

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'NDE YAPILAN DEĞİŞİKLER

6728, 7103 ve 7104 Sayılı Kanunlar ile yapılan düzenlemelere ilişkin "KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18)" 5 Haziran 2018 Tarih ve 30442 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinde yer alan düzenlemeler özetle aşağıda yer almaktadır.

1- İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere KDV'siz Yeni Makina ve Teçhizat Alımında İstisna Uygulaması

Bilindiği üzere 7103 sayılı Kanunla, 01.05.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek yeni makina ve teçhizatın, sicil belgesini haiz KDV mükelleflerine münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere teslimi 31.12.2019 tarihine kadar KDV'den istisna tutulmuştur. Bu Tebliğ'in 11. maddesi ile, imalat sanayiinde kullanılmak üzere KDV'siz yeni makina ve teçhizat alımında istisna uygulamasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler şu şekildedir.

- İstisnadan, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükellefleri yararlanacaktır.
- 05.05.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile istisna kapsamında alınabilecek yeni makine ve teçhizat listesi belirlenmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı eki listede yer almayan makina ve teçhizat teslimlerine istisna uygulanmayacaktır.
- İstisna, 31/12/2019 tarihine kadar uygulanacaktır. İstisna **"yeni"** makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslim konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen mükelleflerin, sanayi sicil belgelerini ibraz ederek alacakları makina ve teçhizatı imalat sanayiinde kullanacaklarına dair beyanlarıyla birlikte KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Bu başvuruyla birlikte istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilecektir. İlgili vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi **(Ek 28)** verilecektir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği alıcılar tarafından satıcılara verilecektir. Teslim gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini elektronik ortamda sisteme gireceklerdir.

- İstisna uygulanan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilecektir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV satıcılara talep edilmesi halinde iade edilecektir.
- İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilecektir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanacaktır.
- Satıcı mükellefin iade talebi istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılacaktır.
- İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; imalat sanayii dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.
- Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 332 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilecektir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslimlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır. İstisna kapsamında mal alan mükellefler, istisna belgesinin bittiği tarih itibarıyla istisna belgesini vergi dairesine ibraz ederek kapattırmak zorundadır. Vergi dairesi istisna belgesinde yer alan makina ve teçhizat listesinin satıcılar tarafından doldurulup doldurulmadığını ve faturalarla uyumunu kontrol ederek istisna belgesini kapatır.

2- Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna Uygulaması

Bilindiği üzere 7103 sayılı Kanunla, Teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, Araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri 01.05.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisna tutulmuştur. Bu Tebliğ'in 10. maddesi ile, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimlerinde istisna uygulamasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler şu şekildedir.

- İstisna; 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 6550 sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlar, münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmaya üzere, yeni makina ve teçhizat alımlarında uygulanacaktır. İstisna "yeni" makina ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslim konu edilecek makina ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makina ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen alıcılar, teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde ve araştırma laboratuvarlarında faaliyette bulduklarına ve satın alacakları makina ve teçhizatı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanacaklarına dair ilgili birimlerden alacakları belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Başvuruda bulunanlar tarafından istisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilecektir. İlgili vergi dairesi tarafından gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi **(Ek 27)** verilecektir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesinin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği alıcılar tarafından satıcılara verilecektir. Teslim gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini elektronik ortamda sisteme gireceklerdir.
- İstisna kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalat yoluyla temin edilmesi halinde söz konusu belge, ilgili gümrük idaresine ibraz edilecektir. İstisna belgesindeki istisna kapsamında ithal edilen makina ve teçhizata ilişkin bölüm doldurulduktan sonra ilgili gümrük idaresi tarafından bu bölüm de onaylanacaktır. Satıcı mükellefin iade talebi istisna belgesi ve elektronik sisteme yapılan alış ve satış girişleri esas alınmak suretiyle, iade için gerekli diğer belgeler de aranarak sonuçlandırılacaktır.
- İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması, elden çıkarılması veya kiralanması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.
- Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan teslimler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 331 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilecektir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslimlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu teslimlere ilişkin alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılacaktır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazacaklardır.

3- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimi

Bu Tebliğ'in 16. maddesi ile, faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin tamamı ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirilebileceğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler şu şekildedir.

KIYMETİN TESLİM EDİLMESİ DURUMU	YÜKLENİLEN VEYA İNDİRİM KONUSU YAPILAN KDV İÇİN YAPILACAK İŞLEM
ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi	Alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.
ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi	Faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.
ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi	Faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

4- Organize Sanayi Bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin altyapı yatırımlarına KDV istisnası

Bu Tebliğ'in 10. maddesi ile, Organize Sanayi Bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin altyapı yatırımlarına KDV istisnasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemeye göre

İstisna kapsamına girenler:

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme, kullanma ve atık su arıtma tesisi, doğalgaz, elektrik ve haberleşme tesislerine ilişkin altyapı işleri ile yolların yapımına ilişkin organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler,
- Küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler

girmektedir.

İstisna Kapsamında Olmayanlar

- İdari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işlerine ilişkin organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine yapılan teslim ve hizmetler
- Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları
- Tesis ile yolların ve işyerlerinin yeniden inşasından sonra bunların tamir, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları

5- Fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen verginin iadesi

Bu Tebliğ'in 6. ve 7. maddeleri ile, fazla ve yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen verginin iadesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemeye göre fazla veya yersiz ödenen verginin iade edilebilmesi için, alıcı ve satıcı tarafından beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesinin şart olduğu hususu açıkça düzenlenmiştir.

6- İndirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra yapılan alımlar ve iskontolar

Bu Tebliğ'in 15. maddesi ile, indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra yapılan alımlar ve iskontoların katma değer vergisinin iade hesabına dahil edilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemeye göre indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlemle ilgili olarak yapılan garanti, reklam, royalti, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar ve iskontolar nedeniyle satıcılar tarafından yüklenilen KDV'nin, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınması uygun görülmüştür.

7- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin Türkiye'deki işlemler nedeniyle satıcıya ödenen ve satıcı tarafından da ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'nin alıcı tarafından indirilebilmesi

Bu Tebliğ'in 17. maddesi ile, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin Türkiye'deki işlemler nedeniyle satıcıya ödenen ve satıcı tarafından da ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'nin alıcı tarafından indirilebilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler şu şekildedir.

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin;
- Yurt dışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler,
- İthalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler,
- Yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin

indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

- 5520 sayılı Kanununun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet alımında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilecektir.

8- KDV iadesi uygulamasında izaha davet kapsamında olan ve izahı kabul edilen mükellefler hakkında özel esasların uygulanmaması

Bu Tebliğ'in 19. maddesi ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin, KDV iadelerinde işlemlerin gerçekliğini ispata ilişkin bölümünde, KDV iadesi uygulamasında izaha davet kapsamında olan ve izahı kabul edilen mükellefler hakkında özel esasların uygulanmamasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler şu şekildedir.

- İzaha davet kapsamında olan ve izahı kabul edilen mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmayacaktır.
- İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmayı yürüten birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılacaktır. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili komisyona sunulacaktır.
- Yapılan izahın izaha davet komisyonlarınca yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından Vergi Usul Kanununun 370. maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılan mükellefler de aynı şekilde özel esaslara alınacaktır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,