



No : 2021-014

Tarih : 08.02.2021

Konu : 34 Seri No.lu Tebliğle KDV Genel Uygulama Tebliğinde Yapılan Değişiklikler

05/02/2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 34 Seri No.lu Tebliğle KDV uygulamalarında önemli yenilikler yapıldı.

Dolaylı vergilerin lokomotifi olan KDV’de 2014 yılında gerçekleşen tek tebliğ (KDV GUT) çalışmasından bu yana 34 tebliğ daha yayımlanmış oldu. Son iki yılda yayımlanan tebliğler spesifik bir konuya ilişkin olmasına karşın (Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yapıtılan Sağlık Tesisleri, İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İştigal Eden Mükellefler vb.) 34 No.lu Tebliğ, KDV Kanununda yapılan değişiklikler sonrası yayımlanan tebliğler gibi daha kapsamlı ve genel uygulamalara yönelik düzenlemeler içermektedir.

Öncelikle 34 no.lu Tebliğin hangi konularla ilgili düzenlemeler içerdiğini sıralayalım:

1. Mücbir sebep halinde tevkifat
2. TL ile yapılan hizmet ihracatının tevsiki
3. İndirimli orana tabi konut teslimlerinde yapı kullanma izin belgesiyle iade
4. ÖTV Kanunundan doğan borçlara mahsuben iade sınırlaması
5. VUK düzenlemelerine göre özel esaslar uygulamasının güncellenmesi
6. Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamındaki devirlerdeki istisnanın usul ve esasları
7. Tarih ve ibare güncellemeleri

Bu düzenlemelerin KDV uygulamalarında nasıl değişikliklere yol açtığı detaylarıyla aşağıda açıklanmıştır. (Son iki başlık altındaki düzenlemelerin çok açık olması nedeniyle detaya yer verilmeyecektir.)

1. Mücbir Sebep Halinde Tevkifat

2016 yılında KDV GUT’a eklenen “213 sayılı Kanuna göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz.” açıklamasıyla alıcıların mücbir sebep halinde tevkifat yapmayacakları düzenlenmişti.

Satıcıların mücbir sebep halinde olması durumunda ise vergi sorumlusu olan alıcı mücbir sebep halinde olmadıkça tevkifat yükümlülüğü devam ediyordu.¹

34 No.lu Tebliğle hem alıcı hem de işleme taraf satıcı mükellefin mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, kısmi tevkifat kapsamındaki işlemde alıcının tevkifat yükümlülüğünün devam ettiği açıklandı.

2. Türk Lirası (TL) İle Yapılan Hizmet İhracatının Tevsiki

KDV GUT öncesi dönemde hizmet ihracatında döviz alım belgesi istisnanın tevsiki ve bu işlemlerden iade alabilmek için kritik bir belgeydi. KDV GUT'da bu belge yerine hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde “hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması” şartı getirilmiş ve bu belge istisnanın tevsiki ve beyanı için zorunlu olmaktan çıkarılmıştır.

34 No.lu Tebliğle, hizmet ihracına ilişkin fatura TL olarak düzenlendiği takdirde, bedelin TL olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden iade yapılabilir hale gelmiştir. Şekilsel bir şart gibi görünse de KDV GUT'da daha önce açık bir hüküm olmadığı için iade taleplerinde döviz hareketine dair belgenin aranması zorunluydu. Düzenlemeyle uygulamada yaşanan mevzuat sorunu çözülmüştür.

3. İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerinde Yapı Kullanma İzin Belgesiyle İade

İndirimli orana tabi konut teslimlerinden kaynaklanan iadelerde yaşanan sorunların başında iadenin ne zaman talep edilebileceği sorunu gelmektedir.

KDV GUT'a yeni eklenen (III/B-3.4.9.) bölümünde de açıklandığı üzere, taşınmaz satışlarında mülkiyetin devri taşınmazın tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay açısından tapu devri yeterli görülmeyle birlikte, bu teslimler nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların tamamlanarak alıcılara fiilen teslim edildiğinin tevsiki aranmaktaydı.

Özellikle inşaat şirketlerinin KDV iade talep edebilmek adına ortaklarına yaptığı konut teslimleri, konutların işletmeden çekmek suretiyle ortaklara fatura edilmesi olarak değerlendirilmiş; bu işlemlerde KDV beyan edilmesi, ancak konutların daha sonra başkalarına satılabileceği ve satışın nihai tüketim amaçlı olmadığından hareketle iadenin fiili teslimde yapılacağı yönünde uygulamaya yön verilmiştir.² İadenin yapılmama dayanağı da ortada fiili bir teslim olmamasına (tapuda devir yapılmaması, yapı kullanma izin belgesi olmaması), alıcı tarafından malik gibi kullanılmamasına bağlanmıştır.

İnşaatı tamamlanarak yapı kullanma izin belgesi alınmış indirimli orana tabi konutların tapuda devri, iade için gerekli görülmesine karşın fiilen teslim şartı yine de İdarenin görüşlerinde yer almıştır.³

¹ Ankara VDB'nin 18.04.2017 tarih ve 121462 sayılı özelgesi <https://www.gib.gov.tr/node/133622>

² İstanbul VDB'nin 30/1/2012 tarih ve 340 sayılı özelgesi <https://www.gib.gov.tr/node/90834>

³ Konya VDB'nin 11/6/2018 tarih ve 60430 sayılı özelgesi <https://www.gib.gov.tr/node/134842>

Bu durumda da fiili teslimin nasıl ve ne zaman yapıldığı, dolayısıyla iadeye ne zaman hak kazanıldığı ihtilaflara neden olmuştur.

Yapılan düzenlemeyle 3194 sayılı İmar Kanununun 30 uncu maddesinde düzenlenen yapı kullanma izni alma zorunluluğuna atıf yapılarak tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri için yapı kullanma izin belgesinin alınması yeterli görülmüştür.

Böylelikle, yapı kullanma izin belgesinin yanı sıra konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek kalmamıştır.

Bu çerçevede, ortaklara veya diğer ilişkili kişilere yapılan devirler dahil olmak üzere hem mükellefler açısından hem de iade taleplerini değerlendirilen vergi daireleri açısından objektif bir çözüm bulunmuştur.

4. ÖTV Kanunundan Doğan Borçlara Mahsuben İade Sınırlaması

Mahsuben talep edilen KDV iade alacağının hangi borçlardan mahsup edileceği geçmişten beri tartışmalı olmuştur. Özellikle vergi inceleme raporu, teminat ve YMM raporu aranmadan mahsuben iade talep edilebilen işlemleri bulunanların iade alacağını farklı organizasyonlarla suiistimal etmeleri bu konuda kısıtlamaları da gündeme getirmiştir.

Örneğin, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde ihracattan kaynaklı KDV iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmekteyken; 107 No.lu KDV Genel Tebliğinden itibaren vergi borçlarına mahsup mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarıyla sınırlandırılmıştır.

KDV GUT'a iadenin vergi borçlarına mahsubuyla ilgili 7 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen “(4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlar hariç)” parantez içi ibaresi ise 13 Seri No.lu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır. 13 Seri No.lu Tebliğle bu kez ÖTV borçlarına mahsup (Özel tüketim vergisine tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç) mükellefin talebine bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna bağlanmış; talep edilen iade miktarının tamamı için (İTUS sertifikası sahibi mükellefler de dahil) teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebinin yerine getirilmesi ve teminatın vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmesi uygulamasına geçilmiştir.

Ancak, ÖTV borçlarına mahsubun münhasıran vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılacağı yönündeki düzenleme yargıya intikal etmiş ve Danıştay ilk derecede düzenlemeyi iptal etmiştir.

Yeni düzenleme, KDV Kanununun 36/2 maddesinin 2018 yılında 7104 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe atıf yapmakta ve Hazine ve Maliye Bakanlığı, “iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirleme” yetkisiyle KDV iade alacağının ÖTV Kanunundan doğan borçlara mahsubunu genel olarak engellemektedir.

Bu noktada, ÖTV'ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağı (vergi inceleme raporu, teminat ve YMM raporu aranır), bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesine izin verilmiştir. Örneğin, indirimli orana tabi meşrubat satışlarından doğan KDV iade alacağı mükellefin ÖTV borcuna mahsup edilebilecektir.

5. VUK Düzenlemelerine Göre Özel Esaslar Uygulamasının Güncellenmesi

2020 yılının başında vergi mevzuatımıza giren izaha davet müessesisiyle KDV mevzuatında yer alan özel esaslar düzenlemeleriyle bağlantılı yeni uygulamalar geliştirilmiştir.

Bu bağlamda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ön tespitinin özel esaslar uygulamasındaki işlemlerin gerçekliğini ispat açısından nasıl değerlendirileceği 34 No.lu Tebliğle açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 370/b maddesinde, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitler bakımından mükelleflere ön tespite ilişkin yazının tebliğ edilebileceği ve mükelleflerin beyanlarını düzeltebilecekleri düzenlenmiştir. Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Bu kapsamda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısına konu beyanlarını düzeltmeyen mükellefler özel esaslara alınacak, ancak mükellefin söz konusu belgelere isabet eden KDV'yi indirim hesaplarından çıkararak düzelttiğini veya hiç indirim hesaplarına almadığını vergi dairesine tevsik etmesi ya da KDV GUT'un (IV/E-7.2.2) bölümünde yer alan şartlardan [birinci paragrafın (a) ayrımı hariç] birini sağlaması halinde, vergi incelemesi neticesi beklenmeksizin, genel esaslara dönüşü yapılacaktır.

**Katkıları için Gelir İdaresi KDV Oran Uygulamaları Müdürü Sayın Ferit Öz'e teşekkürler.*

Bu bültende geçen herhangi bir konuyla ilgili sorularınız için danışmanlarımıza ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla,

Şaban Küçük

Tax & International Advisory | International Tax & Taxademy