

DUYURU**Sayı: 2019/047****BURSA, 02.04.2019****Konu:****KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE YAPILAN DÜZENLEMELER**

23.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenlemelere dair açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

1. Kur Farklarında KDV

Bilindiği üzere, 7161 sayılı Kanun ile KDV Kanunu’nun “Matraha dahil olan unsurlar” başlıklı 24. maddesinde yapılan düzenlemeye göre, **kur farklarının KDV’ne** tabi olduğu artık yasal olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, geçici vergi dönemlerinde ve yılsonlarında (veya özel hesap dönemi sonu itibariyle) Vergi Usul Kanunu gereğince yapılan kur değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkları KDV’ne tabi değildir. Ancak, **döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenen işlemlerde vergiyi doğuran olay ile ödeme/tahsilat tarihi arasında doğan kur farkı KDV’ne tabi olacaktır.**

Söz konusu yasal düzenleme sonrasında, bilhassa KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, KDV’ne tabi olacak kur farkının iç yüzde yoluyla hesaplanıp hesaplanamayacağı, KDV’ne isabet eden kur farkının da matraha dahil olup olmayacağına dair tereddütler oluşmuştu. Zira Mali İdare mülga 105 seri no.lı KDV Genel Tebliğinde bu konuda düzenleme yapmış olmasına rağmen, bu tebliği yürürlükten kaldıran KDV Genel Uygulama tebliğinde bu konuya dair herhangi bir açıklamaya yer vermemişti. Bu defa KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenleme ve verilen hesaplama örneği ile geçmiş yıllardaki “iç yüzde” yoluyla KDV’ne esas olacak kur farkının tespitine dair hesaplama yönteminin aynen geçerli olacağı açıklanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde kur farkları ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

1.1. KDV Genel Uygulama Tebliğinin “III/A. 5. Matraha Dâhil Olan Unsurlar” başlıklı bölümüne “kur farkı” ibaresi eklenmiştir.**Değişiklik öncesi madde metni:**

3065 sayılı Kanunun 24 üncü maddesine göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri.
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar.
- Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi

çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Değişiklik sonrası madde metni:

3065 sayılı Kanunun 24 üncü maddesine göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir:

- a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri.
- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar.
- c) Vade farkı, fiyat farkı, **kur farkı**, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

1.2. Matraha Dahil Olacak Kur Farkının Hesaplanması

Tebliğin "III/A-5.3. Kur Farkları" başlıklı bölümünde aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:

5.3.Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

Değişiklik sonrası madde metni:

5.3.Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur

farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ne ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ne mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslim konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL $[(4,40-4) \times 1.000]$ olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır.

(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ne düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıllarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

Buna göre, KDV dahil toplam işlem bedeli döviz cinsinden belirlenen hallerde, KDV'ne tabi olacak matrah iç yüzde yoluyla hesaplanacaktır. Keza tebliğde de açıkça “kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ne ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez” açıklamasına yer verilmiştir. Zaten örneği incelediğimizde de bu sonuca varılmaktadır. Teslim tarihinde KDV dahil toplam döviz cinsi işlem bedeli 1.180 dolar olup, teslim tarihinde döviz kuru 4 TL, tahsilat tarihinde ise 4,40 TL'dir. Bu durumda kur farkı $[1.180 \text{ USD} \times (4,00 - 4,40)]$ 472 TL'dir. Bu tutarın KDV matrahını oluşturacak kısmı $(472 / 1,18 =)$ 400 TL'dir. Kur farkı faturası (400 TL kur farkı + 72 TL KDV) şeklinde düzenlenecektir.

Bu yaklaşım Mali İdare'nin geçmiş yıllardaki düzenlemeleri ile de paralellik arz etmektedir. (60 No.lı KDV Sirkülerinin 4.5.1 no.lı kısmı ve mülga 105 No.lı KDV Genel Tebliği)

Daha önceki düzenlemelerde de yer aldığı üzere bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra **bedelin kısmen ödenmesi halinde** kısmi ödemeye ilişkin olarak ortaya çıkan **kur farklarının da KDV matrahına dahil** olduğunu belirtmek isteriz.

1.3. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin “I/B. Verginin Konusu ile İlgili Çeşitli Hususlar” başlıklı bölümünün “11.2” maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:**11.2. Taksitli Satışlar**

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, taksitli olarak yapılan satışlarda vade farkı ve faiz dahil toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin malın teslimi anında beyan edilip ödenmesi gerekir.

Ancak, tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirimde gidilmesi halinde, indirilen faiz ve bu faize ait KDV satıcı tarafından alıcıya iade edilir ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde işlem yapılır.

Değişiklik sonrası madde metni:**11.2. Taksitli Satışlar**

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, **kur farkı** faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, taksitli olarak yapılan satışlarda vade farkı ve faiz dahil toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin malın teslimi anında beyan edilip ödenmesi gerekir.

Ancak, tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirimde gidilmesi halinde, indirilen faiz ve bu faize ait KDV satıcı tarafından alıcıya iade edilir ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde işlem yapılır.

1.4. İhraç Kayıtlı Teslimlerden Kaynaklanan KDV İadelerinde, İade Talep Dilekçesi Verildikten Sonra İmalatçı Aleyhine Ortaya Çıkan Kur Farkları Nedeniyle KDV İadesi Hesabında Değişiklik Yapılmayacaktır

Tebliğin "II/A.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması" başlıklı bölümünün "8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik" başlıklı kısmının üçüncü paragrafında aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir.

Değişiklik sonrası madde metni:

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabi olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir. **Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz.**

Yukarıdaki düzenleme, tebliğin yayın tarihini (23.03.2019) izleyen vergilendirme dönemlerine (Nisan/2019 dönemi ve sonrasına) ilişkin iade taleplerine uygulanmak üzere 23.03.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinde Yenilenebilir Ve Diğer Enerji Tesislerinin İnşasına İlişkin Alımlarda KDV İstisnası Uygulaması

7161 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun "13/j" bendine "yenilenebilir ve diğer enerji" ibaresi eklenmişti. Buna göre, 01.02.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinde yenilenebilir ve diğer enerji tesislerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları KDV'den istisna tutulmuştu.

Bu düzenlemeye bağlı olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/B.13. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna" başlıklı bölümüne ve tebliğ eki Ek-26'ya "yenilenebilir ve diğer enerji" ibareleri eklenmiştir.

Yukarıdaki düzenlemeler 18.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere 23.03.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3. Basılı Kitap ve Süreli Yayınlarda KDV İstisnası Uygulaması

7166 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre KDV Kanunu'nun 13/n maddesine göre, 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi 22/2/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisna tutulmuştur.

Söz konusu istisnanın uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde II/B bölümüne "17. Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna" başlığı altında düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler 22.02.2019 tarihinden geçerli olmak üzere 23.03.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların (ikinci el olanlar dahil) yurt içindeki her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanacaktır. 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılan basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde istisna uygulanmayacaktır.

Kanun maddesinde yer alan "süreli yayın" ifadesinden, belli aralıklarla yayınlanan gazete, dergi gibi basılmış eserler ile basılı haber ajansları yayınlarının anlaşılması gerekmektedir.

Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, hikaye ve romanlar (foto roman, çizgi roman dahil), yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru ve bilgi bankası kitapları, mevzuat seti kitapları da istisna kapsamındadır.

Boyama defterleri, kitap şeklinde olmayan yaprak testler, mevzuat setlerinin güncellenmesi amacıyla gönderilen föyler, ciltli takvim, kartela, ezber kartları, kataloglar, broşürler gibi yayınlar kitap kapsamında değerlendirilmeyeceğinden bunların teslimi istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Elektronik kitap (e-kitap) ile süreli yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap ve süreli yayın okuyucu, tablet ve benzerlerinin tesliminde istisna uygulanmayacaktır.

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların teslimine ilişkin olup, bunların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler KDV'ne tabi olmaya devam edecektir.

Program şeklindeki mevzuat bilgi bankası, soru bankası, online test ve benzerleri ile CD veya flash bellek gibi veri taşıyıcılarla satılan görüntülü eğitim setleri basılı kitap kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, bunların satışı istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

KDV Kanunu'nun 13/n maddesinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. İstisna kapsamında teslim yapanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmeyecek ve "3065 sayılı KDV Kanunu'nun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır." ibaresine yer verilecektir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasında Kanunun 13. maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmayacağından, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B) bölümünün "İstisna Uygulamalarında Alt Sınır" başlıklı ayırımında yer alan açıklamalar bu istisna uygulamasında dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede teslim bedeline bakılmaksızın basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde ve ithalinde istisna uygulanacaktır.

4. Asgari 50 Milyon Türk Lirası Tutarında Sabit Yatırım Öngörülen Yatırımlara ilişkin inşaat İşleri Nedeniyle 2019 Yılında Da Yüklenilecek ve Fakat İndirim Yoluyla Giderilemeyecek KDV'nin İade Edilmesine Dair Yasal Düzenlemenin Usul ve Esasları

7161 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun geçici 37. maddesinde yer alan düzenlemenin 2019 yılında da geçerli olması sağlanmıştı. Buna göre, KDV Kanunu'nun geçici 37. maddesinde 2017 ve 2018 yıllarından sonra 2019 yılının da eklenmesi suretiyle, teşvik belgesi kapsamındaki **imalat sanayii yatırımları** üzerindeki KDV'den kaynaklı finansman yükünü gidermek amacıyla, bu yatırımlar dolayısıyla 2017 ve 2018 yıllarında yapılan **inşaat harcamaları** dolayısıyla **yüklenilen katma değer vergisinin** iade edilmesine yönelik uygulamanın 2019 yılında da sürdürülmesi sağlanmıştı. Ayrıca Cumhurbaşkanı'na bu uygulamanın süresini beş yıla kadar uzatma yetkisi verilmişti.

7161 sayılı Kanun ile ilgili önceki sirkülerimizde bilgilendirme yapılmıştı. Bu kapsamda, KDV Genel Uygulama tebliğinde yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

4.1. Tebliğin “II/E-7. İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri” başlıklı bölümü aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.**Değişiklik öncesi madde metni:**

3065 sayılı Kanunun geçici 37. maddesinde,

"İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

a) Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yüklenilen ve 2017 ve 2018 yıllarının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,

b) 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yüklenilen ve 2017 ve 2018 yılları sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde,

talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Değişiklik sonrası madde metni:

3065 sayılı Kanunun geçici 37. maddesinde,

"İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

a) Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017, 2018 **ve 2019** yıllarında yüklenilen ve 2017, 2018 **ve 2019** yıllarının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,

b) 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017, 2018 **ve 2019** yıllarında yüklenilen ve 2017, 2018 **ve 2019** yılları sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde,

talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreleri, bitiminden itibaren, sürelerin bitimini takip eden her bir takvim yılı itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte, beş yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

4.2. Yukarıdaki düzenlemeyle paralel şekilde tebliğin “II/E-7.1. Kapsam” başlıklı bölümünde yapılan düzenlemeye istinaden; .

İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

- Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2019 yılının ilk altı aylık döneminde (01.01.2019-30.06.2019) 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 (01.07.2019-30.06.2020),

- Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2019 yılının ikinci altı aylık döneminde (01.07.2019-31.12.2019) 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 (01.01.2020-31.12.2020),

- 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2019 yılında söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2019 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (01.01.2020-31.12.2020)

talep edilmesi halinde iadesi söz konusu olacaktır.

4.3. Yine yukarıdaki düzenlemeler ile paralel olacak şekilde tebliğin “II/E-7.3. İstisnanın Beyanı” başlıklı bölümünde yapılan düzenlemeye göre;

İade,

- Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2019 yılının ilk altı aylık döneminde (01.01.2019-30.06.2019) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken Temmuz/2019, en geç Mayıs/2020 dönemine ait KDV beyannamesine,

- Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2019 yılının ikinci altı aylık döneminde (01.07.2019-31.12.2019) yüklenilen ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken Ocak/2020, en geç Kasım/2020 dönemine ait KDV beyannamesine,

- 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde 2019 yılında yüklenilen ve 2019 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV için en erken Ocak/2020, en geç Kasım/2020 dönemine ait KDV beyannamesine

dahil edilerek talep edilebilecektir. İadesi talep edilecek tutar, talebin yapılacağı döneme ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığının "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun 442 kod numaralı "İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri" satırında beyan edilecektir.

Yatırımın ilgili mevzuat hükümlerine göre tamamlanamaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

5. 2019 UEFA Süper Kupa ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

7162 sayılı Kanunun 6. maddesi ile KDV Kanunu'na eklenen geçici 40. maddede;

- 2019 Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarına ilişkin olmak üzere UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlara, bu müsabakalar dolayısıyla yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların bu müsabakalar dolayısıyla yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu,

- Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirileceği, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edileceği,

- Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın istisna ve iadenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/E. İndirim ve İade Hakkı Tanınan Diğer İstisnalar" başlıklı bölümüne eklenen "10. 2019 UEFA Süper Kupa ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna" başlığı altında düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenleme tam istisna mahiyetindedir. Türkiye Futbol Federasyonu tarafından, istisna kapsamında mal ve hizmet almak isteyen UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlara Kanunun geçici 40. maddesi kapsamında olduklarına yönelik **bir yazı** verilecektir. **Bu yazı satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması sağlanacaktır.** Satıcı firma bu yazıyı Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacaktır.

İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde, yazı ilgili gümrük idaresine ibraz edilmek suretiyle istisnanın uygulanması sağlanacaktır.

UEFA, katılımcı futbol kulüpleri, organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde ise KDV hesaplanmayacaktır.

İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilecek; indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilecektir.

UEFA, katılımcı futbol kulüpleri, organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların mal ve hizmet alımlarında istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için Türkiye Futbol Federasyonu’ndan alınan yazının satıcıya ibraz edilmesi şarttır.

Satıcılar bu yazı olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden alıcılar ile birlikte satıcılar da müteselsilen sorumlu olacaklardır.

İşlemin istisna için belirlenen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır. İstisna belgesinin istisna kapsamında olmayanlara verilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan alıcı ile birlikte Türkiye Futbol Federasyonu da sorumlu olacaktır.

Tebliğin yukarıdaki düzenlemeleri 30.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere 23.03.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6. Hasılat Esaslı Vergilendirme

KDV uygulamasında “Hasılat Esaslı Vergilendirme”, 7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu’nun 38. maddesinde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemenin uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “V/A. Vergilendirme Usulleri” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde iki bölüme ayrılmıştır.

1. Gerçek Usulde Vergilendirme
2. Hasılat Esaslı Verilendirme

Tebliğin “V/A.2” no.lu bölümünde özetle aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir. Aşağıdaki düzenlemeler 01.03.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 23.03.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6.1. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Hasılat esaslı vergilendirme usulünden yalnızca Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına alınan sektör ve meslek gruplarında yer alan mükellefler yararlanabilecektir. Bu kapsamda vergilendirilmek isteyenler, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak bu usule geçmeyi talep edeceklerdir. Vergi dairesi tarafından başvurular incelenecek, mükellefin bilgileri kontrol edilecek ve şartları sağlayan mükelleflere, bu kapsamda vergilendirilmelerinin uygun görüldüğü yazı ile bildirilecektir. Bu kapsamdaki mükellefler, söz konusu bildirim tebliğ edildiği tarihi içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren hesaplayacakları KDV’ni hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan edeceklerdir. Bu usule geçen mükellefler hasılat esasına geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamayacaklardır.

Örnek: Özel halk otobüsü işleticisi (C), 22.03.2019 tarihinde hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmek üzere vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesi, mükellefin şartları sağladığını tespit etmiş ve hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesinin uygun bulunduğuna dair yazıyı mükellefe 28.03.2019 tarihinde tebliğ etmiştir. Buna göre, (C)'nin Nisan/2019 dönemi itibarıyla hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, Nisan/2021 dönemine kadar bu usulden vazgeçmesi mümkün değildir.

Yeni işe başlayanlardan bu usulde vergilendirmeyi talep edenlerin, işe başlama bildirimiyle birlikte başvuru yapmaları mümkündür.

Şartları sağlamadığı halde KDV beyannamesini bu usule göre veren mükelleflerden, gerçek usulde vergilendirme kapsamında beyan edilmesi gereken vergi; vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte aranacaktır. Bu durumda hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre ödenen vergi, gerçek usulde vergilendirme kapsamında aranacak vergiden mahsup edilecektir.

6.2. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Uygulanması

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listelerde belirlenen oranlara göre KDV hesaplayacak, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV'ni göstereceklerdir.

Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi **(4) No.lu KDV Beyannamesi** ile vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan edecek ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödeyeceklerdir. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "V/B-4. Beyanname Çeşitleri" başlıklı bölümüne "Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne Tabi Mükelleflerce verilmek üzere 4 no.lu KDV Beyannamesi" adı ile bu beyanname türü eklenmiştir.)

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri KDV ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'ni indirim konusu yapamayacaklardır. Bu kapsamdaki mükellefler, indirilecek KDV tutarları ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV tutarlarını, işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla alıcılar için hesapladıkları ve düzenledikleri belgelerde gösterdikleri KDV'ni ise gelir olarak dikkate alacaklardır.

Örnek: (A) Özel Halk Otobüsü İşletmesi Nisan/2019 döneminde yapmış olduğu toplam 50.000 TL tutarındaki toplu taşıma hizmeti için 9.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde akaryakıt, tamir bakım, personel vb. için 40.000 TL harcama yapmış ve 6.000 TL KDV ödemiştir. Bu durumda, mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 3.000 TL (9.000-6.000) olarak hesaplanacaktır.

Bu mükellefin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 06.02.2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na göre hasılat tutarına %1,5 oran uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre mükellefin ödemesi gereken KDV tutarı 885 TL $[(50.000+9.000) \times \%1,5]$ olacaktır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi nedeniyle mükellefin bu dönem için kazancının tespitinde 10.000 TL (50.000-40.000) yerine, 12.115 TL $[(50.000+9.000)-(40.000+6.000+885)]$ dikkate alınacaktır.

Gerçek usulden hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, hasılat esasına geçtikleri vergilendirme dönemi beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarını indirim konusu yapma imkânını kaybedeceklerinden, bu tutarları gelir/kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabileceklerdir.

Bu kapsamda vergilendirilen mükellefler yapmış oldukları indirimli orana tabi işlemler ile istisnaya tabi işlemlerini hasılatlarına dahil edeceklerdir. Ayrıca bu mükelleflerin indirim hakkı bulunmadığından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talebinde bulunulması da söz konusu olmayacaktır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak bu mükellefler tam ve kısmi tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulayacaklardır. Bu mükellefler, VUK hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek, bu defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklamak ve gerektiğinde yetkililere ibraz etmek zorundadırlar. Öte yandan, hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, KDV mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılacaktır.

6.3. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünden Vazgeçilmesi

KDV Kanunu'nun 38. maddesinin üçüncü fıkrasında, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükelleflerin, bu usule geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, bu usule geçtikten sonra en az 24 ay süreyle bu usulü uygulamak zorundadırlar. Bu süre geçtikten sonra gerçek usulde vergilendirmeyi isteyen mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Söz konusu başvuru üzerine vergi dairesi tarafından başvuru tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren gerçek usulde KDV mükellefiyeti tesis edilecektir.

Bu mükelleflerin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçtikleri tarihte KDV beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarları ile hasılat esasına göre vergilendirildikleri dönemlere ilişkin yüklenilen KDV tutarlarının gelir/kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden bu tutarların gerçek usule geçişte indirilecek KDV olarak dikkate alınması mümkün olmayacaktır.

6.4. Uygulama Kapsamına Alınanlar

06.02.2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

Saygılarımızla,

BİROL CİHANOĞLU
Yeminli Mali Müşavir

(*)Duyularımızda yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem yapmadan önce ve sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için Yeminli Mali Müşavirliğimiz ile iletişime geçebilirsiniz.