

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 04.09.2020
Duyuru No : 2020/160
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
EYLÜL 2020 - Sayı : 201

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

GEÇİCİ KDV ORAN İNDİRİMLERİ (31.07.2020 - 31.12.2020)

Özet:

2812 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, bazı hizmetler ile, süs bitkileri ve çiçek teslimlerine ait KDV oranlarında geçici olarak (31 Temmuz 2020 ile 31.12.2020 tarihleri arasında) indirim getirmiştir.

Bu KDV indiriminin konuları işyeri kiralama, yeme-içme, konaklama, yolcu taşıma, bazı organizasyonlar, kuaförlük, güzellik hizmetleri, terzilik, bazı ev eşyalarının bakım ve onarımı, süs bitkisi ve çiçek satışı şeklinde özetlenebilir.

Söz konusu geçici KDV oran indirimlerinin Covid-19 salgınından olumsuz etkilenen sektörleri rahatlatma amacı taşıdığı anlaşılmaktadır.

Bu geçici oran indiriminin kapsamı, uygulama özellikleri, KDV iade imkanı olup olmadığı gibi konularda ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi amacıyla bu yazı hazırlanmıştır.

DENET DUYURU
Sayı : 2020/160

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayını, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilişkin olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Anahtar Kelimeler:

KDV oran değişikliği, KDV oran indirimi, indirimli KDV oranı, 2812 Sayılı Cumhurbaşkanđı Kararı, KDV'yi doğuran olay, indirimli KDV oranı nedeniyle KDV iade hakkı.

1. KDV ORANI 31 TEMMUZ 2020-31.12.2020 TARİHLERİ ARASINDA GEÇİCİ OLARAK İNDİRİLEN MAL VE HİZMETLER:

İndirilen oranlar esas itibariyle hizmetlere ilişkindir. Mal teslimlerinde sadece **süs bitkileri ile çiçek teslimleri** için indirim sağlanmıştır.

Bu indirim ile COVID 19 salgınından olumsuz etkilenen sektörler destek olunmasının hedef alındığı anlaşılmaktadır.

Aşağıda KDV oranı % 18'den % 8'e düşürülen mal ve hizmetlerle, % 8'den % 1'e düşürülen hizmetler iki ayrı tabloda gösterilmiştir.

1.1. KDV Oranı % 8'den % 1'e İndirilen Hizmetler:

Hizmetler	Yasal Oran	Yeni Geçici Oran (31.07.2020- 31.12.2020)
Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde (birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç) verilen yeme-içme hizmetleri (alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),	8%	1%
Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)	8%	1%
Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri	8%	1%

1.2. KDV Oranı % 18'den % 8'e İndirilen Mal ve Hizmetler:

Mal ve Hizmetler	Yasal Oran	Yeni Geçici Oran (31.07.2020 - 31.12.2020)
İşyeri kiralama hizmeti	18%	8%
Kongre, konferans, seminer, konser, fuar ve lunapark giriş ücretleri	18%	8%
Düğün, nikah, balo ve kokteyl salonlarında verilen organizasyon hizmetleri	18%	8%
Berberlik ve kuaförlük hizmetleri ile güzellik salonunda verilen hizmetler	18%	8%
Terzilik, giyim eşyası ve ev tekstil ürünlerinin onarım ve tamiratı	18%	8%
Ayakkabı ve deri eşyalarının onarımı ile ayakkabı boyama hizmetleri	18%	8%
Kuru temizleme, çamaşırhane, giyim eşyası ve diğer tekstil ürünlerini ütüleme hizmetleri	18%	8%
Halı ve kilim yıkama hizmetleri	18%	8%
Bisiklet, motosiklet ve motorlu bisikletlerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Evde kullanılan elektrikli cihazların (buzdolabı, fırın, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın, klima vb.) bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Tüketici elektroniği ürünlerinin (TV, radyo, CD/DVD oynatıcıları, ev tipi video kameralar vb.) bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Evde kullanılan ısıtma ürünlerinin (termosifon, şofben, banyo kazanı, kombi vb.) (merkezi ısıtma kazanları hariç) bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Ev ve bahçe gereçlerinin bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Mobilya ve ev döşemelerinin bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Bilgisayarların, iletişim araç ve gereçlerinin, saatlerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Müzik aletlerinin bakım ve onarımı	18%	8%
Çilingirlik ve anahtar çoğaltma hizmetleri ile hamallık hizmetleri	18%	8%
Motorlu kara taşıtlarının yağlanması, yıkanması, cilalanması hizmetleri ile bunlara ait koltuk ve döşemelerin bakım ve onarımı (malzemeler hariç)	18%	8%
Hane sakinlerine verilen konut bakım, onarım, boya ve temizlik hizmetleri (malzemeler hariç)	18%	8%
Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler ile birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri bünyesindeki lokantalarda verilen yeme içme hizmetleri (alkollü içeceklere isabet eden kısım hariç)	18%	8%
Yolcu taşımacılığı hizmetleri	18%	8%
Gümrük Tarife Cetveli 6 nolu faslında yer alan süs bitkileri ve çiçekler	18%	8%

1.3. Hizmet Bedelinin Alkollü İçeceklere İsbet Eden Kısım İçin KDV Oran İndirimi Yoktur (Bu kısım için %18 KDV oranı devam ettirilecektir) :

KDV oranı %18'den % 8'e ve %8'den % 1'e indirilen yeme - içme hizmetlerinin her ikisinde de “*alkollü içeceklere isabet eden kısım hariç*” denildiğinden, alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanmaya devam edilecektir.

2. KDV İNDİRİMİNİN GEÇİCİ OLARAK UYGULANACAĞI TARİH ARALIĞI:

2812 sayılı Karar, yayımlandığı gün olan 31 Temmuz 2020 tarihinde (31 Temmuz dahil) yürürlüğe girmiştir. Buna göre, bu tarihten 31.12.2020 tarihine kadar (bu tarih dâhil) indirimli oranlar uygulanacaktır.

KDV'de vergiyi doğuran olay “*mal teslimi*” ve “*hizmet ifası*” olduğundan, 31.7.2020-31.12.2020 tarihleri arasında teslim edilen mallar ve bu tarih aralığında tamamlanmış olan hizmetler için indirimli oranlarda KDV hesaplanacaktır.

KDV Kanunu'nun 10 uncu maddesinin (b) bendi hükmüne göre, malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belge düzenlendiği takdirde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere ve belgenin düzenlendiği ay itibarıyla KDV doğduğu için; KDV oranı indirilen malların tesliminden ve hizmetlerin ifasından önce yukarıda belirtilen tarihler arasında fatura düzenlenmesi halinde bu faturalar üzerinde indirimli oranlarda KDV gösterilecektir.

Dolayısıyla, faturası 31.12.2020 veya daha önce düzenlenmek suretiyle 2020 yılından sonra gerçekleşecek teslim ve hizmetler de indirimli KDV oranına tabi tutulabilir.

3. ORAN İNDİRİMİNE UYULMAMASININ (YÜKSEK ORAN UYGULAMANIN) YARATACAĞI SONUÇLAR:

31 Temmuz 2020 ile 31 Aralık 2020 arasında %18 yerine %8, %8 yerine %1 KDV uygulanacak işlem türleri yukarıdaki 1 no.lu bölümde listelenmiştir. Bu listelerde belirtilen işlemler, söz konusu periyod boyunca hizalarındaki geçici KDV oranlarına tabidir.

Bahsi geçen indirimli oranlar uygulanmadığı (yasal gereklere göre yüksek oran uygulandığı) durumlarda işlemi yapanın ve bu işlemin müşterisinin hangi hükümlere tabi olduğu başka bir yazımızda detaylı olarak açıklanmıştır. ¹

4. ORAN İNDİRİMİNDEN SATICININ MI, ALICININ MI YARARLANACAğI:

Yazımıza konu geçici KDV oran indirimleri, ilgili işlemin vergi yükünü azaltacaktır.

Bu azalma kimi hallerde satıcının kimi hallerde alıcının menfaatine veya aleyhine olacaktır.

KDV oran indiriminden hangi tarafın yararlanacağı, duruma ve tarafların anlaşmasına bağlı bir husustur.

rnek vermek gerekirse, bir tatil köyü Eylül 2020 tarihindeki bir konaklamayı KDV dahil belli bir bedel ile satmış ise, oran indiriminden tatil köyü yararlanacaktır.

Çünkü fiyat KDV dahil olarak belirlendiği için, tatil yapacak olanın cebinden çıkan para değişmeyecek, fakat tatil yapanın ödeyeceği paradan KDV için ayrılacak tutar küçüleceği için tatil köyü işletmesinin hasılatında artış olacaktır.

Buna mukabil bedel+ KDV şeklinde anlaşılmış işlemlerde satıcının hasılatı değişmeyecek, alıcı ise daha az KDV ödeyerek mal veya hizmet alabilecektir. Satıcının devreden KDV sorunu var ise, hesaplanan KDV azalışı nakit akışı açısından satıcıya zarar verecektir alıcının devrolan KDV sorunu varsa oran indirimi alıcının menfaatine olacaktır.

5. OTELLERDEKİ KDV OLUşUMU BAKIMINDAN ÖZEL DURUM:

Mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında hangi KDV oranının geçerli olduğunu tespit için, KDV'Yİ DOğURAN OLAYIN GERçEKLEşTİğİ GÜN İTİBARIYLA GEÇERLİ resmi oranın ne olduğuna bakılması gerekmektedir.

Otellerde, tatil köylerinde ve diğer konaklama hizmeti verilen yerlerde KDV'nin ne zaman doğacağı özellik taşıyan bir konu olup bu konudaki görüşlerimiz www.bdo.com.tr adresli sitemizdeki KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 10. Maddeye ilişkin 4.8. no.lu bölümünde bulunmaktadır.

¹ Lebib Yalkın Dergisi'nin Temmuz 2019 sayısında yayınlanan, " GEREĞİNDEN FAZLA VEYA TAMAMEN YERSİZ KDV İÇEREN FATURA DÜZENLENMESİNİN ALICI VE SATICI AÇISINDAN YARATACAğI SONUÇLAR" başlıklı yazımız.

Söz konusu bölümün metni aşağıdadır:

“4.8. Otelcilik Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay :

Bize göre otelcilik hizmetlerinde hizmet, müşterinin otele yerleşmesiyle başlar, otelde kalınan süre boyunca devam eder ve müşterinin oteli terk etmesi ile sona erer. Bu süre boyunca verilen tüm hizmetler (yatak, yemek, içki, eğlence, ütüleme, minibar, gazete ve diğer hizmetler) bir bütün teşkil eder. KDV yi doğuran olay hizmetin tamamlanması olduğuna göre otelcilik hizmetinin KDV si de, müşterinin oteli terk ettiği gün itibariyle doğar.

Mesela müşteri otele 28 Ekimde yerleşmiş ve sürekli olarak 9 gün kaldıktan sonra 6 Kasım günü oteli terk etmişse 9 gün süren bu hizmet bir bütündür ve hizmet bedelinin tamamına ilişkin KDV, 6 Kasım itibariyle doğar. Nitekim uygulamada çoğu oteller müşterinin terk tarihine göre fatura düzenlemekte ve KDV hesaplarını bu esasa göre yapmaktadırlar. (Bu uygulamanın doğru olduğu yönünde mukteza vardır.)

Oteldeki her gecelemenin, her yemeğin her içeceğin ayrı birer hizmet olduğu görüşüne katılmıyoruz.

Buna mukabil oteli işletenin, müşteri kalmaya devam ediyor olsa dahî herhangi bir güne kadarki hesabı çıkarıp faturaya bağlanmasına engel bulunmadığı gibi KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde buna açıkça izin verilmektedir. Keza otel işletmesinin, otelde kalanların faydalandıkları muhtelif hizmetlerde, hizmeti belgeleyen evraka müşterinin imzasını almak suretiyle birikime tabî tutup, kısa süre için otele uğrayanlara veya derhal ödeme yapmak isteyen otel müşterilerine fatura yahut perakende satış fişi vermeleri de doğaldır.

Yukarıdaki 2.3. no.lu bölümde belirttiğimiz gibi gelecekte verilecek otel veya tatil köyü hizmetleri için avans makbuzu ile avans alınsa, hatta bu avans, rezervasyona konu hizmet bedelinin KDV dahil bedelinin tümü dahi olsa, erken faturalama yapılmadığı sürece, KDV doğuşu avans alınışına bağlı olarak değil, hizmetin tekemmülüne bağlı olarak tezahür etmesi gerekir. Bu konuda yukarıdaki 2.3. no.lu bölümde geniş açıklama yapılmıştır.

*Yukarıdaki görüşlerimize paralellik gösteren İstanbul Defterdarlığının 30.10.2001 tarih ve 5182 sayılı Muktezasında, “.....Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesi gereğince konaklama hizmetinde **vergiyi doğuran olay müşterinin oteli terk tarihinde meydana geldiğinden** konaklama hizmet bedelinin tamamı terk tarihinin ilgili olduğu dönemde katma değer vergisine tabi tutulacak ve ilgili dönem KDV beyannamesinde beyan edilecektir.” denilmiştir.*

Konaklama işletmelerinde KDV'nin doğuş şekli böyle olmakla beraber, birçok otel işletmesi kullandıkları bilgisayar programının yönlendirmesiyle veya işletmedeki hizmet oluşumlarının etkin şekilde izlenebilmesi için, konaklama, yeme-içme ve sair hizmetleri GÜNLÜK OLARAK TAHAKKUK ettirmektedirler.

Bunun sonucunda KDV'ler müşterinin otelden çıktığı gün itibariyle değil, müşterinin otelde kaldığı her bir gün itibariyle (günlük olarak) kayıtlara geçirilmektedir.

Örnek vermek gerekirse Maliye İdaresi'nin anlayışına göre, bir müşteri otele 26 Temmuz 2020'de girmiş ve 02 Ağustos 2020'de otelden ayrılmışsa, bu 7 günlük konaklamadaki hizmetlerin tamamı 02 Ağustos tarihi itibariyle geçerli olan indirimli oranlara tabi olmasına rağmen, otelin günlük tahakkuk yapması sonucunda, 26, 27, 28, 29, 30 Temmuz tarihlerindeki hizmetler için yüksek oran uygulanması söz konusu olmaktadır.

Otel yatırımı konulu bir KDV iadesi vesilesiyle, birçok otel işletmesi tarafından yapılan, idari anlayışa aykırı günlük bazda KDV hesaplama uygulamasının idarece makul görüldüğü ve KDV beyanlarının değiştirilmesi konusunda ısrarlı olunmadığı görülmüştür.

6. TEMMUZ 2020 AYINA AİT İŞYERİ KİRALARINDA KDV ORANI :

Yukarıdaki 1.2. no.lu bölümde verdiğimiz tablonun ilk sırasında görüleceği üzere işyeri kiralama hizmeti olarak tanımlanan işlemler yani işyeri olarak kullanılmak üzere kiraya verme işlemlerine ait KDV oranı %18'den %8'e indirilmiştir. Bir işlemin tabi olduğu KDV oranı tespit edilirken o işleme ait KDV'nin DOĞDUĞU GÜN İTİBARIYLA GEÇERLİ OLAN KDV ORANLARINA BAKILMAKTADIR.

Kiralama hizmetlerinde KDV'nin ne zaman doğacağı geçmişte çok tartışılmış olan bir konudur. Maliye İdaresi'nin güncel görüşü, birden fazla takvim ayını kapsayan kiraya verme hizmetlerinde KDV'nin kira periyoduna dahil takvim aylarının her biri itibariyle ve o takvim ayına isabet eden kira tutarı üzerinden KDV'nin doğacağı şeklindedir.²

Bu idari yönlendirmeye göre kira periyodunun uzunluğuna bakılmaksızın, her bir takvim ayına ait kira KDV'si, o aya ait hizmetin sona erdiği takvim ayının sonuncu günü itibariyle doğmaktadır.

Ancak aşağıda açıkladığımız üzere gelecek dönemlerde işleyecek kiralar için erken fatura kesilmesi mümkün olup bu yapıldığı takdirde KDV faturaya

² KDV 6 isimli elektronik kitabımızın 10 uncu maddeye ilişkin 4.2. no.lu bölümünde kiralama işlemlerinde KDV'nin ne zaman doğacağı hakkında açıklamalarımız mevcuttur.

bağlanan kira tutarı üzerinden ve fatura düzenleme gününde geçerli KDV oranına göre doğmaktadır.

Maliye İdaresi'nin kiralama hizmetlerine ilişkin, aylık periyotla kira KDV'si doğduğu yorumuna göre, başlangıç tarihi 31 Temmuz 2020'den önce, bitiş tarihi 31 Temmuz 2020'den sonra olan işyeri kiraya verme hizmetlerinde Temmuz ayına ait KDV'nin doğduğu gün 31 Temmuz 2020 tarihidir. Dolayısıyla bu tür kira ilişkilerinde Temmuz ayına ait kiranın tamamı 31 Temmuz günü uygulanmasına bağlanan %8 KDV oranı üzerinden KDV hesabına konu edilmelidir.

Ancak Maliye İdaresi yetkililerinin, henüz resmiyete intikal etmemiş görüşünün, Temmuz kira faturalarındaki KDV oranlarınının 1-30 Temmuz günlerine isabet eden kısmı için %18, 31 Temmuz gününe isabet eden kısım için %8 olması gerektiği yönünde olduğu anlaşılmaktadır. (Bu görüş, kira KDV'lerinin aylık bazda doğduğu şeklindeki idari görüş ile çelişmektedir. Çünkü söz konusu görüşe göre İdare, kira KDV'lerinin aylık değil günlük olarak doğduğu şeklinde görüş değiştirmiş duruma düşmektedir.)

Ancak kira faturasının peşinen veya kira periyodu tamamlanmadan önce düzenlendiği hallerde KDV'nin doğuşu fatura kesimine bağlı olarak gerçekleşmektedir. Çünkü KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde

“b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,”

KDV doğuran olay olarak tanımlanmıştır.

Örnek vermek gerekirse, 1 Ekim 2019 tarihinde başlamış olup 2 yıl sürmesi öngörülen bir işyeri kirasına ait 2 yıllık kira faturasının kiranın başladığı ay olan Ekim 2019 itibariyle düzenlendiği durumda 2 yıllık kiraya ait KDV'nin tamamı peşin kira faturasının kesildiği tarih itibariyle geçerli KDV oranı üzerinden doğmuş olacaktır. Bu örnekte KDV fatura kesimi yoluyla peşinen doğurtulduğu için fatura edilen kira periyoduna rastlayan KDV oran değişiklikleri dikkate alınamaz.

Kira faturalarının her bir ayın ilk günü itibariyle düzenlenmesi şeklindeki uygulamalara da rastlanmaktadır. Buna göre, Temmuz 2020 ayına ait kira faturası Temmuz başlarında düzenlenmişse KDV oranı %18 olacaktır.

Kira ödemelerinin ne zaman yapıldığı kira KDV'lerinin doğuşu üzerinde etkili değildir. Gelecek dönem kiralarının peşin alınmış olması kira stopajı yapılmasını gerektirmesine mukabil KDV doğuşuna neden olmamaktadır. Aynı şekilde kiranın geç tahsil edilmesi veya hiç tahsil edilememesi KDV oluşumu üzerinde etkili değildir. Ancak peşin kira ödemesinin etkisiyle kira faturası da peşin (erken) olarak düzenlenirse, faturalamaya konu kiraya ait KDV fatura tarihi itibariyle doğar.

7. İŞYERİ KİRA FATURASI DÜZENLENMEMİŞ TEMMUZ 2020 ÖNCESİ AYLARLA İLGİLİ DURUM :

Bilindiği üzere, Covid-19 olarak adlandırılan salgın etkisiyle 2020 başlarından bu yana birçok işyeri kapalı kalmış nakit akışı aksamış, kiracı mal sahibi ilişkilerinde değişimler meydana gelmiştir. Bu ortamda Temmuz öncesine ait bazı kira faturalarının aylık kira tahakkuk ettiği halde düzenlenmediği görülmüştür.

Bu faturalar yeni KDV oranlarının yürürlüğe girdiği 31 Temmuz günü veya daha sonra düzenlense dahi, Temmuz öncesi aylara ait kira tutarları için hesaplanması gereken KDV'nin oranı %18'dir. Çünkü Maliye İdaresi'nin görüşüne göre söz konusu aylara ait kira KDV'leri ilgili ayların sonuncu günleri itibariyle kendiliğinden ve yine ilgili ayın sonuncu günü için geçerli KDV oranına göre doğmuştur. Çünkü yukarıdaki 6. No.lu bölümde belirttiğimiz gibi, Maliye İdaresi'nin anlayışına göre, birden fazla takvim ayını kapsayan kira ilişkilerinde, her bir takvim ayına ait kiranın KDV'si, o ay itibariyle (hizmet periyodu takvim ayı sonunda tamamlandığı için ilgili takvim ayının sonuncu günü itibariyle ve bugün için geçerli KDV oranı üzerinden) doğmaktadır.

Aylık kira faturalarının, ilgili takvim ayı kapandıktan itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Fatura düzenleme işlemi 7 günden fazla geciktirildiği takdirde, faturanın 7 gün içinde düzenlenmemesine ilişkin ceza riski oluşur. 2020 yılı kira faturası düzenlenmemiş aylar için gecikmeli olarak düzenlenen faturalardaki KDV'ler 2021 yılı sonuna kadar herhangi bir ayda indirilebilir.

Şayet işyerinin kapalı kalması nedeniyle belli aylar için hiç kira alınmaması konusunda mutabakat varsa sıfır kiralı aylar için fatura kesilmesine gerek yoktur. Kirada geçici indirim uygulanan hallerde, indirimli tutar üzerinden ve Temmuz öncesi aylar için %18 oran dikkate alınarak kira faturası düzenlenmesi gerekir.

Şayet Temmuz öncesi aylar için kira kontratında yazılı kira tutarına göre ilgili aylarda kira faturası düzenlenmiş fakat kiracının covid-19 mağduriyeti dikkate alınarak geçmiş aylar için kira indirimi öngörülmüşse, kiracının Temmuz öncesi aylar için düzenleyeceği iskonto nedeni iade faturasının tarihi 31 Temmuz veya daha sonra olsa bile, hesaplanacak KDV'nin oranı yine %18 olacaktır.

8. TAŞIT ARAÇLARI İŞYERİ SAYILIR MI?

31 Temmuz ile 31 Aralık 2020 tarihleri arasında, işyeri kiralama hizmetine ait KDV oranının %18 den %8 e indirilmiş olması bu indirimin kiralanarak ticari olarak işletilmekte bulunan taşıtları da kapsayıp kapsamadığının tereddüt konusu olduğu görülmüştür.

Bu sorunun cevabı için taşıt araçlarının işyeri sayılıp sayılmadığı hususunun belirlenmesine ihtiyaç vardır. Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesinde, taşıt araçları işyeri örnekleri arasında sayılmamış olmakla beraber bu maddede vapur büfelerinin işyeri sayılmış olması ve “gibi” ibaresine yer verilmiş bulunması, ticari olarak işletilen taşıt araçlarının da vergisel açıdan işyeri sayılabileceği izlenimini vermektedir. Nitekim, işyerlerinde vergi levhası bulundurulması mecburiyeti ticari olarak işletilen taşıt araçlarını da kapsamaktadır. (408 no.lu VUK Tebliği'nin 2.5./d maddesi)

Bu yasal dayanaklar karşısında bizim yorumumuz taşıt araçlarının TİCARİ OLARAK İŞLETİLMEK ÜZERE kiraya verilmesi işlemlerinin de sabit işyeri kiralarında olduğu gibi 31 Temmuz - 31 Aralık 2020 tarihleri arasında %8 oranında KDV'ye tabi olacağı yönündedir.

Her ne kadar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında işyeri kavramı sadece sabit işyerlerini kapsamakta ise de, bunun nedeni taşıtların işyeri olamayacağı değil, söz konusu vergi anlaşmalarının ihtiyaç gösterdiği ülke aidiyetini tespit ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Kaldı ki, uluslararası olmayan iç uygulamada vergi anlaşmalarına bakılmaz.

Ancak Maliye İdaresi yetkililerinin şifahi görüşünün, taşıt araçlarının yeni indirimli KDV oranları açısından işyeri sayılmayacağı yönünde olduğu anlaşılmıştır. (Bu görüşe katılmıyoruz.)

9. DENİZ TURİZMİ AÇISINDAN DURUM :

2812 sayılı Kararname ile KDV oranı geçici olarak indirilen işlemlerin bir kısmı yolcu taşımacılığı hizmetleri ve geceleme hizmetleridir.

Deniz turizmi kapsamında deniz araçları üzerinde yapılan konaklamalar KDV indirimi kapsamına girmemektedir. Çünkü KDV oran değişikliğinden etkilenen geceler sadece otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan gecelerdir.

Yatlardaki ve gemilerdeki geceleri “benzeri” ibaresinden hareket ederek kapsama almak mümkün değildir. Keza, bir yerden başka bir yere seyahat edilmesi şeklinde değil, deniz üzerinde gezinti, tatil veya spor amacıyla yapılan turlar yolcu taşımacılığı işlemi sayılamaz.

Nitekim, 24.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan DENİZ TURİZMİ YÖNETMELİĞİ'nin 4/ç maddesinde yapılan tanımda deniz turizmi araçları sadece gezi, eğlence ve spor amaçlı kullanım için çalıştırılan araçlar olarak belirlenmiştir.

Örnek vermek gerekirse, bir yat, sahibi tarafından yat işletmecisine deniz turizmi alanında çalıştırılmak üzere kiraya verilmişse, yatin işyeri sayılmasına bağlı olarak yat sahibinin düzenleyeceği kira faturalarında KDV oranı 31 Temmuz - 31 Aralık 2020 tarihleri arasında %8 olarak dikkate alınacaktır. Buna mukabil yat işletmecilerinin deniz turizmi kapsamında yaptıkları hizmetler geceleme ve yolcu taşımacılığı kapsamında işlem göremeyecek yani %18 oranında KDV hesaplanmaya devam edilecektir.

10. İNTERNET SİTELERİ İŞYERİ SAYILIR MI ?

e-ticaret etkili olmaya başladığından beri web sahifelerinin veya üzerinden ticaret yürütülen diğer digital ortamların işyeri sayılıp sayılmayacağı tartışma konusu olmuştur. Her ne kadar bunların da işyeri sayılması gerektiği şeklindeki görüşlere rastlanmakta ise de, halen uluslararası planda genel kabul gören anlayış bahsi geçen digital ortamların işyeri sayılmayacağı yönündedir. Dolayısıyla ticari olarak işletilen web sahifelerinin kira KDV oranı bizim anlayışımıza göre yeni Karardan etkilenmemiştir.

11. ÖĞRENCİ VE PERSONEL SERVİS HİZMETLERİNİN YOLCU TAŞIMACILIĞI HİZMETLERİ KAPSAMINA DAHİL OLUP OLMADIĞI :

2812 Sayılı Karar uyarınca “*yolcu taşımacılığı hizmetleri*” 31.07.2020 - 31.12.2020 tarihleri arasında %18 değil, %8 oranında KDV’ye tabi olacaktır.

Öğrencinin okulu ile evi arasında, personelin evi ile işyeri arasında götürülüp getirilmesi şeklindeki servis hizmetlerinin “*yolcu taşımacılığı hizmetleri*” kapsamında olup olmadığı sorusu ortaya çıkmıştır.

04.08.2020 tarih ve 159 - 5 sayılı TÜRMOB Mevzuat Sirkülerinde öğrenci ve personel servis hizmetlerinin de KDV oran indirimine konu olduğu şeklinde yorumda bulunulmuş ve konu hakkında Maliye İdaresi’nin yorumuna ihtiyaç bulunduğu ifade edilmiştir.

Buna mukabil 24.09.2016 tarihli İBB Öğrenci ve Personel Servis Taşımacılığı Yönergesi bu faaliyetin yolcu taşımacılığı faaliyetine göre farklı bir karakter gösterdiğini ortaya koymaktadır. Keza, öğrenci ve personel servis taşımacılığı yapan firmalara yolcu taşımacılığı yapanlara göre farklı faaliyet belgesi verilmektedir. Keza, belirlenmiş alıcılara sunulan servis taşımacılığında 5/10 oranında KDV tevkifatı varken (KDV Kanunu Md.9) yolcu taşımacılığında KDV tevkifatı yoktur. (Bu faktörler, öğrenci ve personel servis taşımacılığının, yolcu taşımacılığı hizmetleri kapsamına dahil olmadığını, farklı ve müstakil bir hizmet türü olduğunun işaretleridir.)

Ancak yeni çıkan bir Özelgede ³ servis taşımacılığı hizmetlerinin de “*yolcu taşımacılığı hizmetleri*” kapsamına dahil olduğu, şu ifadelerle kabul edilmiştir.

“..... Şirketinizin personel ve öğrenci taşıma faaliyeti ile iştigal ettiği belirtilerek 31/7/2020 tarihi itibarıyla personel taşıma faaliyetine uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

.....

.....

Buna göre, anılan Karar uygulaması bakımından servis taşımacılığı hizmetleri de yolcu taşımacılığı kapsamında değerlendirilmekte olup, Şirketinizin 31/7/2020 tarihinden itibaren gerçekleştireceği personel taşımacılığı hizmetlerine 31/12/2020 tarihine kadar (bu tarih dahil) %8 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.”

Bu Özelge ile ortaya çıkan tereddütler hakkındaki görüşlerimiz şöyledir:

- Özelge talep eden firma personel ve öğrenci taşıma işi yaptığını belirtmesine rağmen, son paragrafta personel taşımacılığının yolcu taşımacılığı sayıldığı belirtilmiştir. Bu ifadeye rağmen öğrenci taşıma şeklindeki servis hizmetlerinin de yolcu taşımacılığı sayılması gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü aynı paragrafta “.....servis taşımacılığı hizmetleri de yolcu taşımacılığı kapsamında değerlendirilmekte.....” ifadesi kullanılmak suretiyle gerek personel gerekse öğrenci servis hizmetlerinin bu kapsamda olduğu kabul edilmiştir. Zaten personel servisinin kapsama alınıp öğrenci servisinin kapsam dışı bırakılması tutarlı bir yorumlama olamaz.
- Özelgede “.....31/7/2020 tarihinden itibaren gerçekleştireceği personel taşımacılığı hizmetlerine 31/12/2020 tarihine kadar (bu tarih dahil) %8 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.” İfadesine yer verilmiş olup bu ifade, sürekli olarak yapılan ve aylık periyotla fatura edilen servis taşımacılığı hizmetleri açısından Temmuz 2020 yılına ait faturanın hangi oranda KDV’ye tabi olacağı sorusunu gündeme getirmiştir.

³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.08.2020 tarih ve 84974990-130(KDV/5-İ-28-2020/83)-E.212683 Sayılı Özelgesi
DENET DUYURU
Sayı : 2020/160

Yukarıdaki Temmuz 2020 ayı işyeri kiralari konulu 6 No.lu bölümde belirttiğimiz gibi sürekli olarak verilen hizmetlerde KDV'nin aylık periyotlar halinde doğduğu kabul edilmekte ve Kanuna göre hizmetlere ait KDV doğuş zamanı hizmetin tamamlandığı gün olduğu için, Temmuz ayına ait servis, kira vb. hizmetlerin KDV'si de takvim ayının sonuncu günü itibariyle doğmakta olduğundan, Temmuz ayının tümüne ait hizmet bedeli için 31 Temmuz 2020 tarihli servis faturalarında gösterilmesi gereken KDV oranının %8 olması gerektiğini düşünüyoruz.

12. KDV ORANI GEÇİCİ OLARAK %18 DEN %8 e İNDİRİLEN BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİNİN BAZILARINDA BELİRTİLEN “malzemeler hariç” İBARESİNİN ANLAMı:

2812 Sayılı Karar'daki bakım ve onarım hizmetlerinin bazılarında “*malzemeler hariç*” ibaresine yer verilmiştir.

Bu ibarenin yer aldığı bakım ve onarım işlerinde KDV oranı indirilen hizmet bakım ve onarımın emek kısmı ile sınırlandırılmıştır.

Söz konusu bakım ve onarımlarda malzeme kullanımı da söz konusu ise, faturanın MALZEME ve İŞÇİLİK şeklinde ayrılmı olarak düzenlenmesi, 31.12.2020 akşamına kadar bu ayırdaki işçilik bedeli kısmına %8, malzeme bedeli kısmına ise malzemenin tabi olduğu KDV oranı uygulanmalıdır.

Toplam bakım ve onarım bedelinin ne kadarının malzemeye, ne kadarının işçiliğe atfedileceği belirgin değildir. Ancak uygulamada böyle bir ayırım gerektiği takdirde toplam bedelin malzemeye atfedilen kısmı, ilgili malzemenin maliyeti olarak kabul edilmektedir.

Örnek vermek gerekirse; çalışmayan bir otomobil tamir için götürülmüş ve marş motorunun arızalı olduğu anlaşıl原因 olarak yeni marş motoru takılmak suretiyle, 31.07.2020-31.12.2020 tarih aralığında tamirat tamamlanmıştır. Tamiratın KDV dahil toplam bedeli 1.504 TL olup bunun 1.180 TL'si marş motoru alış bedelinin KDV dahil tutarıdır. İşçilik tutarı ise KDV dahil 324 TL'dir.

Bu tamiratla ilgili faturanın şu şekilde düzenlenmesi bize göre uygundur.

- Malzeme (marş motoru) 1.000 TL + 180 TL KDV = KDV Dahil 1.180 TL
- İşçilik 300 TL + 24 TL KDV =KDV Dahil + 324 TL

TOPLAM KDV DAHİL = 1.504 TL'dir.

13. İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASI NEDENİYLE KDV İADE HAKKI:

KDV Kanunu'nun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Cumhurbaşkanđı Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da mahsuben iade edilebilmektedir.

Bu imkân kalıcı indirimlerle sınırlı olmayıp, indirimin sağlandığı Kararda aksine bir düzenleme yapılmadığı takdirde geçici indirimlerde de mümkündür. 2812 sayılı Karar'da iadeye ilişkin herhangi bir kısıtlama getirilmediğine göre KDV oranı % 8 ve % 1'e indirilen mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'ler için (sonraki döneme devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak) iade talebinde bulunulabilecektir.

14. SONUÇ:

2812 Sayılı Cumhurbaşkanđı Kararı ile, 31.07.2020-31.12.2020 tarihleri arasında bazı işlemler için geçici olarak indirimli KDV oranları uygulaması, kapsam ve tatbikat detayları açısından tereddütler yaratmış olduğu için hazırladığımız bu yazıda konuya ilişkin görüşlerimiz ifade edilmiştir.

KDV oranlarında indirim, KDV sistematüğini bozan ve özellikle KDV iadesi nedeniyle mükellefleri ve vergi dairelerini çok rahatsız eden bir uygulamadır.

Oran indiriminin geçici olması bu sorunları daha da arttırmaktadır.

Bu nedenlerle çok önemli bir gereklilik olmadığı sürece KDV oranlarında indirimle gidilmemesi ve bugüne kadar biriken indirimli oranların gözden geçirilerek, indirim gerekçesi olmayanların normal orana çekilmesinin isabetli olacağını düşünürüz.