

**Sirküler No : 2018/50**

**07.07.2018, Bursa**

**Konu : 19 nolu KDV Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde Yapılan Değişiklikler**

7103 ve 7104 sayılı Torba Kanunlar ile Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununda da bir çok değişiklik yapılmış olup söz konusu değişikliklere **2018/22** ve **2018/24** sayılı sirkülerlerimizde yer verilmiştir. 06.07.2018 tarih ve 30470 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 19 nolu KDV Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümlerinde değişiklikler yapılmış olup yapılan değişikliklere yönelik açıklamalar kısaca aşağıdaki gibidir:

**1- İstisna Kapsamına alınan “Konfeksiyon Kırpıntıları”** KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümlerine yerleştirilmiştir.

**2- Gümrüksüz Satış Mağazalarına** ve bunların depolarına yapılan ve ihracat teslimi kapsamına alınan işlemlere yönelik KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/A-1.1.1.) bölümünde değişiklik yapılarak uygulamaya ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

**3-7104 sayılı Kanunla KDV Kanununun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının **inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisna tutulmuştur.** Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin örneklerle açıklamalar yapılmıştır.**

**4-7104 sayılı Kanunla KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (l) bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, **Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen** koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.) 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisna edilmişti. Tebliğde, istisnaya tabi tutulan hizmetlere ilişkin olarak istisna uygulaması, istisna uygulamasından kaynaklı KDV iadesi uygulaması konularında açıklamalar yapılmıştır.**

**5- 7104 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun Özel Matrah Şekilleri başlıklı 23. maddesinin f fıkrası “*İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işgal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vafında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten***

**sonra kalan tutardır”** şeklinde düzenlenmiş olup 19 nolu KDV Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/A-4.) bölümünün sonuna aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

3065 sayılı KDVK’ nun 7104 sayılı Kanunla değişik (23/f) maddesine göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştirak eden mükelleflerce, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak **vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı** veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.

KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.

Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştirak eden mükellefler tarafından uygulanacaktır.

**İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştirak edenler, 13.02.2018 tarih ve 30331 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır.** İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştirak etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler.

İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, araç veya taşınmazın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir.

**Taşınmaz ticareti ile iştirak edenler, 05.06.2018 tarih ve 30442 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi alan ticari işletmeler ile esnaf ve sanatkârlardır.** Taşınmaz ticareti ile iştirak etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler. Verilen süre içinde yetki belgesini almamış olanlar ile yetki belgesi olmaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti ile iştirak edenlerin ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanmaz.

İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, araç veya taşınmazın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir

**Örnek 1 :** İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştirak eden (A) Otomotiv Ltd. Şti, KDV mükellefi olmayan Bay (B)’den 32.000 TL’ye ticari araç satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, satın alınan aracın yıllık bakımı yaptırılmış ve otomobile çelik jant taktırılmıştır. Bu hizmetin karşılığı olarak (C) Servis A.Ş.ye 5.000 TL+900 TL KDV ödenmiştir. Daha sonra söz konusu otomobil KDV hariç 40.000 TL’ye satılmıştır. KDV mükellefi olmayan Bay (B)’den satın alınan araca yıllık bakım yaptırılması ve çelik jant taktırılması, otomobilin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından, söz konusu aracın

satışında özel matrah uygulanacak ve alış bedeli olan 32.000 TL düşülmek suretiyle 8.000 TL özel matrah üzerinden (8.000 x 0,18 =) 1.440 TL KDV hesaplanacaktır. Ayrıca taşıtın yıllık bakımı ile çelik jant takılmasına ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 900 TL KDV, (A) Otomotiv Ltd. Şti. tarafından indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu aracın, KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 9 uncu sırasında tanımlanan binek otomobillerinden olması durumunda, özel matrah üzerinden %1 oranında KDV uygulanacağı tabiidir.

(A) Otomotiv Ltd. Şti Düzenlenecek Fatura Dispozisyonu:

Satış Bedeli	:40.000,00 TL
Özel Matrah Bedeli	: 8.000,00 TL
Hesaplanan KDV	: 1.440,00 TL
Tahsil edilecek Tutar	: 41.440.00 TL

**Örnek 2:** İkinci el araç alım satım faaliyeti ile işgal eden Bay (A), **KDV mükellefi olmayan** Bay (B)'den 1978 model kullanılamaz halde bulunan bir aracı 10.000 TL bedelle satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, söz konusu aracın motoru dahil birçok parçası değiştirilmek suretiyle yenilenmiş ve (C) Servis A.Ş.ye 20.000 TL+3.600 TL KDV ödenmiştir. Yenilenen araç Bay (A) tarafından KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. Söz konusu aracın motor dahil birçok parçasının değiştirilmek suretiyle yenilenmesi, **taşıtın vafında esaslı bir değişiklik oluşturduğundan söz konusu aracın tesliminde özel matrah uygulanmayacak**, toplam satış bedeli olan 40.000 TL matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Diğer taraftan, aracın yenilenmesine ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 3.600 TL KDV, Bay (A) tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Bay A Tarafından Düzenlenecek Fatura Dispozisyonu:

Satış Bedeli	:40.000,00 TL
Hesaplanan KDV	: 400,00 TL(kdv oranı %1 Binek araç olduğu varsayılmıştır)
Tahsil edilecek Tutar	: 40.400.00 TL

**Örnek 3:** Taşınmaz alım satımı ile işgal eden (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. KDV mükellefi olmayan gerçek kişiden almış olduğu işyerinin boyasını ve su tesisatını yenileyerek satmıştır. İşyerinin boyası ve su tesisatının yenilenmesi, işyerinin vafında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. tarafından yapılan işyeri tesliminde özel matrah uygulanacaktır.

**Örnek 4:** (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş. 3 yıl önce yatırım amaçlı almış olduğu arsayı (B) Konut Yapı Kooperatifine satmıştır. (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş.nin faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığından arsa tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır.”

**6- İstisna Kapsamındaki İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra İşlemlle İlgili Yüklenilen Kur Farklarına** ilişkin açıklamalar eklenmiştir. Buna göre; Tam istisna kapsamındaki bir **işlemin gerçekleşmesinden sonra**, söz konusu işleme ilişkin mal ve hizmet alımlarına ait kur farkları ortaya çıkabilmekte olup, söz konusu kur farkı üzerinden ödenen **KDV'lerin tam istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin yüklenilen KDV hesabına dahil edilerek iadesinin talep edilmesi mümkündür.** Ancak, kur farkına ilişkin

faturanın iade işlemleri sonuçlandırıldıktan sonra gelmesi halinde, işlemle ilgili mal ve hizmet alımlarına ait kur farkı üzerinden ödenen ve yüklenilen KDV hesabına dahil edilmesi gereken KDV, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınabilir.

7-Türkiye’de ikamet etmeyen taşımacılara uygulanan istisna kapsamına otoyol geçiş ücretleri dahil edilmiştir.

8- Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemlerinin istisna kapsamına alınmasına yönelik gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

9 - İthalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerindeki istisna uygulamasına ilişkin gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Buna göre *“Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması, (17/4-ö) maddesine göre ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri KDV’den müstesna”* tutulmuştur

### **Bilgilerinize Sunulur.**

**İHSAN AKAR**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**  
**ULUDAĞ BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M A.Ş**

---

**Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup konu hakkında ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmeniz önerilir.**

---