

SİRKÜLER (2018'48)

Konu: İnşaat İşlerinde Arsa Sahibi ile Müteahhidin Karşılık Mal Teslimlerinde KDV Matrahı, KDV'siz Makine ve Teçhizat Alımları ile Diğer Bazı Konulara İlişkin KDV Tebliği (Seri No:18) Hakkında.

Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:18) yayımlanmış olup, bu tebliğde özet olarak;

1- Arsa Karşılığı İnşaat İşleri :

- Arsa karşılığı inşaat işlerinde teslim konusu mal ve hizmetlerin (arsa ile konut) teslimlerinde arsa sahibinin devamlılık arz edecek şekilde yapması halinde, her iki teslim de KDV ye tabi olacaktır.
- Arsa sahibinin bu işi arazi olarak yapması, arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde olması halinde, arsa sahibinin KDV mükellefiyeti söz konusu olmayacağı için, arsa sahibin arsasını müteahhide teslimi dolayısıyla KDV'ye tabi olmayacak, ancak müteahhidin arsa sahibine konut teslimi KDV'ye tabi olacaktır.
- Müteahhit tarafından arsa sahibine arsa bedeli karşılığında teslim edilecek konut / işyerlerinin bedeli, konut/işyerinin maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanacaktır. KDV inin matrahı, Vergi Usul Kanunu Madde 267/2 de belirtildiği üzere, maliyet bedeli bilinir ve çıkarılması mümkün ise, emsal bedeli, maliyet bedeline toptan satışlarda %5, perakende satışlar için %10 ilave emek suretiyle emsal bedeli bulunarak bu tutar üzerinden KDV hesaplanarak müteahhit tarafından arsa sahibine fatura edilmesi gerekmektedir.
- Arsa sahibine kalacak konut / işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından arsa sahibine bırakılacak konut/işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

2- İmalat Sanayinde Kullanılmak Üzere KDV'siz Makina ve Teçhizat Alımlarında İstisna Uygulaması:

7103 sayılı Kanunla, KDV Kanununa eklenen Geçici 39'ncü maddeye göre, bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek ve imalat'ta kullanılacak yeni makina ve teçhizatları, sanayi sicil belgesine haiz imalatçılar tarafından 31.12 2019 tarihine satın alınmaları halinde, bu alışlar KDV'den istisna edilmiştir.

- **Bakanlar Kurulunun 05.05.2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 2018/11674 Sayılı Kararda, KDV'den İstisna Edilen Yeni Makina ve Teçhizatlar Listesi Belirlenmiştir.**
- KDV İstisna, sanayi sicil belgesi sahibi imalatçıların imalatlarında kullanacakları ve yeni alınacak Makina ve teçhizatlar için geçerli olup, kullanılmış makina ve teçhizatın satın alınmasında KDV istisnası uygulanması söz konusu değildir.

- İstisna kapsamında makina ve teçhizat satın almak isteyen mükellefler, sanayi sicil belgelerini ibraz ederek alacakları makina ve teçhizatları imalat sanayilerinde kullanacaklarına dair beyanlarıyla birlikte KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine müracaat etmeleri gerekmektedir. Başvuruyla birlikte istisna kapsamında alınacak makine ve teçhizat listesi elektronik ortamda gelir idaresinin sistemine gireceklerdir. Vergi dairesi sisteme girişi yapılan bilgilerin kontrolleri yapıldıktan sonra, sisteme girilen makine ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilecektir. (Tebliğin ekinde yer alan EK:28 no'lu belge)

- Satıcılar tarafından, sanayi sicil belgesi sahibi olanlara KDV'den istisna teslim edilen yeni makina ve teçhizat teslimleri için yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapılabilecektir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV satıcılara talep edilmesi halinde iade edilebilecektir.

- Sanayi sicil belgesi sahibi tarafından KDV istisnası kapsamında satın alınan makine ve teçhizatları imalat kullanılmaması ve satın alma tarihini takip eden yıldan başlamak üzere, üç yıl içinde bu makinelerin elden çıkarılması veya kiralanması halinde, zamanında alınmayan vergi ile bu vergiye müteallik vergi ziyayı cezası ile gecikme faiziyle birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

- Satıcılar, KDV istisnası kapsamında teslim ettikleri makina ve teçhizatları, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda yer alan 332 kod numaralı satırda beyan etmeleri gerekmektedir.

3- Ar-Ge Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makine ve Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası Uygulaması;

7103 sayılı Kanunla, KDV Kanununa eklenen Geçici 39'ncü madde ve 7104 sayılı Kanunla KDV Kanununun (13/m) maddesine göre,

- Teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde,

- Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde,

- Araştırma laboratuvarlarında

bulunanların bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizatlar, 01.05.2018 tarihinden itibaren teslimleri KDV istisna edilmiştir.

İstisna kapsamına giren teslimler şunlardır;

- 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 kullanılmak üzere, yeni makina ve teçhizat alımlarında KDV istisnası uygulanacaktır. Ar-Ge ve tasarım faaliyetinde bulunanların işlerinde kullanılmış makina ve teçhizatları almaları halinde bu alımlar nedeniyle KDV istisnası uygulanması mümkün değildir.

- Ar-Ge ve Tasarım merkezlerindeki mükellefler, istisna kapsamında makine 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 belge ile KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak üzere başvuruda bulunmaları

gerekmektedir. İstisna kapsamında alınacak makina ve teçhizat listesi elektronik ortamda sisteme girilecektir.

- Vergi dairesi sisteme girişi yapılan bilgilerin kontrolleri yapıldıktan sonra, sisteme girilen makina ve teçhizatla sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilecektir. (Tebliğin ekinde yer alan EK:27 no'lu belge)

- Satıcılar tarafından, sanayi sicil belgesi sahibi olanlara KDV'den istisna teslim edilen yeni makina ve teçhizat teslimleri için yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapılabilecektir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV satıcılara talep edilmesi halinde iade edilebilecektir.

- Sanayi sicil belgesi sahibi tarafından KDV istisnası kapsamında satın alınan makine ve teçhizatları imalat kullanılmaması ve satın alma tarihini takip eden yıldan başlamak üzere, üç yıl içinde bu makinelerin elden çıkarılması veya kiralanması halinde, zamanında alınmayan vergi ile bu vergiye müteallik vergi ziyai cezası ile gecikme faiziyle birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

- Satıcılar, KDV istisnası kapsamında teslim ettikleri makina ve teçhizatları, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda yer alan 332 kod numaralı satırda beyan etmeleri gerekmektedir.

4- Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin Alt Yapı Yatırımlarında Katma Değer Vergisi İstisnası :

- 7103 sayılı Kanunla organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları, 01.04.2018 tarihinde itibaren KDV'den istisna edilmiştir.

- İstisna kapsamına;

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme ve kullanma ve atık su arıtma tesisi, doğalgaz, elektrik ve haberleşme tesislerine ilişkin alt yapı işleri ile yolların yapımına ilişkin organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler KDV istisnası kapsamına girmektedir. Bu işlemlerin haricinde ifa edilen diğer işler KDV istisnası kapsamına girmeyip, bu işlemlerin KDV'ye tabi tutulmaları gerekmektedir. (Örnek: İdari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işleri ile istisna kapsamında yapılan yerlerin, tamir, bakım ve onarımı için verilen hizmetler KDV'ye tabi tutulacaktır.)

5- Fazla Veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi

7104 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde yapılan değişiklikle, 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 İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Alımlar ve İskontolar

7104 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinde yapılan değişiklikle, indirimli orana tabi teslim ve hizmetler nedeniyle teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra ortaya çıkan giderler veya yapılan iskontolar dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iade hesabına dahil edilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu Tebliğin 15 inci maddesiyle, söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliğine ilave edilmiştir.

Buna 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 yüklenen KDV'nin, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınması uygun görüldüğü yönünde düzenleme yapılmıştır.

7) Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere (ATİK) İlişkin Yüklenen KDV'nin İndirimi

7104 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinde yapılan değişiklikle, faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen Amortisman Tabi İktisadi Kıymet'lere (ATİK) ilişkin yüklenen KDV'nin tamamı ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirilebileceği düzenlenmiştir. Kullanılmayan süreye isabet eden KDV'inin zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde, " Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV 'nin ilavesi satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Bu Tebliğin 16 ncı maddesiyle, söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliğine ilave edilmiştir.

Yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir;

- ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

- ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

- ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler 1 yıl olarak kabul edilecektir.

8) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlara İlişkin Türkiye'deki İşlemler Nedeniyle Satıcıya Ödenen ve Satıcı Tarafından da İlgili Vergilendirme Döneminde Beyan Edilerek Ödenen KDV'nin Alıcı Tarafından İndirilebilmesi

7104 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinde yapılan değişiklikle; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin yanı sıra Türkiye'deki işlemler nedeniyle satıcıya ödenen ve satıcı tarafından da ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'nin alıcı tarafından indirilebilmesine olanak sağlanmıştır.

Yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir;

- 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 çıkarılarak düzeltilmelerine bu düzenleme ile gerek bulunmamaktadır.

- 5520 sayılı Kanununun 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 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.

9) KDV İadesi Uygulamasında İzaha Davet Kapsamında Olan ve İzahı Kabul Edilen Mükellefler Hakkında Özel Esasların Uygulanmaması.

6728 sayılı Kanunun ile Vergi Usul Kanunu'nun mülga 370 nci maddesi, **İzaha davet** başlığı altında yeniden düzenlenerek, haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için izaha davet müessesesi getirilmiştir.

Bu Tebliğin 19 uncu maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliğinin, KDV iadelerinde işlemlerin gerçekliğini ispata ilişkin bölümünde, KDV iadesi uygulamasında izaha davet kapsamında olan ve izahı kabul edilen mükellefler hakkında özel esasların uygulanmamasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Buna göre;

- 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 inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılan mükellefler de aynı şekilde özel esaslara alınacaktır.

(Resmi Gazete: 05.06.2018 tarih ve 30442 sayılı)

Söz konusu tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180605.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180605.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.