştır.

**7 NO.LU KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
İLE GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLERİ ÖZETLEYEN TABLO
(Yürürlük 04 Ekim 2016)**

TEBLİĞ MADDE NO	GETİRİLEN DEĞİŞİKLİĞİN ÖZET OLARAK AÇIKLANMASI
1	7 no.lu KDV Tebliğinin 1 inci maddesinde, 6663 sayılı Kanun ile getirilen, <u>bazı gübreler, gübre ham maddeleri ve yem teslimlerine ilişkin istisnanın detayları</u> açıklanmaktadır. Bu konuya ilişkin olarak hazırladığımız 2016/84 sayılı Sirkülerimizde detaylı bilgi sunulmuştur.
2-3	KDV Kanunu'nun Geçici 30 uncu maddesi, <u>yatırım teşvik belgesi kapsamındaki inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV'nin iadesini</u> konu almaktadır. 6745 sayılı Kanun ile değişiklik yapılarak ; - bu madde metnindeki <u>stratejik yatırım olma şartı kaldırılmış ve</u> - <u>500 milyon TL'lik sabit yatırım şartını değiştirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.</u> 7 no.lu Tebliğin 2 ve 3 üncü maddesi bu değişikliklere ilişkin açıklamaları içermekte olup, yorum gerektiren bir durum mevcut değildir. (Bu konuda ayrıca 2016/78 sayılı Sirkülerimizin 6 no.lu bölümüne bakınız.)
4	7 no.lu Tebliğin 4 üncü maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesine eklenmiş olan ve <u>tahvil faizlerinin istisna kapsamında olduğunu</u> ifade eden parantez içi hüküm açıklanmıştır. Tahvil faizlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu ve söz konusu parantez içi hüküm hakkındaki görüşlerimiz 2016/60 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır.
5	6728 sayılı Kanun'un (R.G. 9.8.2016) 43 üncü maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine hüküm eklenerek, aynı maddenin <u>4-u ve 4-y bendi kapsamında devre konu edilip geri alınan taşınmaz ve iştirak hisselerinin üçüncü kişilere satışında, 2 yıllık sürenin hesabı açısından bu malların devralanlarda kaldığı sürelerin de dikkate alınması öngörülmüştür.</u> Bu hükmün 17/4-u ve 17/4-y maddeleri yürürlüğe konulduğunda getirilmiş olması gerekirdi. Çünkü bu maddeler kapsamındaki işlemlerde mülkiyet geçişi olmakla beraber, bu geçiş gerçek anlamda bir satış değil teminatlama (emanet) mahiyeti arz etmektedir. 7 no.lu Tebliğin 5/a maddesinde söz konusu yasa değişikliği açıklanmaktadır.

6	KDV Kanunu'nun <u>17/4-u maddesi</u> kapsamında KDV istisnalı olarak teslim edilen gayrimenkuller ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'ler eskiden indirilemiyordu. 6728 sayılı Kanun ile bu maddeye eklenen hüküm, devrin yapıldığı döneme kadar <u>indirimle giderilen yüklenim kısmı için düzeltme yapılmamasını, indirimle giderilemeyen kısmın ise "ilave edilecek KDV"</u> olarak beyan edilip gider kaydedilmesini öngörmüştür. 7 no.lu Tebliğin 6 no.lu bölümü bu değişikliği açıklamakta olup, konu hakkındaki görüşlerimiz 2016/64 sayılı Sirkülerimizde ifade edilmiştir.
7	Tebliğin 7 no.lu maddesi <u>SAT-KİRALA-GERİ AL (17/4-y)</u> kapsamında yapılan teslimlerle ilgili olarak 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikleri açıklamaktadır. Bu konudaki görüşlerimiz 2016/64 no.lu Sirkülerimizde ifade edilmiştir.
8	Tebliğin 8 no.lu maddesi, <u>Varlık ve hakların</u>, <u>Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmesi ile ilgilidir.</u> (6741 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına (1) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (i) bendi) Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından, KDV Kanunu'nun 30/a maddesinin uygulanmayacağı, dolayısıyla istisna kapsamında teslim edilen mallar veya yapılan hizmetler ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilebileceği, fakat indirimle giderilememe halinde iade talep edilemeyeceği açıklanmıştır.
9	- 6676 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesiyle KDV Kanunu'nun Geçici 20 nci maddesine <u>"ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde"</u> ibaresinin eklenmesine istinaden KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümlerinde ibare değişiklikleri yapılmıştır. - Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımları ile yazılım teslimlerini KDV'den istisna eden Geçici 23 üncü maddenin uygulama süresinin <u>2020 yılı sonuna kadar uzatılmasına</u> ilişkin 6655 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesindeki hüküm KDV Genel Uygulama Tebliğine yansıtılmıştır. - Bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemine taşınmaz ve iştirak hissesi devirlerini KDV'den istisna eden Geçici 31 inci maddenin uygulama süresinin <u>2017 sonuna kadar uzatılmasına</u> ilişkin 6655 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesindeki hüküm KDV Genel Uygulama Tebliğine yansıtılmıştır.
10	Tebliğin 10 uncu maddesinde yapılan açıklamalar, 6728 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 30/d maddesine eklenen ve <u>transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamındaki mal veya hizmet ithalleri nedeniyle ödenen KDV'lerin indirim yasağına konu olmayacağı</u> hakkındaki parantez içindeki hükmü konu almaktadır.

	Bu konuyla ilgili görüşlerimiz daha önce 2010/3 sayılı Duyurumuza konu makalemizde açıklanmıştı. Bahsi geçen parantez içi hükmün yayınlanmasından sonra 2016/66 sayılı Sirkülerimizde yeni duruma göre açıklamalarda bulunmuştuk. Özetlemek gerekirse, Maliye İdaresinin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamındaki işlem bedellerine tekabül eden KDV'nin KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca indirilemeyeceği görüşü Kanun hükmü haline getirilmiş olmaktadır. Bahsi geçen parantez içi hüküm, meydana getirdiği bu anlamın yanı sıra mal veya hizmet ithalleri nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirimine istisnaen imkan tanımaktadır. Tebliğde bu istisnanın “<i>mükerrer vergilemeyi engellemek</i>” amacıyla getirildiği belirtilmekle beraber, yurt içi alımlarda satıcının KDV Beyannamesiyle Hazineye intikal ettirdiği KDV'nin örtülü kazanç gerekçesiyle indirtilmemesi de vergi mükerrerliğine sebebiyet vermekte olduğu halde bize göre anlamsız ve KDV ilkelerine aykırı şekilde söz konusu indirim yasağı iç alımlarda sürdürülmekte olup, bu durum İTHALATIN TEŞVİKİ gibi garip bir sonuç vermektedir.
11	Bilindiği üzere KDV Genel Uygulama Tebliği ile (bölüm IV/A-1.5.), DİİB sayesinde ödenmemiş olan KDV tutarlarının, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle ortaya çıkan KDV iade haklarından tenzilini öngören bir hüküm getirilmişti. Kanuna aykırı bulduğumuz bu hüküm ile ilgili görüşlerimizi 2014/49 sayılı Sirkülerimizle ifade etmiştik. Bu gayri yasal kısıtlama nedeniyle DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kayıtlı (11/1-c) teslim yerine KDV'li olarak sattıkları malın ihracını sağlamak suretiyle belgelerini kapatmaya başlamaları üzerine Maliye İdaresi, bu yolu da tıkmak amacıyla 7 no.lu KDV Genel Tebliğinin 11 inci maddesini yürürlüğe koymuştur. Bu yeni Tebliğ hükmü, <u>DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin alınmış hammaddelerle üretilen malların “KDV'li satışını yasaklamak”</u> şeklinde, yasaya aykırılığı tartışılmaz yapıdadır. Konu ile ilgili yoğun tartışmalar halen devam etmektedir.
12	Bilindiği üzere öteden beri KDV iade alacakları mükellefin TÜM VERGİ BORÇLARINA mahsup edilebiliyordu. 7 no.lu Tebliğin 12 nci maddesi ile <u>“ÖTV Kanunu'ndan doğan borçlar” için KDV MAHSUP İMKANI KALDIRILMIŞTIR.</u> Buna göre gerek ithalde doğan ÖTV borçları, gerekse yurt içi teslimler dolayısıyla hesaplanıp beyan edilen ÖTV borçları KDV iade haklarının mahsubu suretiyle ödenemeyecek, KDV iade hakkı bulunsa dahi nakden ödenmek zorunda kalınacaktır. Öteden beri sorunsuz olarak uygulanan bu mahsup imkanının kaldırılması hakkında, KDV iadelerini frenleme dışında bir neden düşünmüyoruz.
13	7 no.lu Tebliğin bu maddesinde, hakkında sahte belge düzenleme tespiti bulunan mükellefler nezdinde <u>özel esaslara alma konusunda yapılacak araştırmanın usulü yeniden düzenlenmiştir.</u>

14	7 no.lu Tebliğin bu maddesinde ise, haklarında muhteviyatı itibarıyla <u>yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunan mükellef nezdinde yapılacak inceleme usulünü içeren hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.</u>
15	Bilindiği üzere KDV mükellefleri yaptıkları mal veya hizmet alımlarının gerçekliğini muhtelif belge veya kanıtlarla ispatlama ve bu suretle indirim ve/veya iade haklarını koruma imkanına sahiptirler. Bu konudaki en kuvvetli ispat aracı, alıcı firmanın satıcı firmaya alış bedelini, banka, kredi kartı veya PTT kanalıyla ödemiş olmasıdır. Uygulamada bu ödeme şekli var ise, ispat mutlak olarak yapılmıştır şeklinde bir algının oluşması nedeniyle ve bu algının yanlışlığını vurgulamak amacıyla KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/E-5 no.lu bölümüne bir örnek eklenmiştir. Bu örnekle ifade edilmek istenen husus, <u>bedelin banka, kredi kartı veya PTT kanalıyla ödenmiş olmasına mukabil böyle bir alımın yapılmış olması ihtimalinin düşük olduğu durumlarda, işlemin gerçek olup olmadığının ayrıca sorgulanması ve ilave açıklama istenmesi gerektiği yönündedir.</u>
16	Bilindiği üzere ilk yoklamada yerinde bulunamayan mükellefler 30 gün içinde yapılacak ikinci yoklamada da bildirdiği adreste bulunamazsa, bu mükellef adresinde bulunmama gerekçesiyle özel esaslara alınmaktadır. 7 no.lu Tebliğin 16 ncı maddesinde, <u>mükellefiyet kaydının VUK'nun 160 ıncı maddesinde terkinde yapılmış ise, ikinci yoklamaya gerek kalmaksızın mükelleflerin özel esaslara alınması öngörülmüştür.</u>
17	KDV MATRAH ARTIRIMI YAPANLARA EK AVANTAJLAR 7 no.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğine hüküm eklenerek 6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KDV MATRAH ARTIRIMI YAPANLARIN ÖZEL ESASLARA TABİ OLMAKTAN KURTULMALARI VEYA ÖZEL ESASLARA ALINMAKTAN KURTULMALARI (sahte belge düzenleyenler hariç) İMKANI GETİRİLMİŞTİR. Önemine binaen Tebliğin bu bölümü aşağıda tekrar sunulmuştur: <i>"13. 3/8/2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu</i> <i>Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;</i> - Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile - Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla 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 bulundukları 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 KAPSAMINDAN ÇIKARILIR. 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 bonosu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin GENEL ESASLARA DÖNÜŞLERİ SAĞLANIR. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksiti aksatmaları halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir. 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette bulundukları 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 alınmazlar. ÖZEL ESASLAR KAPSAMINDA OLMADIĞI HALDE KDV ARTIRIMINDA BULUNMUŞ OLAN MÜKELLEFLER, ARTIRIMDA BULUNDUKLARI YILLARDA ALIM YAPTIKLARI MÜKELLEFLERLE İLGİLİ OLUMSUZLUKLAR İÇİN YAPILACAK TESPİTLER DOLAYISIYLA ÖZEL ESASLAR KAPSAMINA ALINMAZLAR. Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez. 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit halinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.”
18	7 no.lu Tebliğin bu maddesinde, KDV Genel Uygulama Tebliğine 23A ve 23B isimli eklerin ilave edildiği belirtilmekte olup, <u>bu ekler Tebliğin 1 inci maddesinde düzenlenmiş olan gübre, gübre ham maddesi ve yem konusundaki KDV istisnası uygulaması ile ilgilidir.</u>
19	Bu madde Tebliğin yürürlük durumunu düzenlemekte olup, Tebliğin tüm maddeleri Resmi Gazete’de yayınlandığı tarih olan <u>4 Ekim 2016 günü yürürlüğe girmiştir.</u>
20	Bu madde hükümlerinin Maliye Bakanlığı tarafından yürütüleceği belirtilmektedir.

2016/134 sayılı duyurumuza konu olan “**KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 7)**” metni ilişikte tekrar sunulmuştur.

Saygılarımızla.

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) 'ndan:

**KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: 7)**

MADDE 1 – 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) kısmının 10 uncu bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

"11. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Teslimi ile Yem Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendine göre, 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 posası 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 KDV'den istisnadır.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

11.1. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübre Teslimleri

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin teslim ve ithali KDV'den istisnadır. Gübrelerin teslim ve ithalinin bu madde kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için teslim veya ithale konu gübrenin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından gübre olarak tescil edilmiş olması gerekir.

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 değerlendirilmez.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin üreticisi ya da ithalatçısı olmayıp satışını yapanlar, sattıkları gübreyle ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalatçılardan temin ederler. İthalatçıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreyle ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

11.2. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimi

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 yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş olan gübrelerin üretiminde ana hammadde olarak kullanılan doğalgazın gübre üreticilerine teslimi istisna kapsamındadır. Diğer taraftan gübrenin içeriğinde yer almayıp, gübre üretiminde farklı amaçlarla kullanılan doğalgazın (ısınma, enerji ve benzeri kullanımlar) istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini aşmamak kaydıyla üretmeyi planladıkları gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altışar aylık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek Tebliğ ekinde yer alan (EK:23A) liste ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından değerlendirilerek onaylanır.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerini elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde alımında veya ithalinde

kullanacakları istisna belgesini almak için bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; üretici lisans belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından onaylı Tebliğ eki (EK: 23A) liste eklenir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı, üretim için gerekli lisans belgesi sahibi olup olmadığı, faal durumda olan bir üretim tesisinin olup olmadığı ve elektronik ortamda sisteme girilen hammadde listesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmış listenin uyumlu olup olmadığı kontrol edilir.

Koşulları sağlayan üreticilere, hammadde alımı veya ithalinde istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi (EK: 23B) verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve eki liste, üreticiler tarafından satıcılara ve gümrük idaresine ibraz edilerek istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belgeye dayanılarak gübre üretiminde kullanılacak hammaddelerin yurtiçinden alımı veya ithalinde KDV hesaplanmaz.

İstisna belgesi, ilgili olduğu altı aylık üretim dönemi ile bu altı aydan önceki iki aylık tedarik süreci için geçerlidir. Bu sürenin sona ermesi halinde, istisna belgesinin süresi de sona erer. Bu süreler dışında istisna belgesi eki listede yer alan hammaddelerin istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Örnek: Gübre üreticisi (A), Temmuz-Aralık 2016 üretim dönemi için hazırladığı hammadde listesini 20 Mart 2016 tarihinde Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunmuştur. Bakanlık listeyi inceleyerek ve gerekli düzeltmeleri yaparak 25 Mart 2016 tarihinde onaylamıştır. Üretici (A), 5 Nisan 2016 tarihinde hammadde listesini sistem üzerinden girerek istisna belgesi almak için vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesince listenin uygunluğu kontrol edilmiş ve gübre üreticisi (A)'ya 15 Nisan 2016 tarihinde istisna belgesi verilmiştir. İstisna belgesi, Temmuz-Aralık üretim döneminden önceki iki aylık tedarik sürecinin başlangıcı olan 1 Mayıs 2016 ile üretim döneminin sonu olan 31 Aralık 2016 tarihleri arasında geçerli olmak üzere verilecektir. Gübre üreticisi (A) bu istisna belgesine dayanarak istisna belgesinin geçerli olduğu tarihler arasında, istisna belgesi eki listede yer alan hammaddeleri KDV ödemededen temin edebilir.

İstisna belgesinin ekinde istisna kapsamında alınabilecek hammaddeye ilişkin bilgiler yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslimde bulunan satıcı, istisna belgesinin geçerli olduğu süreyi kontrol eder ve istisna belgesi ekinin hammaddeye ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, tutarı ve hammadde miktarını belirtmek suretiyle onaylar ve istisna belgesi ile eki listenin örneğini alır. Ayrıca teslimine ilişkin bu bilgiler üretici ve satıcı tarafından sisteme girilir. İstisna belgesi ve eki liste satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan hammadde teslimine ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

Gübre üretiminde kullanılan hammaddelerin KDV ödenerek alınması halinde, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenilen KDV olarak iadesinin talep edilmesi mümkündür.

Üreticiler, istisna kapsamında almış oldukları hammaddeler ile üretmiş oldukları gübrelerin üretim, satış ve stok bilgilerini altı aylık dönemi takip eden ayın sonuna kadar vergi dairesine bir yazı ile bildirirler.

11.3. Yem Teslimleri

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde sayılan ve hayvan yemi olarak kullanılan malların teslimi KDV'den istisnadır. Hayvanların beslenmesinde kullanılsa bile bu madde kapsamına girmeyen malların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

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 değerlendirilir.

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.

11.4. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamındaki teslimlerin beyanı, ilgili dönem KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda;

- Yem teslimleri için 325,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübre teslimleri için 326,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimleri için ise 327

kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

11.5. İade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- 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)

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği yem ve gübreyi, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, yem ve gübre alımında ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, yem veya gübre satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

Aynı şekilde, istisna kapsamında temin ettiği hammaddeyi kullanarak ürettiği gübreyi yine istisna kapsamında teslim eden üreticilerin bu teslimlere ilişkin iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, gübrenin satış bedeli ile bu gübrenin üretiminde kullanılmak üzere istisna kapsamında satın alınan hammaddenin alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

11.5.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin 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, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

11.5.2. Nakden İade

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

11.6. Müteselsil Sorumluluk

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile eki listenin (EK:23B) satıcılara ibraz edilmesi, satıcıların da istisna belgesi ekinde yer alan listeyi teslim ettikleri hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirtmek suretiyle doldurarak onaylamaları, istisna belgesi ve eki listenin örneğini almaları şarttır.

Bu şartları sağlamadan istisna kapsamında işlem yapan satıcılar, bu istisna sebebiyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim yapılan mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ile eki liste (EK:23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aranmadan istisna belgesi ekinde yer alan listeyi doldurarak istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satışı gerçekleştiren mükellef tarafından teslimin yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyai cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.”

MADDE 2 – Aynı Tebliğin (II/E-4.) ve (II/E-4.1.) bölümleri başlıklarıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun 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. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılıbaşında başlar.

Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. Kapsam

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmesi öngörülmektedir.

Madde hükmü ile Bakanlar Kuruluna, uygulamadan yararlanacak asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirme veya iki katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.”

MADDE 3 – Aynı Tebliğin (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 Tutarla 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.

MADDE 4 – Aynı Tebliğin (II/F-4.7.1.) bölümünün birinci ve ikinci paragraflarında yer alan “tahvil” ibareleri “tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)” şeklinde değiştirilmiş, aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“6728 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesinde yer alan “tahvil” ibaresinden sonra gelmek üzere “(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)” parantez içi hüküm eklenmiştir. Bu çerçevede, 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 Kanunun (17/4-g) maddesine göre KDV’den istisna olduğundan, (A) Şirketi ödediği faiz tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmeyecektir.”

MADDE 5 – Aynı Tebliğin;

a) (II/F-4.16.) bölümüne birinci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (17/4-y) maddesi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

b) (II/F-4.16.1.) bölümüne birinci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf, “Örnek 11” den sonra gelmek üzere aşağıdaki örnek eklenmiştir.

“En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u)

maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

“Örnek 12: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.’nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanunun (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.”

MADDE 6 – Aynı Tebliğin (II/F-4.19.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (u) bendi uyarınca 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 şirketlerine kiralınması ve devralınan kuruma devri KDV’den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 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 gerekmez. Ancak, kaynak kuruluşlarca bu varlık ve hakların 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 alınır.”

MADDE 7 – Aynı Tebliğin (II/F-4.21.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4.21. Finansal Kiralama Şirketleri, Katılım Bankaları ile Kalkınma ve Yatırım Bankalarının, 6361 sayılı Kanun Kapsamında, Taşınır veya Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca, 21/11/2012 tarihli ve 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, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınır veya taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

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.

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (y) bendinde 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle taşınurlar da istisna kapsamına dahil edilmiş olup, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, taşınurların sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihten (9/8/2016) sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.

Diğer taraftan, istisna 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 yapılmaz. 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 alınır.”

MADDE 8 – Aynı Tebliğin (II/F-4.23.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“4.24. Varlık ve Hakların Türkiye Varlık Fonu ve Alt Fonlara Devri ile Bu Varlık ve Hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi Tarafından Yönetilmesi Suretiyle Yapılan Teslim ve Hizmetler

26/8/2016 tarihli ve 29813 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 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.

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına 6741 sayılı Kanun ile (i) bendi eklenerek, varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı maddeye göre, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmaz. Buna göre, KDV mükellefiyeti olanlar bu istisna kapsamındaki işlemleri dolayısıyla yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilirler, ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'nin iadesini talep edemezler."

MADDE 9 – Aynı Tebliğin;

a) (II/G-2.) bölümünün;

1- Başlığında yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde" ibaresi "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde" olarak,

2- Birinci paragrafında yer alan "teknoloji geliştirme bölgesinde" ibaresi "teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde" olarak,

3- İkinci paragrafında yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde" ibaresi "teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde" olarak,

4- Beşinci paragrafında yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde" ibaresi "teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde" olarak,

5- Altıncı paragrafında yer alan "teknoloji geliştirme bölgesinde" ibaresi "teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde" olarak,

6- Sekizinci paragrafında yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde" ibaresi "teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde" olarak,

b) (II/G-3) bölümünün birinci paragrafında yer alan "31/12/2015" ibaresi "31/12/2020" olarak,

c) (II/G-5) bölümünde yer alan "31/12/2015" ibareleri "31/12/2017" olarak değiştirilmiştir.

MADDE 10 – Aynı Tebliğin (III/C-2.1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"6728 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine;

"(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)" parantez içi hükmü eklenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddelerinde mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı 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 olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 3065 sayılı Kanunun (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.

Örnek: (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketten 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.”

MADDE 11 – Aynı Tebliğin (IV/A-1.5.) bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“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. Dolayısıyla 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 değildir. 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 yapılamaz.”

MADDE 12 – Aynı Tebliğin (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.

MADDE 13 – Aynı Tebliğin (IV/E-3.3.) bölümünün son paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve yürürlükten kaldırılan paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Hakkında bu şekilde tespit yapılarak sahte belge düzenleme riski nedeniyle incelemeye sevk edilen mükelleflerin bilinen işyeri adresinde, incelemeye sevk işleminin vergi dairesinin itilâna girmesini takip eden günden itibaren beş işgünü içinde en az iki kişiden oluşan bir grup tarafından yoklama yapılır.

Yoklamada, mükellefin bilinen işyeri adresinde faal olup olmadığı; gerek cari dönemde gerekse tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı; üretim ve/veya ticaret kapasitesi; depo, tesis, taşıt, makine, teçhizat ve demirbaş varlığı; emtia mevcudu ve çalışan sayısına ilişkin bilgiler mutlaka tespit edilir ve bu hususlara düzenlenen tutanakta yer verilir. Bu tutanakta, nezdinde yoklama yapılan mükellefin açıklamaları hariç olmak üzere, görüş ve kanaate yer verilmez. Bulunması halinde, mükellefin işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, komşu, muhtar vb. kişilerin mükellefin ticari faaliyeti ve itibarına yönelik ifadeleri, ilgiliye imzalatılarak ayrı bir tutanakla kayıt altına alınır.

Tutanağın düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren beş işgünü içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesindeki müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından; yoklama sonucunda düzenlenen tutanak, mükellefin tarh zamanasını süresi içindeki dönemlere ilişkin beyannameleri ve Ba-Bs bildirimleri, nezdinde daha önce yapılmış yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alım-satım ilişkisi içinde olduğu mükelleflere ilişkin bilgiler ve vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar (vergi inceleme bilgileri, kira sözleşmesi, Yönetim Bilgi Sisteminde elektronik ortamda bulunan kayıtlar, vb) dikkate alınarak mükellefin, tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması halinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin, vb) uyumlu olup olmadığı değerlendirilir. Komisyon, gerek görmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama isteyebilir.

Yapılan değerlendirme neticesinde, komisyon üyelerinin kanaatıyla olumsuzluğun teyit edilmesi halinde mükellef özel esaslar kapsamına alınır.”

MADDE 14 – Aynı Tebliğin (IV/E-4.3.) bölümünün son paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 15 – Aynı Tebliğin (IV/E-5.) bölümünün sonuna aşağıdaki örnek eklenmiştir.

“**Örnek:** 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.”

MADDE 16 – Aynı Tebliğin (IV/E-9.1.) bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“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 alınır. Anılan madde kapsamında mükellefiyet kaydının terkin işleminin birinci yoklama tarihinden de önce

yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla özel esaslara alınır.”

MADDE 17 – Aynı Tebliğin (IV/E-12.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“13. 3/8/2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu

Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile
 - Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla 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 bulundukları 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 çıkarılır. 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 sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksiti aksatmaları halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette bulundukları 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 alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda bulundukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit edildiğinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.”

MADDE 18 – Aynı Tebliğe ekte yer alan (EK:23A) ve (EK:23B) eklenmiştir.

MADDE 19 – Bu Tebliğ yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

MADDE 20 – Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

[Ekleri için tıklayınız](#)