

Sirküler Tarihi : 03.07.2007
Sirküler No : 2007/089

105 NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİ

105 no.lu KDV Genel Tebliği (RG.30.6.2007-26568) ile KDV mevzuatında yapılan değişiklikler aşağıda özetlenmiştir :

1. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİNDE KDV TEVKİFATI KALDIRILMIŞ, % 8 ORANA TABİ FASON İŞLERİN NELER OLDUĞU AÇIKLANMIŞ VE BU İŞLERİ YAPANLARA YÖNELİK KDV İADE ESASLARI BELİRLENMİŞTİR :

İlişikte metni bulunan 105 no.lu Tebliğin (A) bölümünde açıklanan bu hususlar, önemine binaen ayrı bir sirkülere konu edilecektir.

2. KDV İADESİNE İLİŞKİN YMM TASDİK RAPORU ÜCRETİNE AİT KDV, İADESİ İSTENECEK KDV HESABINDA DİKKATE ALINABİLECEKTİR :

KDV iadesi (veya mahsubu) isteyen mükellefler, iadesi istenecek KDV'nin hesabında, yeminli mali müşavire ödedikleri KDV iadesi tasdik raporu ücretinin KDV'sini de dikkate alabilmektedirler. Daha önce muktezalarla açıklanmış olan bu husus Tebliğ hükmü haline getirilmiştir.

YMM tasdik ücretinin kayda alınıp KDV'sinin indirildiği ay içinde iade hakkı doğuran işlem de gerçekleşmişse, bu KDV direkt yüklenim olarak KDV iade hesabına dahil edilebilir. Bunun dışındaki hallerde tasdik ücreti bir genel gider kalemi konumunda olup, genel idare giderleri KDV'sinin ilgili kısmının KDV iade hesabına dahil edilmesi imkanı kapsamında, tasdik ücretinin KDV'si de KDV iade hesabına girer.

Konumuzun dışında olmakla beraber iadesi istenecek KDV'nin hesabında, "*tahsilinden mahrum kalınan KDV*" esasına geçilmesi gerektiği yönündeki görüşümüzü tekrarlamakta yarar görüyoruz. (Bu görüşümüz hakkında detaylı bilgi için www.bdodenet.com.tr adresli sitemizin makaleler bölümündeki Mehmet Maç-2005 yılı makaleleri bölümüne bakınız.)

KDV iadesi fevkalade karmaşık bir konu olup, iade hakkı doğuran işlem yapan (tam istisna kapsamında veya düşük oranlı teslim veya hizmetlerde bulunan, KDV tevkifatına uğrayan veya gereksiz KDV yüklenmiş bulunan) ve indirimle gideremediği KDV'si olup, KDV iadesi veya mahsubuna ihtiyaç duyan firmaların şirketimiz uzmanlarına başvurarak yardım istemelerinde fayda vardır.

3. İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİM VE HİZMETLER NEDENİYLE KDV MAHSUBU VEYA İADESİ İSTEYECEK OLANLARIN VERECEKLERİ LİSTELERLE İLGİLİ KOLAYLIKLAR :

Bilindiği üzere indirimli orana tabi teslim ve hizmette bulunanlar indirimle gideremedikleri KDV'yi yıl içinde kendi vergi, SSK ve gümrük vergisi borçları ile elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup ettirebilmekte, yıl içinde mahsup yoluyla alınamayan bu kapsamdaki KDV iadesi yıl kapandıktan sonra nakden veya mahsuben alınabilmektedir.

Söz konusu iadenin yapılabilmesi için % 1 veya % 8 oranla fatura edilmiş mal ve hizmetlerin listesi, ilgili dönemdeki alışlar listesi, iadesi istenen KDV tutarının hesabına ilişkin tablo, 99 no.lu KDV Tebliğinin ekindeki tablo, teminat mektubu veya YMM tasdik raporu aranmaktadır.

105 no.lu Tebliğin (C) bölümünde, 99 no.lu Tebliğe yönelik değişiklikler yapılarak, gerek aylık mahsuplarda gerekse yıllık iadede, alışlar listesinde aynı satıcıdan yapılan alımların tek tutar olarak gösterilmesi imkanı satışlar listesine de teşmil edilmek suretiyle, böylece **aynı alıcıya yapılan satışların tek tutar olarak gösterilmesi imkanı** getirilmiştir.

Konunun karmaşıklığı dolayısıyla düşük oranda teslim ve hizmette bulunan ve bu nedenle KDV mahsubu yaptırmak veya KDV iadesi almak isteyen firmaların tam tasdiki yapan YMM'ye başvurarak yardım istemeleri gerekmektedir. Zaten söz konusu mahsup ve iadelerin YMM raporu olmaksızın yapılması mümkün olmayıp, tam tasdik işlemini hangi YMM yapıyor ise KDV iade tasdik raporunu da o YMM nin hazırlaması zorunluluğu vardır.

4. ALÜMİNYUM PROFİL VE ALÜMİNYUM LEVHA TESLİMLERİNİN İMALATÇILARI VEYA İTHALATÇILARI TARAFINDAN YAPILACAK İLK TESLİMİNDE % 90 KDV TEVKİFATINA TABİ OLDUĞU, BU MALLARIN DAHA SONRAKİ TESLİMLERİNİN TEVKİFAT KAPSAMI DIŞINDA OLDUĞU AÇIKLANMIŞTIR:

2007/82 sayılı Duyurumuzda belirtildiği gibi, Maliye Bakanlığı 104 no.lu KDV Genel Tebliği'nde bazı alüminyum ve çinko ürünleri % 90 KDV tevkifatı kapsamına almıştı ve Tebliğ'de zikredilmeyen alüminyum profillerin ve alüminyum levhaların "*benzerleri*" ibaresi kapsamında KDV tevkifatına konu olup olmayacağı hakkında tereddüt duyulmuştu.

105 no.lu KDV Genel Tebliği ile alüminyum profil ve levhaların söz konusu tevkifat kapsamında olduğu açıklanmış ve **1 Temmuz 2007'den itibaren** ;

- **Alüminyum profil ve levhaların doğrudan slab, billet, külçe gibi hammaddelerden imal edenler tarafından teslimlerde ve alüminyum profil ve levhayı ithal edenlerin bu malları aynen sattıklarında %90 tevkifat uygulanacağı,**
- **Alüminyum profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki safhalardaki teslimlerinin KDV tevkifatına tabi olmayacağı**

hükme bağlanmıştır.

Levha ile profil dışında kalan ve 96 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 5.3 bölümünde sayılan alüminyum ürünler (anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, boru, çubuk, lama, tel ve benzerleri) prensip olarak her el değiştirilişinde %90 KDV tevkifatına tabi olacaktır.

Metal ürünlere yönelik KDV tevkifatı hükümlerini içeren makalemiz 2007/113 no.lu Duyurumuzda yer almış olup, gerek alüminyum, gerekse bakır, çinko ve diğer metal türlerinin KDV kesintisi ve KDV istisnası karşısındaki durumları bu metinde yer aldığından konu hakkında ayrıca Sirküler hazırlanmasına gerek duyulmamıştır.

Bize göre alüminyum profil ve levhaların KDV kesintisi kapsamına alınması isabetli değildir. 104 no.lu Tebliğ'le getirilen KDV tevkifatının kaldırılması gerektiğine inanıyoruz. (Bu konudaki görüşlerimiz 2007/106 sayılı Duyurumuzdadır.)

5. VADE FARKI, KUR FARKI VE MATRAHTA DEĞİŞİKLİĞE YOL AÇAN İŞLEMLERDE KDV UYGULAMASI :

105 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (E) bölümünde, uygulamada çok tartışılan vade farkı, kur farkı ve mal iadesi yahut işlemin gerçekleşmemesi veya işlemten vazgeçilmesine ilişkin kısa açıklamalar yer almış olup, önemine binaen bunlar için de ayrı Sirküler hazırlanacaktır.

Saygılarımızla.

**“KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ
(SERİ NO: 105)
(RG.30.6.2007 – 26568)**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklama ve düzenlemelerin yapılmasına gerek duyulmuştur.

A. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİNDE KDV UYGULAMASI

1. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Sorumluluk Uygulaması

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (II) numaralı bölümü ile getirilen ve kapsamı söz konusu Genel Tebliğin (II/A) bölümü, 53 ve 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulaması bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen ay başından geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

Buna göre, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından sonra ifa edilecek fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

2. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İndirimli Oran ve İade Uygulaması

2.1. İndirimli Oran Uygulaması

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının belirlendiği 2002/4480 sayılı BKK eki Karara ekli (II) sayılı Listenin (B) bölümüne 2007/12143 sayılı BKK ile 22 nci sıra eklenerek "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri"ne uygulanacak KDV oranı, 01.06.2007 tarihinden geçerli olmak üzere %8 olarak belirlenmiştir.

51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (II/A) bölümünde de belirtildiği üzere, fason işin şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. Bu genel belirleme çerçevesinde bazı işlerde KDV oranının ne olacağı konusunda tereddütler oluştuğu anlaşılmıştır.

Buna göre;

- boyama, apre, baskı ve kasarlama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin,
- yıkama işlerinde kimyevi maddelerin,

bu işleri yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde indirimli oran kapsamında işlem yapılacaktır. Ancak, bu işlerde boya ve kimyevi maddelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde yukarıda belirtilen işlere genel vergi oranı uygulanacaktır.

Bunlar dışında kalan; ütöleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün fason işlerde %8 oranı uygulanacaktır. Bu işlerin, boya ve kimyevi maddelerin işi yapan tarafından temin edilerek kullanıldığı boya, apre, kasarlama, baskı ve yıkama işleri ile birlikte yapılması halinde, %8 ve %18 oranına tabi işler için ayrı fatura düzenlenmesi veya aynı faturada bu işlerin ayrıca gösterilmesi ve her bir işin bedeli üzerinden tabi oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Fason işlerde, dikiş ipliği, fermuar, düğme gibi yardımcı madde ve malzemelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması indirimli oran uygulamasına engel değildir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde indirimli oran uygulaması sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perde, mobilya kumaşı, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler de yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde %8 oranına tabi olacaktır.

2.2. İade Uygulaması

KDV Kanununun (29/2) maddesi uyarınca, bu Kanunun 28 inci maddesine dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup bu işlemlerin gerçekleştiği dönemde indirim yoluyla telafi edilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenebilmekte, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi ise Bakanlığımızca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içinde mahsuben, yılı geçtikten sonra nakden iadesine ilişkin usul ve esaslar 99 ve 101 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. İndirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esaslar ise KDV Kanununun (29/2) maddesi ile Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak aşağıda belirlenmiştir.

Buna göre, tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacakları miktara bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre iade edilecektir. İade talebi vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükelleflerin KDV iade alacağının tamamı için 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan cinsten teminat göstermeleri halinde iade talebi, 99 ve 101 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla, teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Bu açıklamalara göre, indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacağının mahsuben iadesinin talep edilmesi halinde, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonra muaccel hale gelecek kendilerine ait; ithalde alınanlar dahil vergi borçları, SSK prim borçları ile elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup yapılabilecektir. Teminat gösterilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihten sonra muaccel hale gelecek yukarıda sayılan borçların mahsubu yapılabilecek, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

İndirimli orana tabi işlerden doğan KDV alacakları, yılı içinde mahsubun mümkün olmaması halinde izleyen yılda 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.5) bölümünde belirtilen süre içinde nakden iade olarak talep edilebilmektedir. Yılı içinde mahsubu gerçekleşmeyen indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden iade talepleri vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonra yerine getirilecektir. Bu nakden iade talepleri için fason hizmetin ifa edildiği yılı izleyen yıl içinde teminat gösterilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihten sonra nakden iade talebi yerine getirilebilecek, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

B. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU ÜCRETLERİNE İLİŞKİN KDV'NİN İADESİ

KDV Kanununun (29/2) ve 32 nci maddeleriyle, bu maddelerde belirtilen işlemlerden kaynaklanan iade uygulamalarına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, Bakanlıkça bu yetki çeşitli genel tebliğlerde yapılan düzenlemeler ile kullanılmıştır.

İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen ve iade konusu yapılabilecek KDV'nin kapsamı ile ilgili açıklamaların yer aldığı;

— 24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin iade hesaplarında, iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerin de dahil olduğu,

— 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde, yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanı tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergilerin girdiği,

belirtilmiştir.

YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ücretleri, iade hakkı doğuran işlemle ilgili bir giderdir.

Bu nedenle, KDV ideleri dolayısıyla düzenlenen Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergilerinin indirimin mümkün olmaması halinde iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

C. 99 SERİ NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Tebliğin (1.4.1.) bölümünde iade talep dilekçesine eklenecek belgelerin sayıldığı ilk paragrafın "a)" sırasına ait parantez içi ibare aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"- ... (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.),"

2. Tebliğin (1.5.) bölümünde iade talep dilekçesine eklenecek belgelerin sayıldığı paragrafın birinci tiresi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.),"

D. ALÜMİNYUM PROFİL VE ALÜMİNYUM LEVHA TESLİMLERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

104 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1) bölümünde yapılan düzenleme ile tevkifat kapsamına alınan alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde tevkifat uygulamasının, bu Tebliğin yayımını izleyen ayın başından itibaren yapılacak teslimlerde geçerli olmak üzere, aşağıdaki şekilde yürütülmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, alüminyum profil ve alüminyum levha teslimlerinde KDV tevkifatı;

- bunları doğrudan slab, billet, külçe gibi ham maddelerden imal edenler tarafından yapılacak ilk teslimleri ile

- bunları ithal edenler tarafından yapılacak ilk teslimlerinde,

uygulanacak, profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki safhalardaki teslimleri KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin değişiklik yaptığı, 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.3) numaralı bölümü kapsamına giren ve levha ile profil dışında kalan diğer alüminyum mamullerinin her safhasında KDV tevkifatı uygulanacağı tabiidir.

E. VADE FARKI, KUR FARKI VE MATRAHTA DEĞİŞİKLİĞE YOL AÇAN İŞLEMLERDE KDV UYGULAMASI

1. Vade Farkları

KDV Kanununun 24/c maddesine göre, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahildir.

Buna göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilecek ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilecektir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir.

2. 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 hesaplanacaktır.

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.

3. Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemden Vazgeçilmesi

KDV Kanununun 35 inci maddesinde, "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, matrahta değişikliğin vuku bulduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

Tebliğ olunur."