

SİRKÜLER 2019/24: 25 Seri No.lu Tebliğle Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Yapılan Değişiklikler.

23.03.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 25) ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Konular itibarıyla yapılan değişiklikler aşağıda özetlenmiştir.

1- Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olduğuna İlişkin Yapılan Düzenlemeler

18.1.2019 R.G. tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7161 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 24. Maddesinin (c) bendinde yapılan değişiklik ile kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil olduğu Kanunda açık olarak belirtilmiş ve böylece bu konudaki tartışmalara son verilmişti. Bu konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde gerekli revizeler 25 no.lu tebliğle yapılmıştır. Yapılan düzenlemelere göre;

a- İhraç Kayıtlı Satışlarda İade Talep Dilekçesinin Verildiği Tarihten Sonra İmalatçı Aleyhine Ortaya Çıkan Kur Farklarından Dolayı İade Hesabında Herhangi Bir Düzeltme Yapılmayacaktır

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/A-8.9. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik başlıklı bölümünde, KDV Kanununun (11/1-c) maddesine atfen, imalatçılara 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 belirtilmiştir.

25 no.lu KDV tebliğiyle adı geçen bölümde yapılan değişiklikle, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmayacağı açıklanmıştır. İmalatçı satış bedelinin geç tahsil edildiği durumlarda iade hesabına belirlilik sağlayan bu değişikliğe göre, iade talep dilekçesi verildiği tarihe kadar imalatçı aleyhine oluşan kur farkları imalatçıların iade hesabıyla ilişkilendirilecek, bu tarihten sonraki kur farkları ise ilişkilendirilmeyecektir. Tebliğin bu düzenlemesi **Nisan 2019 ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin iade taleplerine** uygulanacaktır.

b- Bedelin Döviz Cinsinden Veya Döviz Endeksli Olarak Belirlendiği İşlemlerden Doğan Alacakların Tahsilinde, Mal Ve Hizmet Bedeline İsbet Eden Kur Farkları KDV Matrahına Dahil Edilecek, Hesaplanan KDV'ye İlişkin Ortaya Çıkan Kur Farkları Matraha Dahil Edilmeyecektir.

Tebliğde yapılan düzenlemeye göre, KDV'ye tabi işlemlerde bedelin döviz cinsinden veya döviz endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farklarından mal ve hizmet bedeline isbet eden kur farkları KDV'ye tabi tutulacak, KDV alacağına ilişkin ortaya çıkan kur farkları ise KDV'ye tabi olmayacaktır. Burada vergi idaresi zaten kendisi KDV olan alacağın KDV'ye tabi tutularak katma değer vergisinin üzerinden tekrar KDV alınmasının önüne geçmiş olmaktadır. Ancak, satışa ilişkin

alacağın farklı zamanlara yayılarak tahsil edilmesi halinde, tahsil edilen alacağın hangi alacağa ait olduğunun belirlenmesi konusunda mükellefin tercihinin mi dikkate alınacağı, yoksa tahsilatın öncelikle ana para alacağına mı sayılacağı veya anapara-KDV tutarının toplam alacağa oranına göre mi KDV matrahının belirleneceğine ilişkin tebliğde herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Görüşümüze göre bu konuda mükellefin ticari tercihinin dikkate alınması yerinde olacaktır. **(Yürürlük 23/3/2019)**

C- Kur Farkının Tabi Olduğu KDV Oranı

KDV Genel Uygulama Tebliğindeki mevcut düzenlemelere göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile **bedelin tahsil edildiği tarih** arasında satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı için satıcı, alıcı lehine ortaya çıkan kur farkı için alıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Yıllonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden ise KDV hesaplanmayacaktır.

2- Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna Uygulaması

22.02.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7166 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde değişiklik yapılarak, 21/6/1927 tarihli ve 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 olarak KDV'den istisna hale getirilmiştir. Tebliğde bu istisnanın uygulamasına ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliğine II/B-17. Bölüm eklenmiştir. Tebliğde yapılan açıklamaya göre;

- 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.
- Süreli yayın, belli aralıklarla yayımlanan gazete, dergi gibi basılmış eserler ile basılı haber ajansları yayınlarını ifade etmektedir.
- 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 olarak değerlendirilmemiştir. Dolayısıyla bunların teslimi istisna kapsamında değildir.
- Elektronik kitap (e-kitap) ile süreli yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap ve süreli yayın okuyucu, tablet ve benzerlerinin tesliminde istisna uygulanmayacaktır.
- 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 değerlendirilememiştir, bunların satışı KDV'ye tabidir.
- İstisna kapsamında teslim yapanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmeyecek ve faturada "3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır." ibaresine yer verilecektir.
- İstisna uygulamasında asgari bir satış şartı yer almamakta olup, teslim bedeline bakılmaksızın basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde ve ithalinde istisna uygulanacaktır.

Teslim bedeline ilişkin istisnanın beyanı, nakden ve mahsuben iade işlemleri konusunda tebliğde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

(Yürürlük 23/3/2019)

3- Katma Değer Vergisinde Hasılat Esaslı Vergilendirme Konusunda Açıklama

6 Nisan 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7104 sayılı Kanunla KDV Kanunu’nun mülga 38. maddesi yeniden düzenlenmek suretiyle “hasılat esaslı vergileme” müessesesi ihdas edilmişti. 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe giren bu düzenlemeye göre; ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve meslek gruplarında yer alanlar, talep etmeleri halinde KDV dahil hasılatlarının belirli bir oranını, indirim KDV tutarını dikkate almadan beyan ederek ödeyebileceklerdir. Uygulanacak KDV oranı da, en yüksek oranı geçmemek şartıyla Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecektir.

Kanun’un verdiği yetki kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü uygulanacak sektör ve vergi oranına ilişkin 7 Şubat 2019 tarihli Resmi Gazete’de 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı yayınlanmış ve bu karar ile belirleme yapılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğine V /A-1 bölümünden sonra “2- **Hasılat Esaslı Vergilendirme**” başlıklı olarak eklenen bölümde bu düzenlemeye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Kanuni düzenleme ve tebliğde yapılan açıklamalara göre uygulama esasları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

a- **Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünden Yararlanabilecek Mükellefler**

718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre, hasılat esaslı vergilendirme usulünden sadece 5216 sayılı Kanun ile 5393 sayılı Kanun 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 işletmeleri yararlanabilir.
- Ancak belediyeler bünyesinde kurulmuş ve otobüsle toplu taşıma faaliyeti ile iştigal eden iktisadi işletmeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanamayacaktır.

Bu uygulamadan yararlanabilmesi için toplu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla tahsil edilmesi gerekmektedir. Hizmet bedelinin (ücretinin) bir kısmının elektronik ücret toplama sistemiyle, bir kısmının nakit veya başka yöntemlerle tahsil edilmesi halinde, hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanılması mümkün değildir.

Ayrıca bu uygulamadan, yalnızca il sınırları içinde otobüs ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler yararlanabilir. Dolayısıyla bir il sınırları içinde başlayıp, başka bir il sınırları içinde sona eren güzergâhlarda yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünü tercih edecek mükelleflerin, toplu taşımacılık faaliyetini sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan otobüslerle yapmaları gerekmektedir. Halk otobüsü adı altında bu özellikleri taşımayan taşıtlarla (minibüs, dolmuş, taksi dolmuş vb.) toplu taşımacılık hizmeti sunan mükelleflerin bu usulden yararlanamayacaktır.

Mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunmaları gerekmektedir. Bu faaliyetin yanında kapsama girmeyen başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

Bu kapsamda vergilendirilenler, özel halk otobüsü işletmeciliği ile ilgili elde ettikleri diğer hasılatı da (amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışları, reklam gelirleri vb.) hasılat esaslı vergilendirme matrahına dahil edecektir.

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

718 sayılı bu Karar, **1 Mart 2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş** olup, bu usulü seçen mükellefler 1 Mart 2019 tarihinden sonraki işlemlerinde bu usule göre katma değer vergisi beyan ederek ödeyeceklerdir.

b- Uygulanacak Vergi Oranı, Beyan, Hesaplanan ve Yüklenilen KDV'nin Gider-Maliyet Kaydı

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'yi göstereceklerdir.

Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi ise, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanı Kararında belirlenen oran (%1,5) uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

718 Sayılı Cumhurbaşkanı kararına göre uygulamadan yararlanabilecek bu mükelleflerin hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak tespit edilmiş olduğundan, bu mükellefler düzenledikleri satış faturalarına göre hesaplanan vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına %1,5 oranında vergi oranını uygulayarak hesaplanan tutarı beyan edeceklerdir.

Bu mükellefler yapmış oldukları indirimli orana tabi işlemler ile istisnaya tabi işlemlerini ödeyecekleri verginin hesaplanmasında hasılatlarına dahil edeceklerdir. Yani bu satışları dahil hasılatları üzerinden hesaplama yapacaklardır.

Bu mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar beyan edecek ve aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

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'yi indirim konusu yapamayacaklardır. Bu usulü seçen mükellefler;

- Kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen KDV ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet,
- Yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi gelir,

Olarak dikkate alacaklardır.

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 alabilecektir.

c- Diğer Hususlar

Bu mükelleflerin indirim hakkı bulunmadığından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talebinde bulunulması da söz konusu değildir.

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.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, KDV mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir.

Hasılat esaslı vergileme usulünü seçen mükellefler iki yılı geçmedikçe bu usulden dönemeyecektir.
(Yürürlük 1/3/2019)

4- Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Yenilenebilir Ve Diğer Enerji Tesislerinin Yapımına İlişkin İstisna

KDV Kanunu'nun 13. Maddesinin (j) bendinde düzenlenen organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ilişkin istisna uygulamasına 18.01.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7161 sayılı Kanunla yenilenebilir ve diğer enerji tesislerinin yapımının da eklenmesi nedeniyle, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/B-13.) ve (II/B-13.1.2.) bölümleri ile Tebliğ eki (Ek:26)'da ilgili bölümlere "yenilenebilir ve diğer enerji" ibareleri eklenmiştir. **(Yürürlük 18/1/2019)**

5- 2019 Yılındaki UEFA Finali Müsabakalarına İlişkin İstisna

KDV Kanunu'na 18.01.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7162 sayılı Kanunla eklenen geçici 40. maddede yer alan, 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 ifalarında KDV istisnası uygulanmasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/E-9.6.) bölümünden sonra gelmek üzere eklenen II/E-10. bölümde yer verilmiştir.

6- İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki Yatırımlara İlişkin İnşaat İşleri Nedeniyle İndirilemeyen KDV'nin İadesi Konusundaki KDV Kanunu Geçici 37. Md. Açıklamalarında Revize

KDV Kanunu'nun geçici 37. maddesinde düzenlenen imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iade edilmesine ilişkin hükme 7161 sayılı Kanunla 2019 yılının da eklenmesi nedeniyle, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/E-7.), (II/E-7.1.) ve (II/E-7.3.) bölümlerinde gerekli değişiklikler yapılmıştır.

(Yürürlük 23/3/2019)