

VERGİ SİRKÜLERİ

21.04.2022

No: 2022/042

KONU: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 41 Seri No.lu Tebliğ Hak.

21 Nisan 2022 tarihli ve 31816 sayılı Resmi Gazete’de “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:41)” yayımlanmıştır.

Tebliğle yapılan düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir:

- İmalatçılar tarafından yapılan mal ihracında ihracat bedeline göre iade alınabilmesine imkan sağlanmakta,
- İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması getirilmekte,
- Demir-çelik ürünlerinin teslimi KDV tevkifatı kapsamına alınmakta,
- Konut ve arsa teslimlerindeki KDV oran uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmekte,
- Konut teslimlerinde KDV oranının tespitinde esas alınan “Net Alan” ibaresi tanımlanmakta,
- Perakende teslimin tanımı yapılmakta,
- İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin özel matrah uygulayarak yaptıkları araç teslimlerinde KDV oranına ilişkin açıklamalara yer verilmekte,
- KDV indirimleri sonrasında yeni oranlar tebliğ metnine eklenmektedir.

1) İmalatçılar Tarafından Yapılan Mal İhracında İhracat Bedeline Göre İade Alınabilmesi

İmalatçılar tarafından yapılan mal ihracında ihracat bedeline göre iade alma müessesesi seçimlik hak olarak getirilmektedir. Buna göre, sektör ayrımı yapılmaksızın imal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılar, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV tutarına bakılmaksızın ihracat bedelinin %10’una kadar devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak iade talep edebileceklerdir.

İmalatçıların bu bölüm kapsamındaki 10.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. Süresinde düzenlenmiş YMM Tam Tasdik Sözleşmesi bulunan mükellefler için bu sınır 100.000 TL olarak uygulanacaktır.

Düzenlemeden faydalanmak zorunlu değildir. İsteyen imalatçı-ihracatçı mükellefler ihracat iadelerini yüklenilen KDV hesaplayarak talep edebileceklerdir. Mükellefler dönem bazında ister bu uygulama ile %10 iade talebinde bulunabilecek, isterse yüklenilen KDV hesaplayarak KDV beyanında 301 koduyla iade talebinde bulunabileceklerdir.

Örneğin, ihracat istisnası: 100.000 TL, yüklenilen KDV tutarı: 8.000 TL olan bir firma, düzenleme ile $100.000 \times \%10 = 10.000$ TL KDV iadesi talep edebilecektir.

Ayrıca, bu kapsamda iade talep eden imalatçıların, aynı ihracat teslimi ile ilgili olarak iadesini alamadığı tutar için ayrıca yüklenilen KDV tutarına göre iade talep etmeleri mümkün olmayacaktır.

Diğer bir ifadeyle, iade/istisna oranı %10’u geçen mükellefler için bu düzenlemeyi seçmek %10’u aşan iade tutarlarından vazgeçmek anlamına gelmektedir.

Örneğin, ihracat istisnası: 100.000 TL, yüklenilen KDV tutarı: 15.000 TL olduğu varsayımında, $100.000 \times \%10 = 10.000$ TL KDV iade talep edilebilecektir; ancak fark tutarı olan 5.000 TL için ayrıca iade talep edilmesi mümkün olmayacaktır.

İmalatçıların doğrudan ihraç ettikleri malların bünyesinde yurt içi veya yurt dışından KDV ödemeksizin temin ettiği malların bulunması halinde, ihracat bedeline ilişkin iadenin hesabında, ihracat bedelinden bu şekilde temin edilen malların bedeli düşülecektir. İade edilecek KDV kalan tutar dikkate alınarak belirlenecektir.

Diğer taraftan, bir dönem bu uygulamadan yararlanan mükellefler diğer dönemlerde yüklenilen KDV'nin iadesi uygulamasından faydalanabileceklerdir.

İmalatçıların mal ihracatından kaynaklanan bu kapsamda yapacakları iade taleplerinde, diğer belgelerin yanı sıra, ihracatın beyan edildiği dönemden önceki son **24 döneme** ilişkin indirilecek KDV listesi talep edilecektir. Ancak aynı dönemleri kapsayan indirilecek KDV listesinin bir defa verilmesi yeterli olacaktır. Önceki dönemlerin herhangi birisinde ödenecek KDV beyan edilmesi durumunda, ödenecek KDV beyan edilen dönemden sonraki dönemlere ilişkin indirilecek KDV listesi verilmesi yeterli sayılmaktadır.

Düzenleme 1 Mayıs 2022 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanacaktır.

2) İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi alacağını güvence altına almak amacıyla gerekli gördüğü hallerde verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilmektedir. İşlemlere taraf olanlar (kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlar) verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olmaktadır.

Mevcut düzenlemede KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur.

Bu Tebliğ ile isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması getirilmektedir.

Buna göre, mükellefler, yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden, kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ile kısmi tevkifat uygulanacak teslimlere (2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler ve 2.1.3.3.7. Diğer Teslimler hariç) ilişkin alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesinin istenmesi halinde sözleşmenin aynı süreyle yenilenmesi gerekecektir. Bir yıllık süre dolmadan söz konusu uygulamadan vazgeçilmesi mümkün olmayacaktır.

Alıcı mükellefler, söz konusu sözleşmelerin bir örneği ile bu kapsamda işlem yapacak satıcı mükelleflerin bilgilerini, (adı soyadı/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, sözleşme uygulama dönemi), işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce liste halinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Sözleşmelerin feshedilmesi, tadili vb. durumların da işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekir.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV, 2 No.lu KDV Beyannamesinin "Vergi Bildirimi" kulakçığının, "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda beyan edilecektir. Tablonun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. "Matrah" alanına, işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilecektir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanacaktır.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan satıcı mükellefler ilgili döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapacaklardır. Birinci kayıt, “Matrah” kulakçığında “İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosuna; ikinci kayıt “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler” tablosuna yapılacaktır.

İsteğe bağlı tam tevkifata tabi tutulan KDV ile sınırlı olmak üzere satıcıya KDV iadesi yapılabilecektir. Bu uygulamadan kaynaklanan KDV iade talepleri, her bir işlem için Tebliğin (I/C-2.1.5.) "**Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi**" bölümünde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması vergi dairesince aranacaktır.

Düzenleme 1 Mayıs 2022 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanacaktır.

3) Demir-Çelik Ürünleri Tesliminin KDV Tevkifatı Kapsamına Alınması

Demir-çelik ve alaşımlarından mamullerde 4/10 KDV tevkifatı getirilmektedir.

Tevkifat kapsamına; cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir- çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşın, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir. Demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Yapılan düzenlemeye göre;

İthalatçılar tarafından yapılan teslimleri ile münhasıran cevherden üretilenlerinin üreticiler tarafından ilk tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. Bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacaktır.

Bununla birlikte, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi halinde bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanacaktır.

Düzenleme 1 Mayıs 2022 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanacaktır.

4) Konut Teslimlerinde KDV Oranının Tespitinde Esas Alınan “Net Alan” İbaresinin Tanımlanması

Hatırlanacağı üzere, Danıştay’ın 02.03.2017 tarih ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı Kararı ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin net alan deyiminin "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade ettiğine ilişkin bölümü iptal edilmiş, daha sonra bu Karar Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 30.5.2019 tarihli ve E.2018/5023, K.2019/4297 sayılı Kararı ile kesinleşmişti.

Bu Tebliğ ile bağımsız bölüm net alanın, Danıştay’ın iptal kararında atıfta bulunduğu, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının “Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği”ne göre hesaplanacağı açıklanmıştır.

Planlı Alanlar İmar Yönetmeliğinde ise net alan şu şekilde tanımlanmıştır:

“Bağımsız bölüm net alanı: İçerden bağlantılı piyesleri ile birlikte bağımsız bölümün içerisindeki boşluklar hariç, duvarlar arasında kalan temiz alanı (Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 santimetreyi geçmemek koşuluyla siva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 metre yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dâhil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekânlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekânlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dâhil birden fazla katta yer alan mekânlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.)”

5) Konut ve Arsa Teslimlerinde KDV Oranlarına İlişkin Açıklamalar

Hatırlanacağı üzere, 29/3/2022 tarihli R.G’de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile konutlarda, arsa ve arazi teslimlerinde yeni KDV oranları;

- 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı için %1 KDV oranı,
- Belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı için %1 KDV oranı,
- Yukarıdaki kapsama girmeyen konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı için %8 KDV oranı, aşan kısım içinse %18 KDV oranı (önceki düzenlemede 150 m²'yi aşıyorsa aşan kısım itibariyle değil tamamı için %18 KDV oranı uygulanmaktaydı),
- Arsa ve arazi teslimleri için %18 yerine %8 KDV oranı

belirlenmiştir.

Ayrıca, bu Kararın yürürlük tarihinden önce (1 Nisan 2022) yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutlar için 1 inci ve 4 üncü maddelerde kaldırılan veya değiştirilen hükümlerin uygulanmasına devam olunacağına hükmedilmiştir.

Bu Tebliğ ile yapılan değişiklikler dikkate alınarak KDV Genel Uygulama Tebliğindeki örnekler ve açıklamalar güncellenmiş, ayrıca 1 Nisan 2022 yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutlar için aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“1/4/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutların, bu tarihten sonraki tesliminde;

- Net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlar için KDV oranı,

- Büyükşehir statüsünde olmayan yerlerde (%1),
- Büyükşehirlerde, 2007/13033 sayılı BKK'nın 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile kaldırılmadan önceki 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına ilişkin yukarıda yer alan açıklamalar da dikkate alınarak (%1), (%8) veya (%18)

olarak uygulanır.

- Net alanı 150 m²'yi aşan konutlarda ise genel vergi oranı (%18) uygulanır.

Öte yandan, 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 2007/13033 sayılı BKK eki

- (I) sayılı listenin "(B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11 inci sırasına eklenen hükümlerle "16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde yapılan konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı" 1/4/2022 tarihinden itibaren (%1) oranında,

- (II) sayılı listeye eklenen 35 inci sırası uyarınca da "konutların net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı," 1/4/2022 tarihinden itibaren (%8) oranında

KDV'ye tabidir.

Buna göre, 1/4/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konut teslimlerinde, konutun net alanının;

- 150 m² veya daha az olması durumunda KDV oranı (%8),

- 150 m²'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m²'ye kadar olan kısmı için KDV oranı (%8), 150 m²'nin üzerindeki kısmı için KDV oranı (%18)

olarak uygulanır.

6306 sayılı Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde 1/4/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konutların tesliminde, konutun net alanının;

- 150 m² veya daha az olması durumunda KDV oranı (%1),

- 150 m²'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m²'ye kadar olan kısmı için KDV oranı (%1), 150 m²'nin üzerindeki kısmı için KDV oranı (%18)

olarak uygulanır.

Konutların tesliminde uygulanacak KDV oranlarına ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: (S) İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında Yozgat'ta yapı ruhsatı aldığı inşaatta aynı yıl tamamladığı ve stoklarında yer alan konutlardan net alanı 120 m² konutu 600.000 TL bedelle, 160 m² konutu ise 900.000 TL bedelle 10/5/2023 tarihinde satmıştır.

Bu durumda (S) İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin hesaplayacağı KDV;

- 120 m² konut için: $(600.000 \times \%1) = 6.000$ TL

- 160 m² konut için: $(900.000 \times \%18) = 162.000$ TL olacaktır.

Yapı ruhsatının 1/4/2022 tarihinden sonra alınmış olması halinde (S) İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin hesaplayacağı KDV;

- 120 m² konut için: $(600.000 \times \%8) = 48.000$ TL

- 160 m² konut için:

$(900.000 \times 150/160 \times \%8) + (900.000 \times 10/160 \times \%18) = 67.500 + 10.125 = 77.625$ TL olacaktır.

Örnek 2: (T) inşaat şirketi 6306 sayılı Kanun kapsamında İstanbul'da inşa ettiği konutlardan 7/3/2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan net alanı 120 m2 olan konutu 1.500.000 TL bedelle; 11/4/2022 tarihinde yapı ruhsatı alınan net alanı 120 m2 olan konutu 1.400.000 TL ve net alanı 160 m2 olan konutu 2.000.000 TL bedelle 2/1/2024 tarihinde satmıştır.

Bu durumda, her bir konut için;

- $(1.500.000 \times \%1) = 15.000$ TL,

- $(1.400.000 \times \%1) = 14.000$ TL,

- $(2.000.000 \times 150/160 \times \%1) + (2.000.000 \times 10/160 \times \%18) = 18.750 + 22.500 = 41.250$ TL

KDV hesaplanacaktır.”

6) İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İştigal Eden Mükelleflerin Özel Matrah Uygulanarak Yaptıkları Araç Teslimlerinde KDV Oranı

Bilindiği üzere, KDV Kanununun “Özel Matrah Şekilleri” başlıklı 23 üncü maddesinin (f) bendinde; ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrahın, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olduğu hüküm altına alınmıştır.

29/3/2022 tarihli R.G’de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan değişiklik uyarınca, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin, KDV mükellefi olmayanlardan KDV uygulanmaksızın satın aldıkları ve özel matrah uyguladıkları teslimlerde %1 yerine %18 oranında KDV uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu Tebliğ ile ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce başka bir yetkili satıcıdan özel matrah uygulanarak satın alınan binek otomobillerin, %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobil olarak değerlendirilemeyeceğinden, tesliminde satış bedelinin tamamı üzerinden %1 oranında KDV hesaplanacağı açıklanmıştır.

Saygılarımızla,
Fikirli YMM Ltd. Şti.