

DUYURU

DUYURU: 26.03.2019/28

“25 SERİ NO.LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ”DE YER ALAN DÜZENLEMELER

23.03.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **“25 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”** ile, 7104, 7161, 7162 ve 7166 sayılı Kanunlar ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklere ilişkin uygulama usul ve esasları belirlenmiştir. Bu kapsamda, sözü edilen Kanunlarda yer alan;

- ✚ Basılı kitap ve süreli yayınlara ilişkin istisna ve iade uygulamaları,
- ✚ 2019 UEFA Süper Kupa ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakaları kapsamında yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin istisna ve iade uygulamaları,
- ✚ Hasılat esaslı vergilendirme usulü,
- ✚ Kur farklarının KDV matrahına dahil olması,
- ✚ OSB’lerdeki yenilenebilir ve diğer enerji tesislerinin inşasına ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifalarının istisna kapsamına alınması,
- ✚ İmalat sanayi yatırımları kapsamında 2019 yılında yapılan inşaat harcamaları dolayısıyla yüklenilen vergilerin iadesi

hususlarında açıklama yapılmıştır. Söz konusu Tebliğ’de yer alan düzenlemeler, özetle aşağıdaki gibidir.

I. BASILI KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN TESLİMİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

A. 7166 Sayılı Kanun Düzenlemesi

22.02.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **7166 sayılı Kanun** ile, KDV Kanunu’nun 13/1. maddesinin (n) bendinde değişiklik yapılarak *“1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu”* hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların tesliminin KDV’den istisna olacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, istisna hükmünün düzenlendiği KDV Kanunu’nun 13. maddesindeki istisnalara ilişkin 100 TL tutarındaki alt sınırı, basılı kitap ve süreli yayınlara ilişkin istisna uygulamasında dikkate alınmaması sağlanmıştır.



Yukarıda belirtilen 7166 sayılı Kanun ile ilgili açıklamalarımız 26.02.2019 tarihinde yayınladığımız **Rehber'**de yer almıştı.

B. İstisnanın Kapsamı

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, basılı kitap ve süreli yayınlara ilişkin olarak uygulanacak istisna düzenlemesi, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerine işlenerek istisnaya ve istisnadan kaynaklanacak iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

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

Kanun maddesinde yer alan **“süreli yayın”** ifadesinden, **belli aralıklarla yayımlanan 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.**

Ancak, boyama defterleri, kitap şeklinde olmayan yaprak testler, mevzuat setlerinin güncellenmesi amacıyla gönderilen föyler, ciltli takvim, kartela, ezber kartları, kataloglar, broşürler gibi yayınlar **kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden** 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. 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 değerlendirilemeyeceğinden, bunların satışı istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunun yanında, istisna, basılı kitap ve süreli yayınların teslimine ilişkin olup, bunların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Diğer taraftan, KDV'nin 13/1-n bendinde 7166 sayılı Kanunla yapılan ve 22.02.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik öncesinde, (7161 sayılı Kanunla 01.02.2019 tarihi itibarıyla yürürlükte olmak üzere düzenlenen) *“Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayıncılık sertifikası verilmiş yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi”* ibaresi bulunmaktaydı. Buna göre, anılan tarihler (01.02.2019 - 22.02.2019) aralığında yalnızca sertifika sahibi yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi istisna kapsamındaydı. Sözü edilen istisna, düzenlemenin bulunduğu 13. maddedeki hüküm gereği tam istisna mahiyetindeydi. Dolayısıyla, anılan dönemde geçerli olan istisna kapsamında yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirilecek ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler 32. madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilecekti.



Ancak işbu Duyuru konusu Tebliğ’de, 7166 sayılı Kanunla yapılan ve 22.02.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik öncesindeki (01.02.2019 - 22.02.2019) aralığındaki dönemde geçerli istisna uygulamasına ve bu kapsamda gerçekleştirilecek olan iadelere ilişkin herhangi bir belirleme ya da açıklama yapılmamıştır. Mükelleflere yasal düzenlemede tanınan iade hakkının ilgili Tebliğ’de düzenleme/açıklama yapılmaması nedeniyle kullandırmaması söz konusu olmayacağından, yasal düzenlemeden kaynaklanan iade hakkının genel esaslara göre kullanılabileceği görüşündeyiz.

C. İstisnanın Uygulanması

Basılı kitap ve süreli yayınlara ilişkin istisna, **tam istisna mahiyetindedir**. İstisna kapsamında teslim yapanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmeyecek ve “3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır.” ibaresine yer verilecektir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasında KDV Kanunu’nun 13/2. maddesinde belirlenen (100 TL’lik) had uygulanmayacağından, KDV Uygulama Genel Tebliği’nin (II/B) bölümünün “İstisna Uygulamalarında Alt Sınır” başlıklı ayırımında yer alan açıklamalar bu istisnanın uygulanmasında dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, **teslim bedeline bakılmaksızın** basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde ve ithalinde istisna uygulanacaktır.

D. İstisnanın Beyanı

İstisna kapsamında yapılan teslimler, teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin “İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 335 kod numaralı “Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Teslimleri” satırı aracılığıyla beyan edilecektir. Bu satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisnaya konu teslimin KDV hariç tutarı, “Yüklenilen KDV” sütununa bu teslimlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılacaktır. İade talep etmek istemeyen mükelleflerin “Yüklenilen KDV” sütununa “0” (sıfır) yazmaları gerekecektir.

E. İade Uygulaması

KDV Kanunu’nun 13/1-n maddesindeki istisna kapsamında temin ettikleri basılı kitap veya süreli yayınları, yine bu istisna kapsamında teslim edenlerin, basılı kitap veya süreli yayın alımında ödemedikleri KDV’yi iade olarak talep etmeleri mümkün olmayıp, (varsa) genel giderler ve ATİK’ler nedeniyle iade talep edilmesi ise mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, genel giderler ve ATİK’ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek olan tutar, basılı kitap veya süreli yayınların satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamayacaktır.

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranacaktır:

✚ Standart iade talep dilekçesi



✚ İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

✚ İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

✚ İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

✚ Satış faturaları listesi.

Bu işlemlerden kaynaklanan **mahsuben iade** talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir.

Nakden iade talepleri ise, 5.000 TL'yi aşmaması durumunda vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre gerçekleştirilecektir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilecek, ancak teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülecektir.

II. 2019 UEFA SÜPER KUPA VE 2020 UEFA ŞAMPİYONLAR LİĞİ FİNALİ MÜSABAKALARI KAPSAMINDA YAPILACAK TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA

A. 7162 Sayılı Kanun Düzenlemesi

30.01.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **7162 sayılı Kanun** ile, KDV Kanunu'na eklenen geçici 40. madde hükmü ile, Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) ile işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişiliklere, ülkemizde oynanacak olan 2019 UEFA Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakaları dolayısıyla yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların bu müsabakalar dolayısıyla yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna tutulmuştu.

Sözü edilen istisna kapsamında yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirileceği, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin ise 32. madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edileceği hükme bağlanmıştı. Konuya ilişkin açıklamalarımız 01.02.2019 tarihinde yayınladığımız **Rehber**'de yer almıştı.

B. İstisnanın Uygulanması

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, yukarıda belirtilen istisna düzenlemesi ve istisnadan kaynaklanan KDV iadesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre, düzenleme **tam istisna mahiyetinde** olup 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 KDV Kanununun geçici 40. maddesi kapsamında olduklarına yönelik **yazı** verilecektir. Bu yazı **satıcılara ibraz edilerek** istisna



uygulanması sağlanacaktır. Satıcı firma bu yazıyı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacaktır. İstisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde ise, 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 KDV hesaplanmayacaktır. İstisna uygulanan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcılar tarafından indirim konusu yapılabilecek, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilecektir.

C. Müteselsil Sorumluluk

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. Satıcıların bu yazı olmadan istisna uygulamaları halinde, istisna uygulaması nedeniyle ziyaa uğratan vergi, ceza, zam ve faizlerden alıcılar ile birlikte satıcılar da müteselsilen sorumlu olacaktır.

İşlemin istisna için belirlenen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratan 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 uğratan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlardan alıcı ile birlikte Türkiye Futbol Federasyonu da sorumlu olacaktır.

D. İstisnanın Beyanı ve İade Uygulaması

İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV beyannamesinde yer alan “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 336 kod numaralı “UEFA Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetler” satırı aracılığıyla beyan edilecektir.

Bu satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisnaya konu işlem bedeli, “Yüklenilen KDV” sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılacaktır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, “Yüklenilen KDV” sütununa ilişkin alana sıfır yazacaktır.

Sözü edilen istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranacaktır:

- ✚ Standart iade talep dilekçesi
- ✚ İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- ✚ İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi



✚ İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

✚ Satış faturaları listesi

✚ Türkiye Futbol Federasyonu'ndan alınan yazı örneği.

Bu işlemlerden kaynaklanan **mahsuben iade** talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir.

Nakden iade talepleri ise, 5.000 TL'yi aşmaması durumunda vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre gerçekleştirilecektir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilecek, ancak teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülecektir.

III. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME UYGULAMASI

A. 7104 Sayılı Kanun Düzenlemesi

06.04.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **7104 sayılı Kanun** ile, KDV Kanunu'nun mülga 38. maddesi "Hasılat esaslı vergilendirme" başlığıyla yeniden düzenlenmişti. Buna göre;

- ✚ Belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamındaki gelir vergisi mükelleflerince talep edilmesi halinde, ödenmesi gereken KDV, indirilecek KDV ile ilişkilendirilmeksizin, KDV dahil hasılat **sektör bazında belirlenen oranın** uygulanması suretiyle hesaplanacak,
- ✚ Bu mükellefler, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen KDV ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV'yi kazancın tespitinde **işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet**; yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi de kazancın tespitinde **gelir** olarak dikkate alacak,
- ✚ Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektörler ve meslek grupları kapsamında yer almak kaydıyla, mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine, ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen mükelleflerden **tercih edenler** hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçebilecek; ancak bu usule geçen mükelleflerin, en az iki yıl bu usulde kalması gerekecektir.

Ayrıca, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektör ve meslek grupları itibariyle belirlenecek olan yıllık iş hacimleri itibariyle, hasılat esaslı vergilendirme kapsamına almaya Cumhurbaşkanı; bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili olacaktır. Konuya ilişkin açıklamalarımız 08.04.2018 tarihinde yayınladığımız **Rehber**'de yer almıştır.



B. Uygulama Kapsamına Alınanlar

06.02.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan **718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı** ile, **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 faaliyetleri hasılat usulüne göre vergilendirme kapsamına alınmış ve bu mükelleflerden dileyenlere gerçek usulde vergilendirme usulünü terk ederek hasılat esaslı vergilendirmeye tabi olma hakkı tanınmıştı. KDV Kanunu’nun 38. maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları **vergi oranı ise %1,5** olarak belirlenmişti. Konuya ilişkin açıklamalarımız 18.02.2019 tarihinde yayınladığımız **Duyuru**’da yer almıştı.

Buna göre, hasılat esaslı vergilendirme usulünden sadece;

- ✚ 5216 sayılı Kanun ile 5393 sayılı Kanun kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen,
- ✚ Toplu taşıma hatlarını kiralayan veya toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan
- ✚ Gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden

otobüs işletmeleri yararlanabilecektir. 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 yararlanamayacaklardır. Bu uygulamadan yararlanılabilmesi 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 yararlanmaları mümkün değildir. Diğer taraftan, mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunulması gerekmektedir. Bu faaliyetin **yanında başka faaliyetleri de bulunan mükellefler** bu uygulamadan faydalanamayacaklardır.



718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında belirlenen şartları sağlayan ve **işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yıllık iş hacimlerine bağlı olmaksızın** bu uygulamadan faydalanabileceklerdir. Bu kapsamda vergilendirilmek isteyen mükellefler, bağlı oldukları vergi dairesine yapacakları başvuruda, 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında yer verilen şartlara ilişkin tevsik edici bilgi ve belgeleri ibraz edeceklerdir. Vergi dairesi tarafından başvurular incelenerek, 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'yi 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.

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

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.

C. 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 hesaplayacaklar; fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV'yi göstereceklerdir. Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararında belirlenen oran (%1,5) 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. 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 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'yi ise **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 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 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.** Anılan 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 yapılabilecektir.

D. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünden Vazgeçilmesi

KDV Kanunu’nun 38/3. maddesinde, 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 mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine başvuracak ve 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 değildir.**

IV. KUR FARKLARINDA KDV UYGULAMASI

A. 7161 Sayılı Kanun Düzenlemesi

18.01.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **7161 Sayılı Kanun ile,** KDV Kanunu’nun 24. maddesine eklenen “kur farkı,” ibaresi ile verginin doğduğu tarih ile ödeme yapıldığı tarih arasında ortaya çıkan değer artırıcı mahiyetteki **kur farklarının KDV matrahına dahil olduğu** ve matraha ilave edilmesi gerektiği belirlenmiş olup, konuya ilişkin açıklamalarımız 19.01.2019 tarihinde yayınladığımız **Rehber**’de yer almıştı.



B. Uygulama Esasları

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, yasal düzenleme ile yapılan değişiklikler Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümüne işlenmiştir. Ayrıca, 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 farklarının KDV matrahına dahil olacağı belirlenmiştir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, **mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınacak olup hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmeyecektir.**

V. DİĞER HUSUSLAR

A. Yenilenebilir ve Diğer Enerji Tesislerinin İnşasına İlişkin Olarak OSB ve Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerine Gerçekleştirilen Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında KDV İstisnası

7161 Sayılı Kanun ile, KDV Kanunu'nun 13. maddesinde değişiklik yapılarak organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesislerinin yanında **yenilenebilir ve diğer enerji tesislerinin (rüzgar, güneş, jeotermal vs.) inşasına ilişkin,** bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının vergiden istisna olduğu belirlenmiştir.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, yasal düzenleme ile yapılan değişiklikler Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerine işlenmiştir. İlave bir düzenleme bulunmamaktadır.

B. İmalat Sanayi Yatırımları Kapsamında 2019 Yılında Yapılan İnşaat Harcamaları Dolayısıyla Yüklenilen KDV'lerin İadesi

7161 Sayılı Kanun ile, KDV Kanunu'nun geçici 37. maddesinde değişiklik yapılarak imalat sanayi yatırımları nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yapılan **inşaat harcamaları dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade edilmesine** yönelik uygulamanın 2019 yılında da sürdürülmesi sağlanmıştır.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, yasal düzenleme ile yapılan değişiklikler Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerine işlenmiştir. İlave bir düzenleme bulunmamaktadır.

C. İmalatçı Aleyhine Ortaya Çıkan Kur Farkları

KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV'nin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, imalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV'nin hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta



meydana gelen değişikliğe ilişkin vergi (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 indirilmektedir.

Bu defa işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, **iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra** imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmayacağı (bu tutara isabet eden verginin iade hesabından düşölmeyeceği) belirlenmiştir. Buna göre, Nisan 2019 ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin ihraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV iade taleplerine yönelik iade hesabında, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine oluşan kur farkı nedeniyle, ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

Saygılarımızla.

