

## **SİRKÜLER 2019/15: Seri 23 ve 24 No.lu Tebliğler ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Yapılan Değişiklikler**

15/2/2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 23 seri No’lu ve 20/02/2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 24 No.lu Tebliğler ile KDV Genel Uygulama Tebliği’nde değişiklikler yapılmış olup, yapılan değişiklikler aşağıda yer almaktadır.

### **A- 23 Seri No.lu Tebliğ İle Yapılan Değişiklikler**

#### **1- İndirim Hakkının Takip Eden Yıl Sonuna Kadar Kullanılabilmesi**

KDV Kanunu’nun 29/3. maddesinde 6.4.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu değişiklik uyarınca KDV Genel Uygulama Tebliği’nin konuyla ilgili bölümlerinde yer alan “takvim yılı” ibareleri, “takvim yılını takip eden takvim yılı” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama tebliğinin (I/C-2.1.1.2.) bölümünde yer alan örnekteki “yıl geçmemek şartıyla” ibaresi “vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla” şeklinde değiştirilmiştir.

Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-8.7) bölümünde yer alan örnekler sırasıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**“Örnek:** İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV’yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV’sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV’yi Ocak 2019 dönemi veya 2020 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurtdışı bağlantılarını yeniden kurup KDV’sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV’nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.”

**“Örnek:** (B) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine (B) firması 15/1/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV’yi gecikme zammıyla ödemiştir. Ödeme sırasında vergi dairesinin yaptığı sorgulamada (B) firmasının imalatçı vasfını taşımadığı ortaya çıkmıştır.

Sonrasında (B) firması vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (Z) firmasına rücu etmiş, (Z) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firmasının, (B) firmasına ödediği KDV'yi en geç 2019 takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması gerekmektedir.”

Aynı konuda Tebliğin (III/C-1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“7104 sayılı Kanun’un 8.’inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanun’un 29.’uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların gelir veya kurumlar vergisi açısından dönemsellik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılabilir.

Bu hükme göre, 2018 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2018 yılında gerçekleşen) ait belgelerin 2019 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilir.”

Görüldüğü gibi, daha önce Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesinde yayınlanan taslak tebliğlerde, uygulamanın 2019 yılından itibaren düzenlenen belgelerde gösterilen KDV’nin 2020 yılında indirilebileceği, dolayısıyla 2018 yılına ait belgelerdeki KDV’nin 2019 yılında indiriminin mümkün olmadığına dair açıklamalardan vazgeçilmiş ve 2018 yılına ait belgelerde yer alan KDV’nin 2019 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılabilirliği belirtilmiştir.

## **2- İhraç Kaydıyla Teslimlerden Doğan İadelerde İhracatçıdan Onaylı Yazı Alınması**

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin (II-A/8.13.) bölümünde, ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadelerde aranacak belgeler yer almaktadır. Bunlar arasında ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı da sayılmaktadır. Ancak bu yazı, sadece gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde istendiğinden, tebliğin bu bölümünde düzeltme yapılmıştır.

Buna göre, gümrük beyannamesinde imalatçı firma bilgisi yer almıyor ise, ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısının, belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, ihraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve Hesaplanan KDV tutarının gösterildiği ihracatçı firmadan alınan onaylı yazının da iade talep eden imalatçı tarafından vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

## **3- Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde KDV İndirimi Mümkün Olanlar**

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin (II-F) bölümünde yapılan açıklamalarda kısmi istisnalardan KDV indirimini de mümkün kılan istisnalar belirtilmektedir. Bu açıklamalara, 7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu’nun 30/a maddesinde yapılan düzenleme sonucu Kanunun aşağıdaki maddelerinde belirtilen işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılabilirliği eklenmiştir:

- 17/2-b maddesindeki, belirli kurum ve kuruluşlar ile kanunların gösterdiği gerek üzerine yapılan bedelsiz teslim ve hizmetler, bedelsiz verilen eğitim, öğretim, yurt hizmetleri,

- 17/2-c maddesindeki, Türkiye’de bulunan diplomatik misyonlar ile yabancı hayır ve yardım kurumlarının bağışlayacağı malları alımı,
- 17/2-d maddesindeki, tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projeleri kapsamında verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanmasına ilişkin teslimler,
- 17/4-ı maddesindeki serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri,
- 17/4-ö maddesindeki gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri,

Bu düzenlemelere paralel olarak ayrıca aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

**a) Tebliğin;**

- (II/F-2.2.) bölümündeki, bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ile yurt hizmetlerinin kısmi burs ve tam burs uygulanması suretiyle yapılabilirdiği, kısmi burs uygulanan eğitim öğretim hizmetleri ile yurt hizmetlerinde, kısmi burs tutarının faturada ticari teamüllere uygun iskonto veya indirim olarak gösterilip kalan tutar üzerinden KDV hesaplanacağı, bununla ilgili yüklenilen KDV’nin genel esaslara göre indirim konusu yapılacağı, tam burs uygulanarak verilen hizmetler için ise KDV hesaplanmayacağı ve yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılamayacağına dair açıklama,
- (II/F-2.5.5.) bölümündeki, gıda bankacılığı kapsamındaki teslimin (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışlarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı, bu nedenle bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV tutarının hesaplanıp aynı döneme ait KDV beyannamesinde "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılmasına dair açıklama,
- (II/F-2.7.3.) bölümündeki, tescilli taşınmaz kültür varlığına ait rölöve, restorasyon ve restitüsyon projeleri ile proje kapsamındaki işlerde kullanılacak malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV’nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den indirilemeyeceği, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacağına dair açıklama,

yürürlükten kaldırılmıştır.

İlgili bölümlere “1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.” açıklaması eklenmiştir.

**b) Tebliğ’in Yabancı Devletlerin Türkiye’deki Diplomatik Temsilcilik ve Konsoloslukları ile Yabancı Hayır ve Yardım Organizasyonlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna** konusundaki (II/F-2.6.) bölümünün ikinci paragrafının (d) bendi “1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.” şeklinde değiştirilmiş, bu bölümde yer alan “Örnek”teki “bu kapsamda yüklenilen vergilerin firma tarafından indirim konusu yapılması ise 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi gereğince mümkün değildir.” ifadesi, “bu kapsamda yüklenilen vergiler firma tarafından indirim konusu yapılabilir.” şeklinde değiştirilmiştir.

**c) Tebliğ’in Gümrüklü Alanlarda Yapılan Bazı Hizmetlerle ilgili** (II/F-4.14.) bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere: “3065 sayılı Kanun’un (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanmasına ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz. 3065 sayılı Kanun’un (17/4-ö) maddesine göre, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için 1/1/2019 tarihinden itibaren verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.” açıklamaları eklenmiştir.

#### **4. Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yazılımlarda KDV İstisnası**

KDV Kanunu'nun Geçici 20. maddesinde düzenlenen, teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri yazılımlara ilişkin istisna kapsamına 7104 sayılı Kanun ile 1/1/2019 tarihinden itibaren oyun yazılımlarının teslimi de eklenmiştir. Ayrıca bu maddede düzenlenen istisnalara ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılması da öngörülmüştür.

Bu değişiklik uyarınca, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/G-2.) bölümünün birinci, ikinci ve dördüncü paragrafları ile Örnek 3'te yer alan "internet," ibarelerinden sonra gelmek üzere "oyun," ibareleri eklenmekte, altıncı paragrafındaki istisnadan yararlanmayacak hizmetlerden "oyun programları," ibaresi kaldırılmakta, yedinci paragrafı "1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez." şekilde değiştirilmiştir.

#### **5- İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan İade Taleplerinde Düzeltme Beyannamesi Verilmesi**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesi, en geç takip eden yılın Kasım dönemine ait KDV beyannamesinde gösterilmek suretiyle nakden veya mahsuben talep edilebilmektedir. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle iade talep edilip edilemeyeceği konusunda tereddütler yaşanmaktaydı.

Tebliğ'in (III/B-3.) bölümünün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere eklenen paragrafla bu konuya açıklık getirilmiştir. Açıklamaya göre mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerini, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin düzeltme beyannamesinde göstermek ve en geç izleyen yıl sonuna kadar verecekleri form dilekçe ile talep edebilecekler. Bu sürelere uygun olarak YMM raporuyla talep edilen iadelerde, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde YMM raporu ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

#### **6- Tam İstisnalardan Doğan KDV İadelerinin İki Takvim Yılı İçinde Talep Edilebilmesi**

KDV Kanunu'nun 32. maddesinde 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirilemeyen KDV'nin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla iade olunacağı hükmü düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/C-3.) bölümünde yapılan değişiklikle, iade talebinde bulunacak mükelleflerin istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmalarının ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğ'in ilgili bölümlerinde sayılan diğer belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil vergi dairelerine başvurularının zorunlu olduğu, bu sürelere uygun olarak YMM raporuyla talep edilen iadelerde, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde YMM raporunun ibrazının zorunlu olduğu, bu süre içinde YMM raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edileceği açıklanmıştır.

## **7- Tebliği'nin (IV/A) bölümünün sonuna "8. İade Talep Süresi" olarak eklenen bölümde yapılan açıklamalar**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/A) bölümünün sonuna 8. bölüm olarak "İade Talep Süresi" bölümü eklenmiştir. **2019 ve sonrasında**ki vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde geçerli olmak üzere aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

### **İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Talep Süresi:**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerinin, en geç izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilecek düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV tutarı satırında beyan edileceği ve izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğ'in ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunlu olduğu,

- Bu sürele uygun olarak YMM raporuyla talep edilen iadelerde, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde YMM raporunun ibrazının zorunlu olduğu, bu süre içinde YMM raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebinin ivedilikle incelemeye sevk edileceği,
- Bu sürenin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesinin mümkün olmadığı,
- Ancak, tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesinin mümkün olduğu açıklanmakta ve aşağıdaki örnekler verilmektedir.

**Örnek 1:** (Y) Gıda A.Ş., 2019 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15/11/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebine ilişkin yüklenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yüklenilen KDV listesini 15/7/2021 tarihinde sisteme girmiştir. Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebini süresinde beyan etmekle birlikte, yüklenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmediğinden mükellefin iade talebi reddedilecektir.

**Örnek 2:** (M) İnşaat Ltd. Şti. 2019 yılında teslim ettiği indirimli orana tabi konutlarla ilgili olarak vermiş olduğu 2020/Kasım beyannamesine ilişkin 439 kodlu satırda 500 bin TL "İadeye Konu Olan KDV" beyan etmiştir. (M) İnşaat Ltd. Şti., 27/12/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve diğer belgeleri ibraz ederek artırılmış teminat vermek suretiyle iade talebinde bulunmuştur. Buna göre, (M) İnşaat Ltd. Şti., 2019 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesini süresi içinde usulüne uygun olarak talep ettiğinden, iade talebi vergi dairesi tarafından değerlendirilerek sonuçlandırılacaktır.

Tebliğ'in (IV/A) bölümünün sonuna 8. bölüm olarak eklenen "İade Talep Süresi" başlıklı bölümde ise **2019 ve sonrasında**ki vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde geçerli olmak üzere aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

### **Tam İstisna Kapsamındaki İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi:**

- KDV Kanunu'nun 32. maddesine göre iade talebinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yapılmasının zorunlu olduğu,
- İade talebinde bulunacak mükelleflerin istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğ'in ilgili bölümlerinde sayılan diğer belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurularının zorunlu olduğu,

- Bu sürelele uygun olarak YMM raporuyula talep edilen iadelerde, istisnaya tabi işlemin gerçekteştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde YMM raporunun ibrazının zorunlu olduğu, bu süre içinde YMM raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebinin ivedilikle incelemeye sevk edileceği,
- Bu sürenin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesinin mümkün olmadığı,
- Ancak ilgili belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkün olduğu, belirtilmiş ve aşağıdaki örnekler verilmiştir.

**Örnek 1:** (T) Makine A.Ş., 2019/Şubat döneminde YTB sahibi firmaya sattığı makinelerle ilgili olarak KDV beyannamesinde “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 308 kodlu satırda istisnayı ve bu teslimle ilgili yüklenimini beyan etmiştir. İade talebi için bu beyan tek başına yeterli değildir. Mükellefin iade talebinin geçerlik kazanması için en geç 31/12/2021 tarihine kadar standart iade talep dilekçesi ve istisnaya ilişkin diğer belgelerin ibrazı zorunludur.

**Örnek 2:** (Z) Ltd. Şti., 15 Ocak 2019 tarihinde gümrük çıkış beyannamesi kapanan bir ihracat işlemini Ocak/2019 KDV beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 301 kodlu satırda beyan etmiş, ancak yüklenilen KDV bölümünü boş bırakarak ihracata ilişkin yüklendiği KDV’yi indirim yoluyla gidermeyi tercih etmiştir. (Z) Ltd. Şti.’nin bu ihracat işlemine ilişkin iade talep edebilmesi için en geç 31/12/2021 tarihine kadar Ocak/2019 KDV beyannamesinde düzeltme yaparak yüklenilen KDV’yi beyan etmesi ve aynı süre içerisinde standart iade talep dilekçesiyle Tebliğin (II/A-1.1.4.) bölümünde sayılan belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir.

#### **Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi**

Mükelleflerin, 3065 sayılı Kanun’un 9.’uncu maddesi kapsamındaki kısmi tevkifat uygulanan işlemlerine ilişkin iade taleplerini, tevkifata tabi işlemin gerçekteştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyula talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekteştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.”

#### **8- Değersiz Alacıklara İlişkin Satıcı Tarafından Beyan Edilen KDV’nin İndirim Konusu Yapılması**

KDV Kanunu’nun 29/4. maddesinde 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişlikle, Vergi Usul Kanunu’nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacıklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV’nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılması öngörülmüştür.

Bu değişliğe ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği’nin (III/C-1.) bölümünün sonuna eklenen paragraflarda yapılan açıklamalara göre,

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde kaydedilen belgelerin, **gelir veya kurumlar vergisi açısından** dönemsellik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın

gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Ancak bu belgelerde gösterilen KDV ise kaydın yapıldığı dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

- Buna göre, **2018** takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı **2018** yılında gerçekleşen) ait belgelerin **2019** takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.
- Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV, alıcılardan tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenecektir. Öte yandan, **1/1/2019** tarihinden itibaren yapılan mal teslimleri veya hizmet ifalarına ilişkin alacakların, alacağın, Vergi Usul Kanununun 322. maddesine göre değersiz alacak haline gelmesi durumunda daha önce hesaplanıp beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.
- Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, aynı tutarın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şarttır.
- Söz konusu KDV tutarının, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme döneminde verilecek 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılacaktır.
- Aynı beyannamede değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulacaktır.

#### **9- Değersiz Alacaklara İlişkin Alıcı Tarafından İndirim Konusu Yapılan KDV'nin Beyan Edilmesi**

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 30/e maddesinde yapılan düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu amaçla Tebliğ'in (III/C-2.1.) bölümünün sonuna eklenen paragrafta, değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden, mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322. m. Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırında beyan edileceği açıklanmıştır.

Tebliğ'de yapılan düzenlemeler, tebliğin yayımı tarihi olan 15 Şubat 2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

#### **B- 24 Seri No.lu Tebliğ İle Yapılan Değişiklikler**

24 Seri No'lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/A-4) bölümüne eklenen (4.2.) bölümünde, KDV iadesi için **YMM raporu verilmesi halinde, KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama sonucunda iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'sinin, "KDV İadesi Ön Kontrol Raporu" nun oluşturulmasından itibaren 10 iş günü içinde iade edilmesi** öngörülmüştür.

Ocak 2019 döneminden itibaren doğan KDV iadelerine ilişkin olarak 1 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girecek bu uygulamanın esasları aşağıdadır.

**Aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflerin**, Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibariyle YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri; standart iade talep dilekçesi, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile Tebliğ'in ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanacaktır. Sorgulama sonucunda üretilen "KDV

İadesi Ön Kontrol Raporu'na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe iade edilecektir.

Uygulamadan yararlanabilmesi için mükelleflerin aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir:

- a) En az 24 dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi verilmiş olması,
- b) Daha önce en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,
- c) Mükellefin kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;
  - Özel esaslara tabi olmaması,
  - Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,
  - Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerince iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması,
- ç) Mükellefin Tebliğ'in (IV/A-6.) bölümünün birinci paragrafının (iv) ayrımı kapsamında, teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep etmesine karşın vergi dairesinin yaptığı kontrolde tespit ettiği eksikliği veya olumsuzluğu mevzuata uygun şekilde düzeltmemesi nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması.

KDV İadesi Ön Kontrol Raporu'na göre iade yapılmasını müteakip, iade talebinin tamamına yönelik olarak KDVİRA sistemi tarafından üretilen KDV İadesi Kontrol Raporuna ilişkin kontroller, YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna ilişkin kontroller ile vergi dairesince yapılması gereken diğer kontroller genel usul ve esaslar çerçevesinde yapılacaktır. Mükellefin kalan iade tutarı bu kontrol ve değerlendirmeler sonucuna göre yerine getirilecektir.

Hızlandırılmış iade sistemi (HİS) ve indirimli teminat uygulaması sistemi (İTUS) sertifikası sahibi mükelleflerin de bu uygulamadan yararlanması mümkündür. Ancak bu uygulamadan faydalanmak için başvuran mükelleflerin, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade edilecek tutardan sonra kalan iade tutarı için HİS, İTUS, Artırımlı Teminat Uygulaması (ATU) ve teminat karşılığı iade uygulamalarından faydalanmaları mümkün değildir. HİS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade talep ettikten sonra bu iade taleplerinden vazgeçilerek aynı iade talebi için bu uygulamadan faydalanılması da mümkün değildir.