

08/02/2018

SİRKÜLER
2018/20

Sayın Yetkili;

Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetlerin Vergilendirilmesini de İçeren KDV Tebliği (Seri No:17) Yayımlandı.

31.01.2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **17 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**de; Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi uygulaması, yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılmasındaki KDV istisnası uygulaması ile diğer bazı konularda açıklamalar yer almaktadır.

1- Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler

a) Beyanı Gereken Hizmetler

Tebliğe göre, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, söz konusu hizmetlere ilişkin KDV'nin beyanı ve ödemesinin bu Tebliğde belirtilen şekilde yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, elektronik ortamda sunulan hizmetlerde herhangi bir ayrıma gidilmemiş olmasıdır. Diğer bir ifade ile Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan tüm hizmetler KDV'ye tabi sayılmıştır.

Ayrıca, elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödemesi gerekecektir.

b) Uygulama kapsamında olanların yapacakları işlemler

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar;

- Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu dolduracaklar,
- Formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirecekler,
- Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecek,

- Bu işlemlere ilişkin KDV'yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan edecekler,
- Bu kapsamda beyan ettikleri KDV'yi, beyannamenin verilmesi gereken ayın 26 ncı günü akşamına kadar, vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara veya Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile ödemeleri gerekecektir.

c) 1.1.2018 tarihinden uygulama kapsamında olanların yapacakları işlemler

Elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren 24 üncü günü akşamına kadar verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri uygun görülmüştür.

d) Uygulama kapsamındaki mükelleflerden,

- İşe başlama bildirimini,
- Herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu

aranmayacaktır.

2- Özel Hesap dönemine tabi mükellefin KDV indirimi

Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-5.6.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenerek, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmelerinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Eklenen paragraf:

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür."

3- Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık yapılan teslimlere ilişkin istisna uygulaması

5.12.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'un 42 nci maddesiyle;

- Finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu şirketlere devir ve teslimleri,
- Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, alacaklarına karşılık borçlulardan veya kefillerden edindiği taşınmaz ve iştirak hisselerinin, bu şirketler tarafından devir ve teslimleri

KDV'den istisna edilmiştir.

Tebliğe göre,

-Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmektedir.

-İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanacaktır.

-Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

-Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin **1/1/2018** tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

-İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekmektedir.

-İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanacaktır.

-Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışında sayılmıştır.

-Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmayacaktır.

Örneğin, (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

4- Yurt dışından alınan roaming hizmetlerinde istisna

Tebliğ e göre,

1/1/2018 tarihinden itibaren yurt dışında mobil telefon kullanımlarına ilişkin olarak yurt dışındaki GSM operatörleri tarafından Türkiye'de yerleşik GSM operatörüne verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna olup, bu hizmetler nedeniyle Türkiye'de yerleşik GSM operatörü sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunmayacaktır.

Ayrıca, bu hizmetlerin GSM operatörleri tarafından müşterilerine yansıtılması da KDV'den istisna olduğundan, GSM operatörleri tarafından müşterilerine düzenlenecek faturalarda yurt dışındaki kullanımlara ilişkin yansıtılan roaming bedelleri KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

5- Teşvik belgeli yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılında yüklenilen KDV'nin iadesi

Teşvik belgeli yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılında yüklenilen KDV'nin iadesine ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

- **Asgari 50 milyon Türk Lirası** tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin **inşaat işleri nedeniyle 2018 yılının ilk altı aylık döneminde (1/1/2018-30/6/2018)** söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/7/2018-30/6/2019),
- **Asgari 50 milyon Türk Lirası** tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin **inşaat işleri nedeniyle 2018 yılının ikinci altı aylık döneminde (1/7/2018-31/12/2018)** söz konusu yatırım teşvik

belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/1/2019-31/12/2019),

- **50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılında söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2018 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (1/1/2019-31/12/2019)"**

talep edilmesi halinde iadesi öngörülmektedir.

Söz konusu İade;

- **Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2018 yılının ilk altı aylık döneminde (1/1/2018-30/6/2018) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken Temmuz/2018, en geç Mayıs/2019 dönemine ait KDV beyannamesine,**
- **Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2018 yılının ikinci altı aylık döneminde (1/7/2018-31/12/2018) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken Ocak/2019, en geç Kasım/2019 dönemine ait KDV beyannamesine,**
- **50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2018 yılında yüklenilen ve 2018 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken Ocak/2019, en geç Kasım/2019 dönemine ait KDV beyannamesine dahil edilerek talep edilebilecektir.**