

**Sirküler No : 2019/31**

**26.03.2019, Bursa**

**Konu : 25 seri nolu KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDV GUT de değişiklikler**

23.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan **25 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile KDV GUT** de değişiklik yapılmıştır.Yapılan değişikliklerin kanuni dayanaklarına daha önce tarafına gönderilen 2019/10,14 ve 20 nolu sirkülerlerimizde yer verilmiştir. Bu sirkülerimizde ise 25 seri nolu Katma Değer Vergisi Tebliği ile kur farkları, basılı kitap ve süreli yayınların teslimine yönelik KDV istisnası, 2019 Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarına yönelik getirilen KDV istisnası, hasılat esaslı vergilendirme ile organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin yenilenebilir ve diğer enerji tesislerinin inşasına ilişkin KDV istisnası konularında açıklamalara yer verilmiştir.

#### **A-Kur Farklarına İlişkin Düzenlemeler**

7161 sayılı Kanununun 18. maddesiyle KDV Kanununun “**Matraha Dahil Olan Unsurlar**” başlıklı 24/c maddesine “kur farkı,” ibaresi eklenmiş olup KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümleri değiştirilmiştir.

#### **i-Taksitli satışlar**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-11.2.) “**Taksitli Satışlar**” başlıklı bölümünün birinci paragrafına “kur farkı,” ibaresi eklenmiştir. Buna göre, bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, ödemenin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması durumunda bu ödeme nedeni ile ortaya çıkacak kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanacağı açıklanmıştır

#### **ii- İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-8.9.) “**İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik**” başlıklı bölümünün üçüncü paragrafının sonuna **aşağıda siyah olarak gösterilen cümle** eklenmiştir.

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 tabii 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.** Buna göre, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle doğan KDV iadeleri için iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında

herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

### iii-Hesaplanan kur farkları için kesilen faturada KDV tutarı

Hesaplanan kur farkları için kesilen faturada KDV tutarının nasıl dikkate alınacağına yapılan değişiklikle açıklık kazandırılmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/A-5.) “**Matraha Dâhil Olan Unsurlar**” başlıklı bölümüne “kur farkı,” ibaresi eklenmiş ve (III/A-5.3.) “Kur Farkları” başlıklı bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki örnek eklenmiştir. Teslime konu malın bedeli üzerinden ortaya çıkan kur farkı üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu 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’ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

**Örnek:** (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.’ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimine 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, teslimine 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.’ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.

### B-Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna:

KDV Kanununun 13/n maddesinde yapılan düzenlemeye göre, poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi 22.02.2019 tarihinden itibaren KDV’den istisnadır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II-B) “**Araçlar, Kıymetli Maden Ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları Ve Yatırımlarda İstisna**” başlıklı bölümüne “**17. Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna**” başlıklı bölüm eklenerek, basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde KDV istisnasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların (ikinci el olanlar dahil) yurt içindeki her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanacaktır. 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 değerlendirilemeyeceğinden bunların teslimi istisna kapsamında değerlendirilmez.

Elektronik kitap ile süreli yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap ve süreli yayın okuyucu, tablet ve benzerlerinin tesliminde istisna uygulanmaz.

KDV Kanununun (13/n) maddesinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetinde olup teslim yapanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmez ve “3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır.” ibaresine yer verilecektir. Tam istisna uygulaması kapsamındaki işlemlere ilişkin iade işlemleri de Tebliğde ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

### **C. İmalat Sanayiine Yönelik YTB Kapsamındaki Yatırımlarda KDV İadesi:**

KDVK'nun geçici 37. maddesine göre, İmalat sanayiine yönelik YTB kapsamında;

i- 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**,

ii- 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.

Yatırım Teşvik Belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyası 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.

### **D- 2019 UEFA Süper Kupa ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna:**

KDVK'nuna eklenen geçici 40. madde kapsamında istisnanın uygulanması, hangi teslim ve hizmetlerin kapsamda olduğu açıklanmış olup istisna uygulaması nedeniyle iadeye hak kazananlar için iade uygulaması da açıklanmıştır. Buna göre;

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 KDVK'nun geçici 40. maddesi kapsamında olduklarına yönelik bir yazı verilecektir. Bu yazı satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması sağlanacaktır.

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 yapılabilecektir. İndirim 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 Federasyonundan alınan yazının satıcıya ibraz edilmesi şarttır. Satıcıların bu yazı olmadan istisna uygulamaları halinde ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden alıcılar ile birlikte satıcılar da müteselsilen sorumludur.

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 edilir.

## **E. Hasılat Esaslı Vergilendirme:**

KDVK’nun yeniden düzenlenen 38.maddesinde; Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektörlerde hasılat esaslı vergilendirme uygulanacağı, Cumhurbaşkanı Kararı ile hasılat esaslı vergilendirme yöntemini seçebilecek mükellefler ve uygulayacakları vergi oranı belirlenmiştir.

718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında, Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 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 KDV Kanununun 38 inci maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları **vergi oranı %1,5 olarak** belirlenmişti.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükelleflerin, bu usule göre hesapladıkları vergiyi **4 No.lu KDV Beyannamesi** ile vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan edip ve aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödemeleri gerektiği belirtilmiştir. 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 yapamazlar. 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**.

Örnek: (C) 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 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına 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.

#### **F- Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Yenilenebilir Ve Diğer Enerji Tesislerinin Yapımına İlişkin KDV İstisnası**

KDVK' nun 13. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin yenilenebilir ve diğer enerji tesislerinin inşasına ilişkin olarak bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna edilmişti. Yapılan düzenlemeye uyum sağlanması amacıyla, KDV Genel Uygulama Tebliğinin, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin inşasına ilişkin istisna açıklamaların yer aldığı (II/B-13.) ve (II/B-13.1.2.) bölümleri ile Tebliğ eki (Ek:26)'da yer alan "haberleşme" ibarelerinden sonra gelmek üzere ", yenilenebilir ve diğer enerji" ibareleri, Tebliğ eki (Ek:26)'da yer alan "Haberleşme" ibarelerinden sonra gelmek üzere ", Yenilenebilir ve Diğer Enerji" ibareleri eklenmiştir

Bilgilerinize sunulur. Saygılarımızla

**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. Sirkülerden kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz**