

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 18.02.2019
Sirküler No : 2019/038

KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 23)

Bilindiği üzere, KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ ile daha önce çıkarılmış olan 123 adet KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak KDV konusu tek Tebliğ'de toplanmıştır.

Daha sonra çıkarılan 22 adet değişiklik Tebliği Sirkülerlerimiz ile açıklamalara konu edilmiştir.

Söz konusu KDV Genel Uygulama Tebliğinin bazı bölümlerinde değişiklik yapan ve ilişikte metnini aşağıda sunduğumuz 23 no.lu Tebliğ, 15.02.2019 TARİHİNDEN İTİBAREN GEÇERLİ OLMAK ÜZERE yürürlüğe girmiştir. (R.G. - 15.02.2019 - 30687)

Aşağıda 23 no.lu Tebliğ'in içeriği tablo halinde özetlenmiştir.

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 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

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

**23 NO.LU KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR
TEBLİĞ İLE GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLERİ ÖZETLEYEN TABLO
(Yürürlük 15 Şubat 2019)**

TEBLİĞ MADDE NO	GETİRİLEN DEĞİŞİKLİĞİN ÖZET OLARAK AÇIKLANMASI
1	<p>Bilindiği üzere eskiden belli bir yıla ait tarih taşıyan alış belgelerindeki KDV, izleyen yıl başından itibaren indirilemez KDV durumuna gelmekteydi.</p> <p>KDV Kanunu'nun 29. maddesine 7104 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile 2019 başından geçerli olmak üzere eklenen "takvim yılını takip eden" tabiri ile indirim hakkı, izleyen yıl değil bir sonraki yılın başından itibaren ortadan kalkacak hale getirilmiştir.</p> <p>23 no.lu Tebliğ'in 1. maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği bu değişikliği aksettirecek şekilde revize edilmiştir.</p>
2	<p>KDV indirim yasağının başlangıcı izleyen yılbaşı iken, yukarıdaki 1 no.lu maddede açıkladığımız değişiklikle bu tarihin bir yıl ileriye alınması ile ilgili olarak KDV Genel Tebliği'ndeki örnekler üzerinde güncelleyici değişiklikler yapılmıştır.</p>
3	<p>İhraç kayıtlı teslimde KDV iadesi için aranan belgelerden biri de, tüm teslimler itibariyle ihracatçı firmadan alınacak, ihracatın yapıldığına dair yazı idi. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bu madde ile yapılan değişiklik uyarınca, söz konusu ihracatçı yazısı, sadece ihraç kayıtlı teslimde bulunanın gümrük beyannamesinde imalatçı olarak gösterilmediği hallerde istenecektir.</p>
4	<p>1.maddede izah ettiğimiz değişiklikle ilgili düzeltme</p>
5	<p>KDV Kanunu'nun 17. maddesindeki istisnalar prensip olarak KDV indirim yasağına tabidir. Ancak bu istisnalardan bazıları indirim yasağı kapsamında değildir.</p> <p>İndirim yasağına girmeyen istisna türlerine 7104 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 17. maddedeki 2/b, 2/c, 2/d, 4/ı ve 4/ö bentleri eklenmiş bulunmaktadır.</p> <p>Bunlardan özel sektörü ilgilendiren indirim imkanı 17/4-ı ve 17/4-ö bentlerine ilişkin olarak getirilen indirim hakkıdır. (17/4-ö maddesi hakkında 2018/165 sayılı Duyurumuzda geniş açıklama yer almaktadır.)</p> <p>23 no.lu Tebliğ'in 5. maddesinde söz konusu 5 adet istisna türü ile ilgili olarak getirilen indirim imkanı ve bu bentlerle ilgili KDV iadesi istenemeyeceği konu alınmakta ve genel olarak istisnai indirim imkanları ile ilgili düzeltmeler yapılmaktadır.</p>

6	<p>KDV Kanunu'nun geçici 20/1. maddesinde yer alan istisnalar arasına 01.01.2019'dan itibaren "oyun" (bilgisayar oyunu) konulu teslim ve hizmetler dahil edilmiştir. Yine geçici 20/1. maddedeki istisna türleri açısından indirim hakkı getirilmiştir.</p> <p>23 no.lu Tebliğin 6. maddesinde yukarıdaki değişiklikler KDV Genel Uygulama Tebliği'ne intikal ettirilmiştir.</p>
7	<p>Bilindiği üzere indirimli oranda KDV uygulanarak yapılan teslim ve hizmetlerle ilgili KDV iadelerinin talep edilmesi Maliye İdaresi tarafından izleyen yılın ilk 11 ayına ait KDV beyannameleri ile sınırlı bulunmaktadır.</p> <p>23 no.lu Tebliğ'in 7. maddesi ile eklenen yeni hükümlere göre;</p> <ul style="list-style-type: none">➤ indirimli orana tabi KDV iade hakları ilk 11 ay beyannamesinden birinde gösterilmek suretiyle istenmesi gereği devam etmektedir. Ayrıca iade hakkı izleyen yılın sonuna kadar bu 11 aydan biri için düzeltme yapılmak suretiyle de istenebilecektir. Örnek vermek gerekirse, 2018 yılı itibarıyla doğmuş bulunan indirimli oran konulu KDV iade hakkı ilk 11 aya ait beyannamede kullanılmamıştır. Bu hak 31.12.2019 günü düzeltme beyannamesi verilip, 2019 yılına ait ilk 11 aydan herhangi birinin beyannamesi düzeltilmek suretiyle de istenebilecektir. (VUK'nun 126. maddesinde düzeltme zaman aşımı süresi 5 yıl olarak hükme bağlanmış iken, Maliye İdaresinin söz konusu alanda bir yılla sınırlı tutması Kanuna aykırı olmuştur. Bu aykırılık vergi yargı organları tarafından da kabul edilmiştir. (İzleyen yılın ilk 11 ayına ait KDV beyannamelerinden herhangi birinde, sonradan düzeltme yapmak suretiyle KDV iadesi istenebileceğini kabul eden Danıştay kararı vardır. KDV iadeleri açısından iade isteme süresi iade hakkı doğuran işlemi izleyen yılbaşından itibaren 2 yıl olarak belirlendiğine göre, indirimli oran nedeni KDV iadelerinin de izleyen yılsonu ile sınırlandırılmayıp izleyen 2. yılsonuna kadar talep edilebilmesi gerektiğini düşünüyoruz.)➤ indirimli oran nedeniyle doğan KDV iadeleri YMM tasdik raporu gerektirmekte olup, bu Tebliğ'de söz konusu raporların verileceği son gün, iade hakkının kazanıldığı yılı izleyen ikinci yılın içindeki altıncı ayın sonu olarak belirlenmiştir. Örnek vermek gerekirse 2018 için indirimli oran nedeni iade hakkı kazanmış olan mükellef, 2019 yılının ilk 11 ayına ait KDV beyannamelerinin herhangi birinde göstermek veya en geç 31.12.2019 akşamına kadar söz konusu beyannamelerden birini düzeltmek suretiyle iade talebini ortaya koyabilecek olup, bu iadeye ilişkin YMM tasdik raporunun vergi dairesine teslimini 30.06.2020 tarihine kadar sağlamak durumundadır. Bu süre içinde YMM tasdik raporu verilmediği takdirde iade talebi sadece vergi müfettişleri tarafından yapılacak inceleme suretiyle değerlendirilecektir.
8	<p>7104 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile 01.01.2019 dan itibaren değersiz alacak haline gelen alacaklarla ilgili KDV yüklenimlerinin, alacağın değersiz hale geldiği dönemde indirilebilmesi imkanı getirilmiş olup, 23 no.lu Tebliğ'in bu maddesinde söz konusu imkanın uygulama esasları açıklanmıştır.</p>
9	<p>Bu maddedeki hükümler yukarıdaki 5 ve 8. maddelerde açıklanan değişikliklerle ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin farklı bölümlerinde yapılan rötuşları içermektedir.</p>

10	<p>KDV iadelerinin istenmesine ilişkin genel süre sınırı eskiden düzeltme zaman aşımı süresi olan 5 yıl idi.</p> <p>7104 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile KDV Kanunu'nun 32. maddesine eklenen hüküm ile KDV iadelerindeki genel süre sınırı, iade hakkının doğduğu yılı izleyen yılın başından itibaren 2 yıl olarak belirlenmiştir.</p> <p>23 no.lu Tebliğin 10. maddesinde bu sınırlama ile ilgili düzeltmeler yer almaktadır.</p> <p>Buna göre söz konusu süre bitmeden önce iade hakkına ilişkin beyanın sunulması gereken bilgi, belge ve teminat mektubunun tamamlanmış olması gerekmektedir. YMM raporunun ise süre bitiminden itibaren 6 ay içinde vergi dairesine teslim edilmesi şart koşulmaktadır.</p>
11	<p>Eskiden KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi kapsamında yapılan işlemler ile ilgili indirim yasağı mevcut iken, yukarıdaki 5. maddede izah ettiğimiz gibi bu bende ilişkin indirim yasağı kaldırılmıştır.</p> <p>23 no.lu Tebliğin 11. maddesi ile 17/2-b maddesindeki bağışlara ait KDV indirim yasağının kalkmasına paralel olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki bu yeni hükme uygun olmayan bir bölüm Tebliğ metninden çıkarılmıştır.</p>
12	<p>1.maddede izah ettiğimiz KDV indirim yasağının 1 yıl ileriye alınması ile ilgili düzeltmelerin bir kısmı bu madde ile yapılmıştır.</p>
13	<p>Yukarıdaki 10. maddede belirttiğimiz gibi KDV iade taleplerinin, iadenin doğduğu yılı izleyen yıl başından itibaren 2. yılın sonuna kadar yapılması ve gerekli bilgi ve belgelerin sunulması konusunda yasa hükmü getirilmiştir. Maliye İdaresi indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iadeler açısından bu süreyi izleyen yılın sonu olarak belirlemiştir.</p> <p>23 no.lu Tebliğin 13. maddesinde söz konusu süreler ve YMM tasdik raporlarının en geç hangi tarihe kadar verileceği hususları açıklanmaktadır.</p>
14	<p>23 no.lu KDV Tebliği 15.02.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.</p>

“KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 23)” metni ilişikte bilgilerinize sunulmuştur.

Saygılarımızla.

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 23)

MADDE 1 - 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin; (I/C-2.1.1.2.) bölümünün üçüncü paragrafında ve Örnek'te yer alan "takvim yılı" ibareleri, "takvim yılını takip eden takvim yılı" şeklinde, Örnek'teki "yıl geçmemek şartıyla" ibaresi "vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla" şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 2 - Aynı Tebliğin (II/A-8.7.) bölümünün dördüncü ve altıncı paragraflarında yer alan "takvim yılı" ibareleri, "takvim yılını takip eden takvim yılı" şeklinde, aynı bölümde yer alan örnekler ise 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."

MADDE 3 - Aynı Tebliğin (II/A-8.13.) bölümünün ilk paragrafındaki " - İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı," ibaresi " - Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı" olarak değiştirilmiştir.

MADDE 4 - Aynı Tebliğin (II/A-9.6.) bölümünün son paragrafında, (III/B-3.1.3.4.) bölümünün üçüncü paragrafında, (III/C-5.) bölümünün (b) alt bendinde, (IV/D-2.) bölümünün dördüncü paragrafında yer alan "takvim yılı" ibareleri, "takvim yılını takip eden takvim yılı" şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 5 - Aynı Tebliğin;

a) (II/F) bölümünün üçüncü paragrafının ilk cümlesinde yer alan "(17/4-c)" ibaresi "(17/2-b), (17/2-c), (17/2-d), (17/4-c), (17/4-ı), (17/4-ö)" olarak değiştirilmiştir.

b) (II/F-2.2.) bölümünün son üç paragrafı, (II/F-2.5.5.) bölümünün üçüncü ve dördüncü paragrafları ile (II/F-2.7.3.) bölümünün son paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

c) (II/F-2.2.) ve (II/F-2.7.3.) bölümlerinin sonuna, (II/F-2.3.) bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere, (II/F-2.4.) ve (II/F-2.5.5.) bölümlerinin ikinci paragraflarından sonra gelmek üzere, (II/F-4.9.) bölümünün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”

ç) (II/F-2.6.) bölümünün ikinci paragrafının (d) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve “Örnek”te yer alan “bu kapsamda yüklenen vergilerin firma tarafından indirim konusu yapılması ise 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi gereğince mümkün değildir.” ibaresi, “bu kapsamda yüklenen vergiler firma tarafından indirim konusu yapılabilir.” şeklinde değiştirilmiştir.

“d) 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”

d) (II/F-4.14.) bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş ve üçüncü paragrafı ile Örnek:1’de yer alan “(17/4-o)” ibareleri “(17/4-ö)” olarak, Örnek:2’de yer alan “(17/4-o) maddesi” ibaresi “(17/4-o) ve (17/4-ö) maddeleri” olarak değiştirilmiştir.

“3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanmasına ilişkin yüklenen KDV indirim konusu yapılamaz.

3065 sayılı Kanunun (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 yüklenen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”

MADDE 6 - Aynı Tebliğin (II/G-2.) bölümünün birinci, ikinci ve dördüncü paragrafları ile Örnek:3’te yer alan “internet,” ibarelerinden sonra gelmek üzere “oyun,” ibareleri eklenmiş, altıncı paragrafındaki “oyun programları,” ibaresi yürürlükten kaldırılmış, yedinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”

MADDE 7 - Aynı Tebliğin (III/B-3.) bölümünün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurularını zorunludur. Bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.”

MADDE 8 - Aynı Tebliğin (III/C-1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanunun 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 yapılabilecektir.

Diğer taraftan, 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV’nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan

KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre, 1/1/2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur."

MADDE 9 - Aynı Tebliğin (III/C-2.1.) bölümünün birinci paragrafının (a) bendinin sonuna "Ancak aynı maddede bu hükmün, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için uygulanmayacağı belirtilmiştir." cümlesi eklenmiş, aynı paragrafın (b) bendinden sonra gelen üçüncü paragrafında yer alan "takvim yılı" ibaresi, "takvim yılını takip eden takvim yılı" şeklinde değiştirilmiştir ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki bent eklenmiştir.

"d) Kanunun (30/e) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, 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, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilir."

MADDE 10 - Aynı Tebliğin (III/C-3.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde, Kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı; Hazine ve Maliye Bakanlığının KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin (% 51)'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, iade 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 Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurularını zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği 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."

MADDE 11 - Aynı Tebliğin (III/C-4.1.) bölümü başlığı ile birlikte, (III/C-4.2.) bölümünün ise "4.2. Diğer Hallerde Kısmi Vergi İndirimi Uygulaması" başlığı yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 12 - Aynı Tebliğin (III/C-5.6.) bölümünün;

a) Birinci ve dördüncü paragraflarında yer alan “takvim yılı” ibareleri, “takvim yılını takip eden takvim yılı” şeklinde değiştirilmiştir.

b) Üçüncü paragrafındaki “takvim yılı içinde kullanılması, yılın aşılmaması gerekir.” ibaresi “takvim yılını takip eden takvim yılı içinde kullanılması gerekir.” şeklinde değiştirilmiştir.

c) Son paragrafındaki “özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla” ibaresi, “özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla” şeklinde değiştirilmiştir.

ç) Dördüncü ve altıncı paragraflarından sonra gelen örnekler sırasıyla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“**Örnek:** 28 Ağustos 2018 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2018 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.”

“**Örnek:** Yukarıda örnekte yer alan 28 Ağustos 2018 tarihli faturanın 16 Ekim 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2018, 4 Kasım 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2018 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükarda 2018 yılının içinde kesilen faturanın en geç o yılı izleyen yıl defterine kayıt edilip indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2020 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.”

MADDE 13 - Aynı Tebliğin (IV/A) bölümünün sonuna aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“8. İade Talep Süresi

2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulur.

8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın 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.

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 artırımlı 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.

8.2. Tam İstisna Kapsamındaki İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yapılması zorunludur.

Buna göre, Kanunun 32 nci maddesi ile geçici maddelerde yer alan tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin iade 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 Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği 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.

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.

8.3. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

Mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi kapsamındaki kısmi tevkifat uygulanan işlemlerine ilişkin iade taleplerini, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği 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 Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği 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.”

MADDE 14 - Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 15 - Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.