



DUYURU

DUYURU: 19.02.2019/14

23 SERİ NO.LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞDE YER ALAN DÜZENLEMELER

15.02.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “**23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**” ile, başta indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı sonuna kadar kullanılabilmesine imkan tanıyan düzenleme olmak üzere, 7104 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklere ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği’nin ilgili bölümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca, 01.01.2019 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek olan iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talep süreleri yeniden düzenlenmiştir.

Söz konusu Tebliğ’de yer alan düzenlemeler, özetle aşağıdaki gibidir:

I. KDV İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ TAKVİM YILININ SONUNA KADAR KULLANILABİLMESİ:

Bilindiği üzere, 7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu’nun 29/3. maddesinde yapılan değişiklikle, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılının sonuna kadar kullanılabilen indirim hakkının, 2019 yılından itibaren, **takip eden takvim yılının sonuna kadar** kullanılabilmesine imkan sağlanmıştı. Konuya ilişkin açıklamalarımız 16.04.2018 tarihinde yayınladığımız Rehber’de yer almıştı.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin ilgili bölümlerine 7104 sayılı Kanunla ilgili açıklamalar işlenmiş olup, KDV indirim hakkının, 01.01.2019 tarihinden itibaren, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu **takvim yılını takip eden takvim yılı** aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği açıklanmıştır.

Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde kayda alınan belgeler, gelir veya kurumlar vergisi açısından ilgili dönemler için **dönemsellik ilkesi gereği kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınsa** dahi, bu belgelerde gösterilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.



Benzer şekilde, 2018 takvim yılı 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 2019 yılı içinde indirim konusu yapılabilecektir.

II. İHRAÇ KAYITLI TESLİM ŞARTLARININ İHLALİ HALİNDE İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ TAKVİM YILININ SONUNA KADAR KULLANILABİLMESİ:

Bilindiği üzere, ihraç kayıtlı teslimlerde ihracatın Kanunda öngörülen süre içerisinde gerçekleştirilememesi halinde ihraç kaydıyla yapılmış olan teslim, mahiyeti itibariyle yurt içi teslim dönüşmekte ve ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil edilmektedir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine, imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu sürenin) sonu itibariyle indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu sürenin) sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönem içinde ve nihai olarak söz konusu dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkün bulunmaktaydı.

Benzer şekilde, ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşılması durumunda ise, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin olarak hesaplanan vergi, ihracatçı tarafından ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilmektedir.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile anılan durumlara ilişkin indirim süresi de, 7104 sayılı Kanun çerçevesinde;

- ✚ İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmediği durumda, **ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu sürenin) sona erdiği,**
- ✚ İhraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçının, imalatçı vasfını taşımadığının anlaşıldığı durumda ise, **ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı**

yılı izleyen takvim yılının sonuna kadar uzatılmıştır.

III. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE İLİŞKİN İADE TALEPLERİNDE İHRACATÇI FİRMA YAZISININ ARANMAMASI:

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde yapılan değişiklik ile, ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde, **gümrük çıkış beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisinin yazılı olduğu hallerde,** malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazının artık aranmayacağı belirtilmiştir. Gümrük beyannamesinde imalatçı firma bilgisi yoksa,



eskiden olduğu gibi ihracatçı firmadan onaylı yazı alınması ve iade evrakları ile birlikte vergi dairesine verilmesi uygulamasına devam edilecektir.

IV. KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINDA OLAN VE BUNLARIN MALİYETİ İÇİNDE YER ALAN KDV'NİN İNDİRİLMESİ:

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 30/1. maddesinin (a) bendinde yapılan değişiklik ile, kısmi istisna kapsamında olan ve maliyetleri içerisinde yer alan KDV'nin indirimine izin verilmeyen:

- ✚ Özel okul, üniversite ve yüksekokullar tarafından verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri,
- ✚ Öğrenci yurtları tarafından verilen bedelsiz yurt hizmetleri,
- ✚ Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları,
- ✚ Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları,
- ✚ Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler,
- ✚ Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,
- ✚ Tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler,
- ✚ Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri

nedeniyle **yüklenilen KDV'nin 01.01.2019 tarihinden başlayarak** vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilmesine imkan sağlanmıştı.

Ayrıca, 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 hizmetlerine yönelik KDV istisnası, KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesinde düzenlenmekte iken 7104 sayılı Kanun ile (o) bendinden çıkarılarak aynı maddenin (ö) bendinde (aynı şekliyle) yeniden düzenlenmişti. Yine aynı Kanunla KDV Kanunu'nun 30/a maddesine eklenen hükümlerle de, 17/4. maddenin (ö) bendi uyarınca KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin hesaplanan KDV'den indirilebilmesine imkan sağlanmıştı.

Böylelikle, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalardaki, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında



işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine yönelik istisna uygulamasına devam edilirken bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV'lerin indirimi mümkün kılınmıştır.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerine yukarıda belirtilen açıklamalar işlenmiştir.

Buna göre, 01.01.2019 tarihinden itibaren, yukarıda sayılan vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden **hesaplanan KDV'den indirilebilecek**; bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve **indirim yoluyla giderilemeyen KDV ise mükelleflere iade edilmeyecektir.**

V. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ÜRETİLEN OYUN YAZILIMLARININ KDV İSTİSNASI KAPSAMINA ALINMASI İLE BU BÖLGELERDE UYGULANMAKTA OLAN KDV İNDİRİM YASAĞININ KALDIRILMASI:

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun **geçici 20/1. maddesine** "oyun" ibaresi eklenmek suretiyle teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler için, kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlere yönelik istisna uygulamasının kapsamına **oyun yazılımları** da dahil edilmiştir. Ayrıca, aynı Kanun maddesine eklenen cümle ile, yukarıda ifade edilen işlemlere ilişkin olarak **yüklenilen KDV'nin indirim konusuna alınması** imkan sağlanmıştır.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerine gerekli açıklamalar işlenmiş olup, 01.01.2019 tarihinden itibaren yukarıda belirtilen istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin **yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılabilecek, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmeyecektir.** Sözü edilen bölgelerde aynı tarihten sonra gerçekleştirilecek olan oyun yazılımı teslimleri de KDV'den müstesna olacaktır.

VI. DEĞERSİZ ALACAKLARA İLİŞKİN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİM KONUSU YAPILABİLMESİ:

7104 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 29/4. maddesinde yapılan değişiklik ile, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, **alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde** indirim konusu yapılmasının önü açılmıştı. Ancak, söz konusu KDV tutarının VUK'un 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde **gider olarak dikkate alınmış olması durumunda**, indirim konusuna alınabilmesi için öncelikle, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde **gelir olarak dikkate alınması** gerektiği hükme bağlanmıştı.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerine gerekli açıklamalar işlenmiş olup, mal teslimi veya hizmet ifasından kaynaklanan alacağın 01.01.2019 tarihinden itibaren VUK'un 322. maddesine göre değersiz alacak haline gelmesi durumunda, söz



konusu mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu açıklanmıştır. Ancak, VUK'un 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu düzenleme kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında yer alan "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılacak ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki formun doldurulması gerekli olacaktır.

VII. DEĞERSİZ HALE GELEN ALACAĞIN BORÇLUSU TARAFINDAN İNDİRİLMİŞ OLAN KDV'NİN DÜZELTİLMESİ:

7104 sayılı Kanun ile "Değersiz Alacaklar" ile ilgili uygulamaya ilişkin olarak KDV Kanunu'nun 29/4. maddesinde yapılan değişiklik kapsamında, söz konusu Kanununun 30. maddesine eklenen fıkra hükmü ile, değersiz hale gelen alacaklara ilişkin **alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin** vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den **indirilemeyeceği** hüküm altına alınmıştır.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, KDV Genel Uygulama Tebliği yukarıda belirtilen düzenlemeye paralel olarak yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, 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 olan KDV'nin alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerekecektir.** Düzeltme işlemi, 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla ilgili KDV' nin beyan edilmesi yoluyla yapılacaktır.

VIII. İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN İADE TALEP SÜRESİ KORUNURKEN YMM RAPORU VE DİĞER İADE EVRAKLARININ VERGİ DAİRESİNE VERİLME SÜRESİ YENİDEN DÜZENLENMİŞTİR:

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 29/2. maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç 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 tutarı satırında beyan etmeleri konusu eskiden olduğu şekliyle yürütülecektir.

İşbu Duyuru konusu Tebliğ ile, iade başvurusuna ilişkin olarak 2019 yılı ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde, belgelerin ve



YMM raporunun **vergi dairesine teslim süresi konusunda belirlemeler** yapılmıştır. Buna göre, standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için KDV Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerinde sayılan diğer belgeleri (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) **izleyen yılın sonuna kadar vergi dairelerine verilmesi** zorunlu hale gelmiştir. Aksi takdirde **iade talepleri reddedilecektir**.

Ayrıca, YMM KDV İade Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı **izleyen yılın sonunda itibaren altı ay içinde vergi dairesine ibraz edilmesi zorunluluğu** getirilmiştir. Bu süre içinde YMM raporunun ibraz edilmemesi halinde **iade talebi incelemeye sevk edilecektir**.

Diğer yandan, belirlenen iade 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 bulunmamaktadır**. Ancak, gerekli belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

IX. TAM İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER İLE KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE İLİŞKİN İADE BAŞVURU SÜRELERİ:

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 32/1. maddesinde değişiklik yapılarak iade talebinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi **izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar** yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerine gerekli açıklamalar işlenerek, iade talebine ilişkin olarak getirilen süre sınırlaması çerçevesinde iade başvurusuna ilişkin uygulama esasları belirlenmiştir. Buna göre, KDV Kanununun 32. 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 KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir.

Ayrıca, 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** ibraz edilmesi zorunluluğu getirilmiş olup, bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle **incelemeye sevk edilecektir**.

Benzer şekilde, mükelleflerin, KDV Kanunu'nun 9. 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 KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir.



Yapılan düzenlemeyle, 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** ibraz edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle **incelemeye sevk edilecektir**.

Diğer yandan, her iki durumda da iade 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 edilmesinin mümkün olmayacaktır**. Ancak, gerekli belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Saygılarımızla.

