

SİRKÜLER 2018/13: KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri No.lu Tebliğ

31.01.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 17 seri no.lu Tebliğde diğer düzenlemeler yanında esas olarak aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmıştır.

- Yurt dışından elektronik ortamda hizmet sunanların KDV mükellefiyetine ilişkin düzenlemeler,
- Gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin, yüklendikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmelerinin mümkün olduğuna ilişkin açıklama,
- Türkiye Varlık Fonu ile Alt Fonlara Devredilen Kuruluşların KDV tefkifatı açısından "Belirlenmiş Alıcılar" Kapsamına Dahil Edilmesi,

1.Yurt Dışından Elektronik Ortamda Hizmet Sunanların KDV Beyanı ve Ödemesi Konusundaki Düzenlemeler

05.12.2017 tarihli Resmi gazetede yayımlanan 7061 sayılı Kanun'la Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin verginin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Maliye Bakanlığının elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan bu hükme dayanılarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinde düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

a- Düzenlemeye Kapsamında "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" Tesis Ettirecek Olanlar

Düzenleme kapsamına, **Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında** elektronik ortamda hizmet sunanlar girmektedirler. Bunlar "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" Tesis Ettireceklerdir.

Tebliğdeki tanıma göre, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilecektir.

Elektronik ortamda sunulan hizmetin, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunanlar tarafından verilmesi durumunda, bu işlemlere ilişkin vergi, genel usuller çerçevesinde, defter ve belge düzenine tabi olarak ve 1 no.lu beyannameyle beyan edilerek ödenecektir.

b- Düzenleme Kapsamına Giren Hizmetler

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere **elektronik ortamda sunulan hizmetler** düzenleme kapsamına girmektedir.

KDV Kanunu’na göre hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Elektronik ortamda hizmet sunulmasından ne anlaşılması gerektiğine dair tebliğde bir açıklamaya yer verilmemiş olup, geniş anlamda elektronik ortam kavramı, sadece kapalı ya da açık bilgisayar ağlarını değil, iradelerin sayısallaştırılarak veriler haline dönüştürülmesiyle transferinin sağlandığı telefon , fax, elektronik fon transferi, elektronik veri değişimi gibi olguları da ifade etmektedir. Elektronik ticaret açısından elektronik ortam kavramı denildiğinde ise kapalı ve açık bilgisayar ağları ile özellikle internet kavramı ifade edilmektedir. Zira elektronik ticaretin teknolojik alt yapısını internet oluşturmaktadır. Bu kapsamda elektronik ortamda sunulan her türlü hizmetler kapsama girmektedir. Sınırlı olmamak üzere elektronik ortamda sunulan hizmetlere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Web sitesi/sayfası temini, alan adı temini, web barındırma, web sitesine/sayfasına ilişkin verilen diğer hizmetler.
- Bilgisayar yazılım ve donanımlarının uzaktan bakımı, uzaktan sistem yönetimi ve çevrimiçi veri depolama hizmetleri.
- Alıcı ve satıcının internet veya elektronik bir ağ aracılığıyla bir araya getirilmesini veya işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan platformlar tarafından mal ve hizmetlerin satışına ilişkin verilen her türlü hizmetler (internet sitesinde mal veya hizmetlerin satışı amacıyla yerleştirme hakkının satışı dahil).
- Elektronik kitaplar ve diğer elektronik yayınlara erişmek veya bunları indirmek.
- Çevrimiçi gazete ve dergilere abone olmak.
- Bilgisayar, mobil telefon ve benzeri araçlar vasıtasıyla sunulan müzik, film, oyun (şans oyunları, bahis ve kumar oyunları dahil), siyasi, kültürel, sanatsal, spor, bilim ve eğlence yayınları ve etkinlikleri ile diğer tüm uygulamalar ve uygulama içi satın almalar. Aşağıda sayılan hizmetler de bu kapsamdadır.
 - Müziğe, müzik dışındaki seslere, filmlere erişmek veya bunları indirmek.
 - Oyunlara erişmek veya oyunları indirmek, oyunların uzaktan oynanmasının sağlanmasına ilişkin hizmetler ile oyun içi satın almalar.
 - Uzaktan eğitim, radyo ve televizyon yayın hizmetleri.

c- Kapsama Giren İşlemlere İlişkin Mükellefiyet Tesisi ve Verginin Beyanı

Kapsama giren mükellefler, kapsama giren hizmetlere ilişkin katma değer vergisini, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle beyan edeceklerdir.

Bu işlemlere ilişkin vergi, yeni dizayn edilen 3 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. Bunun için,

- Kapsama giren hizmet sunucuları, ilk beyannameyi vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının “www.digitalservice.gib.gov.tr” adresinde yer alan formu elektronik ortamda dolduracaktır.
- Formun onaylanması üzerine Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, adlarına “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilecek ve internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecektir.

d- Elektronik Hizmet Sunumuna Aracılık Edenlerin Sorumluluđu

Aşağıdaki hallerde elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenecektir:

- Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediğı ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı hallerde,
- Düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediğı hallerde

“Elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler” ibaresinden ne anlaşılması gerektiğı konusunda tebliğde ayrı bir açıklama yer almamış olup, bu ibare kapsamına gerek hizmet sunumuna gerekse hizmetle ilgili tahsilata aracılık edenlerin girebileceğı düşünölmektedir.

e- Sunulan Hizmetlerde Uygulanacak Oran

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin KDV Kanunu’na göre tabi olduğı oranında KDV hesaplayacaktır.

f- KDV’nin Matrahı

Sunulan Hizmetlerde KDV’nin matrahı işlemin karşılığını teşkil eden bedeldir. Hizmet bedelinin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiğı günkü Resmî Gazete’de yayımlanan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilecek, Merkez Bankası Resmî Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınacaktır.

g- Beyanname Verme ve Ödeme Süresi

Aylık dönemler itibariyle hesaplanan KDV, izleyen ayın 24. günü akşamına kadar, 3 no.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda internet vergi dairesi üzerinden ve Türk Lirası cinsinden beyan edilecek, hesaplanan vergi 26. Gün akşamına kadar ödenecektir. Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceğı gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilecektir.

Mükelleflerin, bir aylık dönemde beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur.

h- Ocak-Mart 2018 Dönemi Beyanı

Tebliğde, Ocak-Mart 2018 dönemleri için özel bir beyan süresi belirlenmiş olup, buna göre 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yapılan işlemler için 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren aynı ayın 24. günü akşamına kadar beyanname verilecektir.

i- Yüklenilen KDV’nin İndirimi

Tebliğde, düzenleme kapsamında beyanname verecek mükelleflerin, beyan edilen hizmetlere ilişkin olmak kaydıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin ettikleri mal ve hizmetler nedeniyle düzenlene fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin, beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının indirilebileceğı belirtilmiştir.

j- Defter ve Belge Düzeni

Düzenleme kapsamında olanların defter tutma ve işe başlama bildirimi verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak varsa, yüklendikleri ve indirim konusu yaptıkları KDV'yi gösteren fatura ve benzeri belgeleri saklama ve ibraz sorumlulukları bulunmaktadır.

2. Türkiye Varlık Fonu ile Alt Fonlara Devredilen Kuruluşların “Belirlenmiş Alıcılar” Kapsamına Dahil Edilmiştir

Tebliğle yapılan düzenleme ile Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar KDV Genel Uygulama tebliğinde belirtilen “Belirlenmiş Alıcılar” kapsamına dahil edilmişlerdir. Buna göre, Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşların KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen mal ve hizmet alımlarında 31.01.2018 tarihinden itibaren kısmi tevkifat uygulamaları öngörülmüştür.

3. Özel Hesap Dönemi Uygulayan Mükelleflerde Belgelerin KDV İndiriminde Dikkate Alınacağı Dönem Konusunda Açıklama

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde yüklenilen verginin indiriminin takvim yılı itibarıyla mı yoksa özel hesap dönemi itibarıyla mı sınırlı olduğuna dair Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümüne açıklama eklemiştir. Bakanlık, daha önce 05.05.2004 tarihinde yayınlamış olduğu KDV-15/2004-15 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde belirtmiş olduğu görüşünü tebliğ düzenlemesinde tekrar ederek, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerin, yüklendikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmelerinin mümkün olduğunu belirtmiştir.

4. Diğer Düzenleme ve Açıklamalar

Tebliğde ayrıca 5.12.2017 R.G. tarihli 7061 s. Kanun ile KDV Kanunu'nda yapılan değişiklikler dolayısıyla ilgili bölümlerinde olmak üzere;

- İmalat Sanayine yönelik Yatırım Teşvik Belgeli yatırımlar kapsamındaki inşaat işleri nedeniyle 2018 yılında yüklenilen KDV'nin iadesine ilişkin KDV Geçici 37. Maddedeki düzenleme konusunda ilgili bölümde revize yapılmıştır.
- KDV Kanunu'nun 17 maddesinin 1-r bendinde yer alan, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimlerinde ve bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve tesliminde KDV istisnası uygulanması konusundaki değişikliğe ilişkin revizeler yapılmıştır.
- KDV Kanunu'nun 17 maddesinin 1-ç bendinde uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması konusundaki değişikliğe dair açıklamalar yapılmıştır.