

## SİRKÜLER (2018'10)

**Konu:** Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:17) Hakkında,

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:17) yayımlanmış olup, bu tebliğde;

- 1- 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair kanunun 41 inci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanununun 9'ncu maddesinin 1'nci fıkrasında yapılan değişiklikle; Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmetleri sunanlar tarafından yalnızca KDV mükellefiyeti tesis edilerek, hizmet sunanlar tarafından 01.01.2018 tarihinden itibaren beyan edilerek ödeneceği yönünde düzenleme yapılmış olup, bu düzenlemeye istinaden; Buna göre Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV 'ye tabi olup, bu hizmetlere ilişkin hizmet için belirlenen KDV oranı esas alınarak KDV beyan ve ödemesi ile ilgili usul ve esaslar açıklanmıştır.

1.a) Bahse konu hizmetlerin bir işyeri oluşturulacak şekilde verilmesi durumunda, bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No'lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

1.b) Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyetleri,  
Yurt dışında olup, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle aldıkları hizmet ücretlerindeki KDV'sini beyanname ve bildirimlerini yapmak üzere, Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Söz konusu hizmet sunucuları elektronik ortamda verdikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları KDV'yi, "3 No'lu KDV Beyannamesi ile elektronik ortamda" beyan ederler.

Bu kapsamdaki hizmet sunucuların, bahse konu 3 No'lu KDV beyannamesini verebilmeleri için, Gelir İdaresi Başkanlığının [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresindeki formu doldurarak elektronik ortamda onaylamaları gerekmektedir. Onaylama işlemini takiben; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde hizmet sunucusunun adına, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis edilir. Mükellefiyet tesisi üzerinde internet vergi dairesinde işlem yapabilmek için, mükellefe vergi dairesinden işlem yapmak üzere kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir. Bu kapsamdaki mükelleflerden işe başlama formu bildirimini aranılmayacaktır.

“Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis edilenler, KDV beyannamelerini kendileri verebilecekleri gibi, dilerlerse 3568 sayılı yasada yetki alan Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri aracı kullanarak bahse konu beyanlarını yapabileceklerdir.

#### 1.c) Beyan ve Ödeme:

Bir döneme ilişkin KDV, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No’lu KDV beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan edilecek, tahakkuk eden vergiyi beyan edilen ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir, Merkez Bankası’na Resmi Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari kur esas alınır.

Uygulama 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ancak Elektronik hizmet sunucuları, 2018 yılının Ocak, Şubat ve Mart dönemlerinde (aylarda) yaptıkları işlemleri için 3 No’lu KDV beyannamelerini 1-24 Nisan 2018 tarihleri arasında vereceklerdir. Nisan 2018 dönemi ile takip eden dönemlerde, ilgili ayda oluşan KDV beyanlarını ilgili olduğu dönemi takip eden ayın yirmi dördünde beyanname verilecek, tahakkuk eden vergiyi beyanın yapıldığı ayın yirmi altıncı günün akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

Bahse konu mükelleflerin, her hangi bir ayda (dönemde) beyanı gereken her hangi bir işlemleri olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin 3 No’lu KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.

**Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.**

Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.

#### 1.d) Verginin Hesaplanması:

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin Türkiye’de tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların Vergi Usul Kanununun gereğince defter tutma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefleri kapsamında beyan edilen hizmetlerle ilişkili olması kaydıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV’nin bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının, KDV Kanununun 29/1’nci maddesine göre indirim konusu yapmaları mümkündür. Alınan bu fatura ve benzeri belgelerin Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir. Dolayısıyla, Vergi İdaresinin zaman aşımı süresi içinde talep etmesi halinde, bahse konu fatura ve benzeri belgelerin ibraz edilmeleri gerekmektedir.

1.e) Yüklümlüklerin Yerine Getirilmemesi:

Katma Değer Vergisi Kanununun 9/1'nci maddesinde yer alan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi cezalarına ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

(Bu düzenleme 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir.)

2- Türkiye Varlık Fonu ile Alt Fonlara Devredilen Kuruluşların Kısmi Tevkifat Uygulaması :

Türkiye Varlık Fonu ile Alt Fonlara Devredilen Kuruluşlar, Kısmi Tevkifat uygulaması kapsamında, KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecek belirlenmiş alıcılar kapsamına alınmıştır.

(Bu düzenleme tebliğin yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir.)

3- İmalat Sanayine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Gerçekleştirilen İnşaat İşleri Nedeniyle 2018 Yılında Yüklenilen ve İndirim Yoluyla Telafi Edilemeyen Katma Değer Vergisinin İadesi:

7061 sayılı Kanun ile KDV Kanununun Geçici 37'nci maddesinde yapılan değişikliğe uygun olarak, İmalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen inşaat işleri nedeniyle 2018 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telef edilemeyen katma değer vergisinin iadesine ilişkin usul ve esaslara ve de iade tarihleriyle ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

(Bu düzenleme tebliğin yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir.)

4- Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Devrinde KDV İstisnası:

7061 sayılı kanun ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde değişiklik yapılmış olup, tebliğde, bu konuyla ilgili bazı açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre, bankalara, finansal kiralama ve finans şirketlerine borçlu olanlar ile bunların 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 istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmektedir.

Bu istisna sadece, bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, bu finans şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından yapılacak devir ve teslimlerinde uygulanır.

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

Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 01.01.2018 tarihinden önce borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 01.01.2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

İstisnanın uygulanabilmesi için bahse konu varlıkların (taşınmaz ve iştirak hisseleri) bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekmektedir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasında borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin taşınmaz ve iştirak hisselerinin ticaretini yapmak amacıyla, aktiflerinde bulundurup, bulundurmadıkları dikkat alınmaz.

(Bu düzenleme 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir.)

5- Yurt Dışındaki GSM Operatörlerinden Tarafından Türkiye’de Yerleşik GSM Operatörüne Verilen Roaming Hizmetleri;

01.01.2018 tarihinden itibaren yurt dışından mobil telefon kullanımına ilişkin olarak yurt dışındaki GSM şirketleri tarafından Türkiye’de yerleşik GSM operatörüne verilen roaming hizmetleri KDV’den istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu hizmetler için Türkiye’deki GSM operatörleri tarafından sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunmayacaklardır.

Türkiye’de ki GSM operatörleri tarafından müşterilerine yansıtılması durumunda KDV istisna olduğundan, GSM şirketleri tarafından müşterilerine düzenlenecek faturalarda yurt dışındaki kullanımlar nedeniyle yansıtılan roaming bedelleri KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

(Bu düzenleme 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir.)

6- Özel Hesap Dönemine Tabi Olan KDV Mükelleflerinin Yüklendikleri KDV’nin İndirimi:

Gelir ve Kurumlar Vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV’yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirimlerinin mümkün olduğuna ilişkin tebliğde açıklama yapılmıştır.

(Bu düzenleme tebliğin yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir.)

Söz konusu tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/01/20180131.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/01/20180131.htm>

(Resmi Gazete: 31.01.2018 tarihli 30318 sayılı)

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim  
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.