

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 08.12.2017
Sirküler No : 2017/094

7061 SAYILI KANUN İLE KDV KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

7061 sayılı Kanun'un (RG: 5 Aralık 2017 - 30261) Kanun'un 41, 42, 43, ve 44. maddeleri ile KDV Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişiklikler hakkındaki bilgiler ve açıklamalarımız aşağıda özetlenmiştir.

1. KDV MÜKELLEFİYETİ OLMAYANLARIN YURTDIŞINDAN ELEKTRONİK ORTAMDA ALDIKLARI HİZMETE İLİŞKİN KDV SORUMLULUĞU KALDIRILMIŞTIR:

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9. maddesine göre Türkiye dışındaki firmalardan alınan ve Türkiye'de faydalanan ve KDV'den istisna olmayan hizmetlerin bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin, KDV MÜKELLEFİ OLSUN OLMASIN, bu hizmetten yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi verilmek suretiyle) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Yurtdışından sağlanıp Türkiye'de faydalanan hizmeti alan Türk KDV mükellefi ise, ve aldığı hizmet KDV istisnası kapsamında değilse, bu hizmet ithali nedeniyle sorumlu sıfatıyla ödenen KDV, yasal engel bulunmadığı takdirde indirim konusu yapılabilmektedir.

Yurtdışından hizmet satın alıp Türkiye'de faydalanan kişi KDV mükellefi değilse, hatta hiç vergi mükellefiyeti bulunmasa bile ithal ettiği bu hizmet için sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermek zorundadır.

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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili 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.

Şahsi amaçlarla yurtdışından hizmet alınması, en çok internet üzerinden yaptırılan abonelikler kapsamında yine internet üzerinden sağlanan hizmetler alanında görülmektedir.

Örnek vermek gerekirse, bir ev hanımının bilgisayarlı televizyonu ile film izleyebilmek için, ücret karşılığında film ve dizi arşivini izlemeye açan bir yabancı şirkete abonelik ücreti ödemesi halinde ödediği her bir taksit için (her ay) 2 no.lu KDV beyannamesi vermesi Kanun gereğidir. (KDV Kanunu’nun 9. maddesinin ilk bendi ve KDV Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2.1.2.1.)

Kanun böyle olmakla beraber uygulamada vergi mükellefi olmayan hemen hiçbir kişi, internet üzerinden yurtdışından alıp Türkiye’de faydalandığı hizmet için KDV beyannamesi vermemektedir. Bu şekilde oluşan vergi kaçaklarının üstüne gidildiğini ve cezalı tarhiyat yapıldığını da görmüş değiliz.

KDV Kanunu’nun 9. maddesinin ilk bendine, 7061 Kanun’un 41. maddesi ile aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Görüldüğü gibi bu hüküm konulmak suretiyle KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler, yurtdışı firmalardan elektronik ortamda alıp Türkiye’de faydalandıkları hizmetler nedeniyle KDV sorumlusu olmaktan kurtarılmışlardır.

Ancak KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin elektronik ortam dışı yollarla yurtdışından sağladıkları hizmetlere ilişkin KDV sorumlulukları devam etmektedir.

Keza bu hüküm KDV MÜKELLEFLERİNİN TABİ OLDUĞU KDV SORUMLULUK ALANINI (2 no.lu KDV beyannamesi verme gerekliliklerini) ETKİLEMEMİŞTİR.

Söz konusu hüküm aynı zamanda, Türkiye’deki KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere, elektronik ortamda ve Türkiye’de faydalanılmak üzere hizmet sunan yabancı firmalara KDV beyanı ödeme mükellefiyeti yüklemiştir. Yabancı ülkede mukim firmalara Türk vergi mükellefiyeti (beyan ve ödeme külfeti) yüklenmesi, genelde rastlanılmayan bir durumdur. Bu mükellefiyetin nasıl yerine getirileceği ve yerine getirmeme halinde nasıl işlem yapılacağı konusunda Maliye Bakanlığı’nın düzenleme yapma yetkisi vardır.

Yukarıdaki hüküm 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girecektir. (7061 sayılı Kanun’un 123. maddesi)

2. KURUMLARIN İKİ YIL AKTİFLERİNDE TUTTUKLARI GAYRİMENKULLERİN VE İŞTİRAK HİSSELERİNİN DEVRİNE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI HÜKMÜ GENİŞLETİLMİŞTİR:

7061 sayılı Kanun’un 42. maddesi ile, KDV Kanunu’nun 17/4. maddesindeki (r) bendinde genişletici bir değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu bendin değişiklik öncesi ve sonrası metinleri aşağıda karşılaştırılmalı olarak sunulmuştur:

Hükmün Eski Hali	Hükmün 7061 Sayılı Kanun ile Değişik Hali
Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.	Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.

Bu değişiklik öncesinde bankalara borçlu olanlar ve bunların kefilleri İKİ YIL AKTİFLERİNDE KALMAMIŞ OLSA DAHI, taşınmazlarını veya iştirak hisselerini borçlu bulundukları bankaya KDV istisnalı olarak devredebilmekteydiler veya bu malların icra yoluyla satışı KDV'siz olabilmekteydi.

Yukarıdaki değişiklik sonrasında bu imkan finansal kiralama veya finansman şirketlerine yahut bunların kefillerine de tanınacak şekilde genişletilmiş olup, alacaklarına karşılık taşınmaz veya iştirak hissesi edinen finansal kiralama ve finansman şirketleri söz konusu malları yine iki yıl beklemeksizin KDV istisnalı olarak devredebileceklerdir.

3. YURTDIŞINDAN ROAMİNG HİZMETİ ALINMASI VE BU HİZMETİN TÜRKİYE'DEKİ MÜŞTERİLERE YANSITILMASI İŞLEMLERİ KDV'DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR:

7061 sayılı Kanun'un 42. maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4. maddesine (ç) bendi eklenmiş olup yeni bendin metni şöyledir:

“ç) Uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması,”

Ülkelerarası telefon görüşmeleri, ilgili ülkelerdeki mobil telefon işletmelerinin birbirlerine sundukları roaming hizmetleri ile mümkün olabilmektedir.

Türk telekomünikasyon firmaları tarafından yurtdışına sunulan roaming hizmetleri KDV Kanunu'nun 11. maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir.

Ancak roaming hizmetlerinin yurtdışından sağlanması ve Türkiye'de yararlanılmasına yönelik bir istisna hükmü bulunmadığı için, yurtdışından sağlanıp Türkiye'de faydalanan roaming hizmetleri, 2. no.lu KDV beyannamesi verilerek sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirmekteydi.

Yukarıdaki yeni istisna hükmü uyarınca yurtdışından sağlanan roaming hizmetleri için KDV sorumluluğu ortadan kalkmış bulunmaktadır. Keza bu hüküm uyarınca yurtdışından sağlanan roaming hizmetinin Türkiye'deki kullanıcılara yansıtılmasında da KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

Yansıtmanın da istisna edileceği hükmü haşıvdır. Çünkü işlem yansıtma işlemi ise ve yansıtılan bedel KDV'den istisna ise, ayrıca bir istisna hükmüne gerek kalmaksızın KDV'siz yansıtma yapılabilmektedir. (“MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV” başlıklı ve 2017/123 sayılı duyurumuz.)

4. YATIRIMLARA İLİŞKİN İNŞAAT İŞLERİ NEDENİYLE YÜKLENİLMİŞ OLUP İNDİRİM YOLUYLA GİDERİLEMİYEN KDV'LERİN İADESİNİ ÖNGÖREN VE SADECE 2017 YILI İÇİN GEÇERLİ OLAN HÜKMÜN UYGULAMA SÜRESİNE 2018 YILI DA DAHİL EDİLMİŞTİR:

Yatırımcıların, yatırımları nedeniyle yüklendikleri KDV'yi indirimle gideremeyerek DEVROLAN KDV SORUNU yaşamaları, KDV uygulamasının kanayan yaralarından biridir.

Bu sakıncayı bertaraf etmek için, konulmuş olan 13 üncü maddenin “d” bendindeki istisna, kısmi bir çözüm sağlamaktadır.

Çünkü bu istisna;

- Yatırım teşvik belgesine bağlanmamış yatırımları kapsamadığı ve
- Yatırım teşvik belgesi bulunsa bile, bu belge kapsamındaki inşaat harcamalarını kapsamadığı (makine ve teçhizat ile sınırlı olduğu)

için eksik kalmaktadır.

Yatırımcıların öteden beri devam eden sızlanmalarına karşılık bugüne kadar getirilen yegane hüküm, KDV Kanunu'nun Geçici 30 uncu maddesi idi, bu madde 500 milyon TL'yi aşan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki inşaat harcamalarına ilişkin inşaata yönelik KDV yüklenimlerinin iadesi ile sınırlı tutulduğu için, son derece dar bir alanda çözüm sağlayabilmişti. (Geçici 30 uncu maddedeki 500 milyon TL'deki haddi 50 milyon TL'ye kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş olmasına rağmen, Hükümet bu yetkiyi henüz kullanmamıştır.)

Geçici 37 nci madde, yatırım büyüklüğü engeli içermeksizin teşvik belgeli yatırımlar kapsamındaki inşaat harcamalarına ait indirimle giderilemeyen KDV'lerin iadesini öngörmekte ise de, bu madde;

- Sadece İMALAT SANAYİİNE YÖNELİK yatırım teşvik belgelerini kapsadığı,
- Sadece 2017 YILINDA YÜKLENİLEN inşaat harcamaları KDV'si ile sınırlı tutulduğu için,

yine dar ve kısmi bir çözüm getirmiştir.

7061 SAYILI KANUN'UN 43. MADDESİ İLE, KDV KANUNU'NUN GEÇİCİ 37. MADDE HÜKMÜ 2018 YILINA TEŞMİL EDİLMİŞTİR.

Bizim anlayışımıza göre teşvik belgesine bağlı olsun, olmasın yatırımlardaki, tüm yatırım kalemleri için yüklenen KDV'ler indirimle giderilemediği takdirde, iade

edilmelidir. Hatta, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de DEVROLAN KDV SORUNU, tümüyle ortadan kaldırılmalıdır.

Geçici 37. maddenin nasıl uygulanacağına ilişkin hükümler 10 no.lu KDV Tebliği’nin 7. bölümünde açıklanmıştır. (2017/20 sayılı Sirkülerimiz.)

5. KDV KANUNUNA EKLENEN GEÇİCİ 38. MADDE İLE MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI TARAFINDAN YÜRÜTÜLEN (Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi - FATİH) PROJESİ KAPSAMINDA YAPILAN MAL VE HİZMET ALIMLARI KDV’DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR:

7061 sayılı Kanun’un 44. maddesi ile KDV Kanunu’na Geçici 38. madde eklenmiştir.

Bu istisna kapsamında, fatura düzenleyen satıcılar, yüklendikleri KDV’leri indirebilirler.

İndirimle gideremedikleri KDV’yi, ihracat istisnasına ilişkin usuller çerçevesinde isterlerse iade alabilirler.

Bu ve benzeri şekilde özel KDV istisnaları konulmasını çok hatalı buluyoruz.

Millî Eğitim Bakanlığı’nın veya başka herhangi bir kuruluşun KDV yüklenmeksizin alımda bulunabilmesini sağlamak suretiyle KDV’nin sistematığını bozmak ve en büyük vergi problemi olan KDV iadesinin alanını genişletmek yerine, alım gücü artırılmak istenen kuruluşa KDV ödemesini karşılayarak ek kaynak sağlanması daha doğru ve pratik bir yöntemdir.

İçerik özeti başlıkta yer alan bu maddenin metni şöyledir;

“MADDE 44- 3065 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.”

“GEÇİCİ MADDE 38- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren düzenlenen sözleşmelere istinaden Millî Eğitim Bakanlığı tarafından Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarında uygulanmak üzere;

- a) Proje bileşenlerine ilişkin olarak; Millî Eğitim Bakanlığınca yapılan ithalatlar ile bu Bakanlığa yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır (Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir. Maliye Bakanlığı istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.).*
- b) Proje bileşenleri için belirlenen internet kullanımlarına mahsus olan mobil telefon aboneliğinin ilk tesisi ile Proje bileşenlerine ilişkin verilen elektronik haberleşme hizmetleri, 6802 sayılı Kanunun 39 uncu maddesine göre alınan özel iletişim vergisinden müstesnadır (Bu kapsamda verilen elektronik haberleşme hizmetleri nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler istisna kapsamında işlem yapan*

mükellefin talebi üzerine iade edilir. Maliye Bakanlığı istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.).

- c) Proje bileşenlerine ilişkin mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak düzenlenen idare ve/veya proje yüklenicilerinin taraf olduğu kâğıtlar, 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre alınan damga vergisinden müstesnadır.
- ç) Millî Eğitim Bakanlığı veya bu Bakanlık adına Proje yüklenicileri ile alt yükleniciler tarafından serbest dolaşıma sokulacak her türlü araç, gereç, malzeme, makine, ürün ve bunların yedek parçaları, 4458 sayılı Kanuna göre alınan gümrük vergilerinden, fonlardan, bu ithalata ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, yapılacak işlemler harçlardan müstesnadır (Proje yüklenicileri ile alt yükleniciler tarafından serbest dolaşıma sokulacak eşyanın bu Projeye uygunluğunu tevsik edici belgeleri düzenlemeye Millî Eğitim Bakanlığı yetkilidir.).
- d) Proje bileşenlerine ilişkin olarak 4760 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan malların, Millî Eğitim Bakanlığına ya da proje yüklenicisine teslimi veya bunlar tarafından ithali özel tüketim vergisinden müstesnadır (Maliye Bakanlığı istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.).
- e) 406 sayılı Kanun uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin Millî Eğitim Bakanlığı ya da proje yüklenicisi işletmelere yapmış oldukları mal teslimleri ve hizmet ifaları dolayısıyla elde ettikleri gelirler, bu işletmecilerden 406 sayılı Kanunun ek 37 nci maddesine göre alınan Hazine payının ve Kurum masraflarına katkı payının, 16/6/2005 tarihli ve 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanununun 6 ncı maddesine göre alınan evrensel hizmet gelirlerinin, 5809 sayılı Kanunun 11 inci maddesine göre alınan idari ücret ile aynı Kanunun 46 ncı maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre alınan telsiz ücretinin hesaplanmasına dâhil edilmez.
- f) Proje bileşenlerine ilişkin olarak temin edilecek bilgisayar ve tablet bilgisayarlar ile etkileşimli tahtalar için 5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 44 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kesintiler yapılmaz (Millî Eğitim Bakanlığı bu kapsamda temin edilen mallardan kesinti yapılmamasını sağlayan belgeleri düzenlemeye yetkilidir.).
- g) Proje bileşenlerine ilişkin olarak temin edilecek bilgisayar ve tablet bilgisayarlar ile etkileşimli tahtalardan, 4/12/1984 tarihli ve 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanununun 4 üncü maddesinin (a) fıkrasında yer alan bandrol ücreti alınmaz (Millî Eğitim Bakanlığı bu kapsamda temin edilen mallardan bandrol ücreti alınmamasını sağlayan belgeleri düzenlemeye yetkilidir.).

- ğ) Proje bileşenlerine ilişkin olarak tesis edilen aboneliklere ait telsiz cihaz ve sistemlerinden, 5809 sayılı Kanunun 46 ncı maddesinde yer alan telsiz ruhsatname ve yıllık kullanım ücretleri alınmaz.
- h) Proje kapsamında yapılacak mal ve hizmet alımlarında Proje bileşenlerine ilişkin ihale yüklenicisinin bu Proje ile ilgili faaliyette bulunmak üzere özel amaçlı şirket kurması halinde bu şirket, yalnızca ilgili mevzuatına göre kendi ödemesi gereken vergi ve mali yükümlülüklerden sorumlu olup, ihale yüklenicisinin ödemesi gereken Hazine payı, Kurum masraflarına katkı payı, evrensel hizmet katkı payı, idari ücret, özel iletişim vergisi ve telsiz ücretlerinden sorumlu tutulmaz.”

Saygılarımızla.