

95 SERİ NO'LU K.D.V. GENEL TEBLİĞİ HAKKINDA SİRKÜLER
SİRKÜLER NO: 2005/29

İstanbul, 19.07.2005

3 Temmuz 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 95 seri no.lu K.D.V.K. Genel Tebliği ile KDV mükelleflerini ilgilendiren köklü değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklere ilişkin kısa açıklamalar aşağıdaki gibidir;

- 1- KDV İade Alacağının Mükellefin Kendi Vergi ve S.S.K. Prim Borcuna Mahsubunda Özel Esas Uygulanmayacaktır;

K.D.V.K.'nın 32. maddesine istinaden talep edilen K.D.V. iade alacaklarında genel çerçeve 84 seri nolu Genel Tebliğ ile çizilmiştir. 84 no.lu tebliğ'de 87 no.lu tebliğ ile yapılan değişiklik neticesinde, 18.06.2003 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin olarak doğan K.D.V. iade alacağının, mükellefin kendisine ait vergi ve S.S.K. prim borcuna mahsubunun talep edilmesi durumunda, işlemin genel esaslara göre yerine getirileceği ifade edilmiştir. Bu uygulama neticesinde mükelleflerin, kendilerinden önceki aşamalarda meydana gelen olumsuzluklardan etkilenmeden mahsup talebinde bulunabilmelerine imkan verilmiştir.

Ancak, uygulamanın 18.06.2003 tarihinden sonraki dönemleri kapsayacak şekilde başlatılması nedeniyle sorunlar yaşanmış, bu tarihten önceki dönemlere ait mahsuben iadeler beklerken bu tarihten sonrakiler yerine getirilmiş, geçmişten gelen ve yerine getirilmeyen mahsup talepleri nedeniyle mükelleflerin yeni dönem nakit iade talepleri sırasında sorunlar yaşanmıştır.

95 seri no.lu K.D.V.K. Genel Tebliği'nin 1.1. bölümünde yer alan açıklama ile bu soruna son verilmiştir. 18.06.2003 tarihinden önceki dönemlere ait K.D.V. iade hakkının , mükellefin kendi vergi veya S.S.K. prim borcuna mahsuben kullanılması yönünde talepte bulunmuş olması durumunda, incelemeye gönderilenler de dahil olmak üzere , bu dönemlere ait iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilecektir.

- 2- Mahsup Talep Dilekçelerine ve K.D.V. Beyannamelerine Belge Eklenmemesi Nedeniyle Gecikme Zammı Hesaplanmayacaktır:

K.D.V.K.'nın 32. maddesine istinaden mükellefler tarafından mahsuben iade talebine konu olan işlemlerde en sıklıkla karşılaşılan sorunlardan bir tanesi de ilgili K.D.V. beyannamesinde gösterilen iade tutarının kullanımına yönelik olarak mahsup talebinde bulunulması durumunda, gerekli evrakların tamamlandığı tarih itibariyle mahsup hakkının doğduğu varsayımı ile borcun vadesi ile bu tarih arasında gecikme zammı uygulanmasıdır.

K.D.V. iadesi sürecinin başladığı andan itibaren hukuki ihtilaflara ve sorunlara yol açan bu uygulamadan vazgeçilerek yeni bir düzenlemeye geçilmiştir.

95 seri no.lu tebliğin 1.2. bölümüne göre; bu güne kadar sonuçlandırılmamış mahsup taleplerinde de geçerli olmak üzere, mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verilmesi sırasında vergi daireleri dilekçe ve eklerini inceleyecek ve eksiklikleri resmi yazı ile bildirecektir. Eksiklik yazısının tebliğ alınmasından itibaren 30 gün içerisinde eksikliklerin tamamlanması durumunda, mahsup işlemi dilekçe tarihi itibariyle yerine getirilecek ve gecikme zammı uygulanmayacaktır.

- 3- İhraç Kaydı ile Satış Nedeniyle Düzenlenecek olan K.D.V. Beyannamesi ve İade Süreci Değiştirilmiştir:

K.D.V.K.'nın 11/1-c maddesine istinaden ihraç kaydı ile satış yapan mükelleflerin beyanname tanzim ve iade süreçleri Kasım/2004 dönemine kadar sorun teşkil etmez iken 1.1.2005 tarihinden sonra verilecek olan K.D.V. beyannameleri'nin formatının değiştirilmesi nedeniyle, ihraç kaydı ile satışa ilişkin bilgi oluşumu ve iade süreci değişmiştir. Yeni uygulamada, iade talep edilebilir

95 SERİ NO'LU K.D.V. GENEL TEBLİĞİ HAKKINDA SİRKÜLER
SİRKÜLER NO: 2005/29

dönem ile iadeye hak kazanılan dönem farklılaştırılmış ve ihrac kaydı ile satış işlemi ile ihracat işleminin aynı ay içerisinde gerçekleşmemesi durumunda, iade hakkının ancak ihracatın gerçekleştiği döneme ait verilecek beyanname üzerinden ve beyanname verildiği zaman itibariyle kullanılabilir durumda olduğu ifade edilmiştir.

Yeni beyanname düzeninin hem mükellefler hem de vergi dairelerinde yarattığı sorunu ortadan kaldırmak amacıyla 95 seri no.lu tebliğin 4/1. bölümü ile uygulama değiştirilmiştir. Buna göre; 1.1.2005 tarihinden önceki uygulamaya paralel şekilde hareket edilerek, tecil edilebilir K.D.V. tutarı beyannamenin 89. satırına, tecil edilecek K.D.V. tutarı 38.satıra yazılacak tecil edilemeyen KDV tutarı ise ki bu tutar "iade edilecek K.D.V." olarak algılanmaktadır, beyannamenin 90.satırına yazılacaktır. Beyannamelerdeki 83. satır uygulamadan kaldırılmış olup, buna ilişkin 15 no.lu dipnotta iptal edilmiştir. İade tutarlarının ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamelerinin 83. satırına yazılması uygulamasına son verilmiştir. İhrac kaydı ile satışın gerçekleştiği dönem beyannamelerinde gözüken tecil edilecek K.D.V. (38. satır) tutarı ile iade edilecek K.D.V. (90. satır) tutarları, ihracat gerçekleşip gerekli evraklar vergi dairesine verildikçe tamamlanacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, 11/1-c kapsamında satış yapan mükelleflerin beyannamelerinde hem tescil hem de iade bulunması durumunda, gerçekleşen ihracatın toplam ihrac kayıtlı satışa olan oranı nispetinde iade ve terkin işleminin yapılacağıdır. Bu konudaki açıklama 24 seri no.lu K.D.V. sirkülerinde bulunmaktadır.

Konuyu örnekleyecek olursak; 01 Haziran 2005 tarihinde 100.000 YTL tutarında ihrac kaydı ile satış yapan bir mükellefin orijinal beyannamesi aşağıdaki gibidir;

Tecil Edilebilir K.D.V.	18.000 YTL
Tecil Edilebilir K.D.V.	12.000 YTL
Tecil Edilebilir K.D.V.	6.000 YTL

Buna göre ihrac kaydı ile satışın yapıldığı Haziran 2005 dönem K.D.V. beyannamesinde yer alan bu tutarlar, İhracat gerçekleştikten sonra gerekli evrakların vergi dairesine verildiği an itibariyle hüküm ifade edecektir. İade veya tecil işlemi için K.D.V. beyannamesi dönemi diye bir kavram olmayıp, beyanname üzerinden gösterim yalnızca 11/1-c kapsamındaki satışın olduğu dönem beyannamesin de yer alacaktır.

Yukarıda yer alan örnekte, ihracatın 50.000 YTL tutarındaki kısmı 01 Temmuz 2005, 50.000 YTL'lik kısmı ise 1 Ağustos 2005 tarihinde gerçekleşmiş ise, 01 Temmuz da yapılan ihracata ait evrakların 20 Temmuz 2005 tarihinde K.D.V. beyannamesi ile birlikte vergi dairesine verilmesi durumunda bu tarih itibariyle 6.000 YTL terkin 3.000 YTL iade işlemi yerine getirilebilecek, 1 Ağustos tarihi itibariyle gerçekleşen ihracata ilişkin evrakların vergi dairesine teslim edildiği tarih itibariyle iade hakkı ve terkin işlemi hüküm ifade edecektir.

95 seri no.lu tebliğde yer alan örneğe ilişkin açıklama da dikkat edilmesi gereken husus, K.D.V. beyannamesi verilmeden (11/1-c satışının yapıldığı dönem) terkin müessesesi ve iade hakkı hüküm ifade etmemektedir. Bu nedenle, tebliğ de yer alan örnekteki ihracat işlemi 14 Mart 2005 tarihinde yapılsa ve KDV beyannamesi verilmeden önce evraklar vergi dairesine intikal ettirilse dahi anlam ifade etmeyecektir.

Diğer taraftan tebliğin bu bölümde yer alan açıklamalarda yürürlük tarihi yada dönem belirtilmediğinden ve verilen örneklerde tebliğ öncesi dönemlere de atıf yapıldığından, daha önce verilen beyannamelere göre hesaplanan "tecil edilecek K.D.V." ve "iade edilecek K.D.V." tutarlarının iade ve terkin işlemi sırasında yeni uygulamaya göre hareket edilecektir. Örneğin Mayıs 2005 K.D.V. beyannamesinde gösterilen 11/1-c uygulamasına ilişkin evrakların 7 Temmuz 2005 tarihinde vergi dairesine verilmesi durumunda, bu tarih itibariyle işlem başlayacaktır.

95 SERİ NO'LU K.D.V. GENEL TEBLİĞİ HAKKINDA SİRKÜLER
SİRKÜLER NO: 2005/29

4- İhraç Kaydı ile Satış Yapanlarda Satış Fiyatını Azaltan Unsurlara İlişkin Uygulama:

K.D.V.K.'nın 11/1-c maddesinde 5228 sayılı kanun ile yapılan değişiklik neticesinde, ihraç kaydı ile teslim yapanlarda iade edilecek verginin imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düzeltilmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükmü altına alınmıştır.

Uygulamada sorun yaratan ve nasıl uygulanacağı konusunda muhtelif yorumlara yol açan madde hükmüne ilişkin olarak tebliğde yer alan açıklamada, ihraç kaydı ile satış bedelinin sonra ödenmesi nedeniyle döviz kurunda meydana gelen değişimin aleyhe olması durumunda, bunun matrahı etkileyen bir unsur olduğu ve buna bağlı olarak iade tutarının yeniden belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Buna göre, ihracatçı mükelleflerin kurda meydana gelen olumsuz değişiklik üzerinden K.D.V. hesaplayarak imalatçıya fatura etmeleri ve bu tutarı KDV beyannamelerine dahil etmeleri halinde ve imalatçının da bunu indirim olarak kullanması durumunda, madde metninde tanımlanan unsurların yerine getirilmiş sayılacağı , tebliğde ifade edilmiştir.

Burada üzerinde durulması gereken konu, tebliğde yer alan örneğin yalnızca "kur düşmesine" bağlı matrah değişiklikleri yönünden verilmiş olmasından dolayı, diğer nedenlerle satış fiyatının değişmesi durumunda ne yapılacağına belirsizliktir. K.D.V.K.'nın 11/1-c madde metninde ödemeye dayalı matrah değişikliği yönünde kısıtlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Tam tersine, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişiklik demek suretiyle K.D.V.K.'nın 35. maddesine uygun değişikliklerin kastedildiği anlaşılmaktadır. İhracatçı işletmelerde sıkça karşılaşılan ve yurt dışındaki müşteri tarafından ihracat tutarının belirli bir bölümünün "reklamasyon" adı altında ödenmemesine yönelik uygulamanın, 11/1-c kapsamında satış yapan imalatçılara yansıtılmasında da 95 seri no.lu tebliğin 4.2. bölümündeki uygulamaya uygun hareket etmenin kanunun aradığı bir nitelik olduğu kanaatindeyiz. Her ne kadar bu konuda bir açıklama yapılmamış olmakla birlikte, kanun metni ve buna ilişkin tebliğ açıklaması bir arada düşünüldüğünde , ihracatçı mükelleflere yurt dışından gelen "reklamasyon" faturalarının imalatçılara yansıtılmasında K.D.V. hesaplanması yasal bir zorunluluktur. Bu nedenle, böyle bir durumla karşılaşanların ileride cezalı tarhiyata muhatap olmamak için vergi idaresinden görüş almaları yararlı olacaktır.

5- K.D.V.K.'nın Geçici 17. Md'si Kapsamında Teslimde Bulunabilmek İçin İmalatçı Olmak Gerekmemektedir:

K.D.V.K.'nın geç. 17. maddesine yönelik olarak işlemlerin nasıl yapılacağı konusu 83 seri no.lu K.D.V.K. Genel Tebliğinde açıklanmıştı. Tebliğ metninde, bu kapsamda teslim yapacak olanların imalatçı vasfına yönelik bir tanımlama yapılmamasına rağmen Maliye Bakanlığı tarafından uygulama , işlemin 11/1-c kapsamında yapılıyor olmasından dolayı, satıcıların mutlak olarak imalatçı vasfına haiz olmaları gerektiği şeklinde yönlendirilmiştir.

Tebliğ metninde "imalatçı" koşulunun yazılı olmaması nedeniyle mükellefler ile idare arasında sürekli olarak ihtilaf çıkmakta idi. 95 seri no.lu K.D.V. Genel Tebliğinde bu konu sonuca bağlanmış olup tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren, K.D.V.K.'nın 17/1. maddesinde sayılan kurumların dışındaki bütün mükelleflerce yapılacak olan ve K.D.V.K.'nın geç. 17. maddesi kapsamındaki teslimlerde satıcı yönünden imalatçı vasfının aranacağı ifade edilmiştir.

Bu arada, 83 seri no.lu Genel Tebliğin yayımlanmasından sonra 95 seri no.lu Tebliğe kadarki dönemde imalatçı vasfına haiz olmayan mükellefler tarafından yapılan teslimlerde de işlemin geçerli kabul edileceği, bunlar tarafından talep edilen iadelere yönelik ihtilaf çıkarılmayacağı, yargıya intikal eden dosyalarda, kararın mükellef lehine olması durumunda davanın devam

95 SERİ NO'LU K.D.V. GENEL TEBLİĞİ HAKKINDA SİRKÜLER
SİRKÜLER NO: 2005/29

ettirilmeyerek işlemin sonuçlandırılacağı, mükellefin aleyhine verilen kararlar da ise mahkeme kararına göre işlem yapılacağı ifade edilmiştir.

6- Bakır Külçelerinin (Hurdadan Elde Edilenler Hariç) Tesliminde K.D.V. Tevkifatı Uygulanacaktır:

01.08.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, hurda metallerden elde edilenler hariç olmak üzere bakır külçelerinin tesliminde %90 oranında tevkifat uygulanacaktır. Bakır külçesi satın alan mükellefler, satın aldıkları bakır külçesine ait K.D.V. tutarının %90'ını sorumlu sıfatıyla beyan ederek vergi dairelerine ödeyeceklerdir.

K.D.V.K.'nın 17/1. maddesinde sayılan kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait olan işletmeler, özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, bu ürünlerin ilk üretici veya ithalatçıların yapacağı bakır külçe teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, hurda metallerden elde edilen bakır külçelerinin teslimi K.D.V.K.'nın 17/4-g maddesi uyarınca K.D.V.'ndan istisna olup alıcıların bu işleme muhatap olmaları durumunda K.D.V. ödemeleri gerekmemektedir.

7- Hizmet Tevkifatı Uygulaması Genişletilmiştir:

Bilindiği üzere 89 seri no.lu K.D.V. Genel Tebliği ile bir kısım kurum ve kuruluşlarca alınan bazı hizmetlerde, alım bedeline eklenen K.D.V. üzerinden tevkifat uygulaması getirilmiş, 91 seri no.lu tebliğ ile de konu detaylandırılmıştır.

95 seri no.lu tebliğ ile, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş olan şirketler ve bunların %50 ve daha fazla hissesine sahip oldukları şirketlerin 1.8.2005 tarihinden sonra geçerli olmak üzere 3.7.2005 tarihinden sonra sözleşmeye bağladıkları yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri nedeniyle KDV tevkifatı yapmaları hususu, hüküm altına alınmıştır.

1.8.2005 tarihinden sonra düzenlenecek belgeler için geçerli olacak olan tevkifat oranları yeniden belirlenmiş olup bunlar ;

- Yemek servisi, bahçe ve çevre bakımı, özel güvenlik danışmanlık ve denetim hizmetlerinde 1/2
- Temizlik hizmetlerinde 2/3
- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik, mimarlık ve etüd-proje hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde 1/3'dür.

91 seri no.lu K.D.V. tebliğinin A/7. bölümünde , V.U.K.'nın 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırını aşmayan işlem bedellerinin tevkifata tabi olmadığı ifade edilmiştir. 2005 takvim yılı için fatura düzenleme sınırı 480 YTL'dir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, işleme ait bedelin parçalara bölünerek fatura edilmesi halinde, toplam işlem bedeline göre tevkifatın kapsamı belirlenecektir. Diğer taraftan hizmet sözleşmesinin birden fazla aya kapsayacak şekilde olması durumunda da her bir aya ilişkin hizmet bedeli ayrı bir işlem olarak değerlendirilecektir. Aylık hizmet bedelinin 480 YTL ve altında bulunması durumunda hizmet birden fazla aya yayılsa dahi tevkifat yapılmayacaktır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

A R K A N & E R G İ N
ULUSLARARASI DENETİM VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ