

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR 52 SERİ NO'LU TEBLİĞ YAYINLANMIŞTIR

31 Ekim 2024 tarihli ve 32708 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 52 Seri No'lu KDV Tebliği ile getirilen düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

A- Avukatlık Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Düzenleme:

52 seri No'lu KDV Tebliği ile avukatların davayı kazanan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesine ilaveten vekalet ücretini davayı kaybeden ödemişse, serbest meslek makbuzunun davayı kaybeden adına düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-4.) bölümünün son hali aşağıdaki gibidir:

"4. Avukatlık Ücretleri

Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Öte yandan, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretlerinin davayı kaybeden tarafından doğrudan ya da icra ve iflas müdürlükleri

aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda serbest meslek makbuzunun davayı kaybeden adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dâhil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir."

B- İade Taleplerindeki Tutar 10.000 TL'den 50.000 TL'ye Çıkarılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.5.2.1.), (I/C-2.1.5.2.2.), (II/A-1.1.4.1.2.), (II/A-1.1.4.2.2.2.), (II/A-1.2.4.2.), (II/A-2.3.1.), (II/A-3.4.2.), (II/A-4.4.2.), (II/A-5.11.2.), (II/A-8.13.2.), (II/A-9.8.2.), (II/B-1.5.1.), (II/B-1.5.2.), (II/B-1.5.3.1.1.), (II/B-1.5.3.1.2.1.), (II/B-1.5.3.1.2.2.), (II/B-1.5.3.2.), (II/B-2.4.1.), (II/B-3.4.2.), (II/B-4.4.1.), (II/B-5.7.2.), (II/B-6.4.1.), (II/B-7.5.2.), (II/B-8.3.2.), (II/B-9.2.2.), (II/B-10.5.2.), (II/B-11.5.2.), (II/B-12.6.2.), (II/B-13.4.2.), (II/B-14.5.2.), (II/B-15.4.4.), (II/B-16.4.2.), (II/B-17.4.2.), (II/C-1.3.1.), (II/C-1.3.2.), (II/C-2.3.2.), (II/Ç-1.3.2.), (II/Ç-2.5.2.), (II/E-1.3.2.), (II/E-2.4.1.2.), (II/E-3.4.2.), (II/E-4.4.2.), (II/E-5.4.2.), (II/E-7.4.2.), (II/E-7/A.5.2.), (II/E-8.4.2.), (II/E-9.5.2.), (II/E-10.4.2.), (II/E-11.5.2.), (II/E-12.4.2.), (III/B-3.2.1.), (III/B-3.2.4.), (III/B-3.2.5.) ve (III/B-3.4.3.) bölümleri ile Örnek hariç olmak üzere (III/B-3.3.) bölümünde yer alan "10.000 TL" ibareleri "50.000 TL" olarak değiştirilmiştir.

Söz konusu tutarlar KDV iadelerinde alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup talep tutarlarıyla alakalıdır. Değişiklik sonrası, yukarıdaki bölümlerde belirtilen 10.000 TL'lik sınır 50.000 TL'ye çıkarılmıştır.

C- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin, "Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, İmal ve İnşasına İlişkin Alımlarda İstisna" Başlıklı (II/B-1)

Bölümünün Kapsamı Ayrıntılı Olarak Yeniden Belirlenmiştir:

Yapılan düzenleme ile öncesinde “yat”, “yat faaliyetleri”, “yat işletmeciliği” kavramları, “gemi”, “deniz taşıma araçlarının işletilmesi” kavramlarıyla değiştirilmiştir. Ayrıca, uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmış, ilave örnekler getirilmiştir. Yapılan başlıca değişiklikler aşağıdaki gibidir:

1. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin, “Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, İmal ve İnşasına İlişkin Alımlarda İstisna” başlıklı (II/B-1) bölümünün “Araç ve Tesislerin Tesliminde İstisna” başlıklı (II/B-1-1) alt bölümünde yer alan örnekte değişiklik yapılmıştır.

Örnek, “Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe yapılacak gemi tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin gemiyi iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir.”

şeklinde değiştirilmiş. Daha önce örnekte yer alan, “İstisna uygulanabilmesi için teslimin yapıldığı tarih itibarıyla yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli iştiğal konuları arasında yer alması ve sürekli olarak yapılması gerekir.” cümlesi örnekten çıkarılmıştır.

2. Aynı bölümde yer alan 4. paragraftan sonra gelen diğer örnekte, “yat işletmeciliği ile uğraşan” ibaresi “Deniz taşıma araçlarının işletilmesi faaliyetinde bulunan” olarak, “yat” ibaresi de “gemi” olarak değiştirilmiştir. Anılan örneğin son hali aşağıdaki gibidir:

“Örnek: Deniz taşıma araçlarının işletilmesi faaliyetinde bulunan mükellef (A), işletmesinde kullanmak amacıyla mükellef (B)'den bir gemi satın almaya karar vermiştir. (A), bağlı olduğu vergi dairesine başvurduğunda kendisine (EK:6A)'daki belge verilir. Vergi dairesince verilen istisna belgesinin bir örneğinin satıcı (B)'ye verilmesi üzerine (B), bu satış

işleminde KDV uygulamaz.”

3. Anılan bölümde yer alan 8. paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve aynı bölüme mevcut sekizinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde düzenlenen istisna uygulamasının amacı, ülkenin deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabetin tahammül edebilecek duruma getirilmesi olup, bu amaca yönelik olarak istisna kapsamındaki araç ve tesisler aşağıda belirtilmiştir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları kapsamına, tanker gemileri, kuru dökme yük gemileri, konteyner gemileri, Ro-Ro gemileri, kruvaziyer tipi yolcu gemileri, feribot, deniz otobüsü, balıkçı gemileri gibi araçlar ile bunların ana motorları girmektedir. Ayrıca yüzer tesis ve araçlar da istisna kapsamındadır. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de bu kapsamda KDV'den istisnadır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları istisnadan yararlanacak deniz taşıma araçları kapsamına girmemektedir. Bu araçların gövde boyunun 24 metreyi aşması halinde bunların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunanlar tarafından temininde istisnadan yararlanılması mümkün olup, özel kullanıma yönelik olarak temininde ise istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

Deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, şişme bot gibi araçların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yüzer tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su ürünleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilemez.

Ayrıca, tarak gemisi, yangın söndürme gemisi, kılavuz botu, palamar botu, petrol toplama gemisi gibi deniz hizmet araçları istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçları kapsamına, uçak, helikopter ile bunların ana motorları girmektedir.

Kokpit haricinde yolcu taşıma kapasitesi bulunmayan hava araçları, eğitim, ilaçlama ve yangın söndürme amaçlı kullanılan uçak ve helikopterler, motorlu paraşütler, balonlar, planörler ile simülatör olarak adlandırılan cihazlar istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli demiryolu taşıma araçları kapsamına, tren, lokomotif, vagon ile bunların ana motorları girmektedir.”

4. Aynı Tebliğin (II/B-1.2.) bölümünün on üçüncü paragrafından sonra gelen Örnekte yer alan “yatın” ibaresi “geminin” olarak, “yat işletmeciliği ile uğraşan” ibaresi “yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan” olarak değiştirilmiştir. örneğin son hali aşağıdaki gibidir:

“İşletmesinde kullandığı geminin motorunda meydana gelen arızanın tamiri için istisna belgesi alan yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellef (A), söz konusu arızayı istisna belgesinin bir örneğini vererek (C) firmasına tamir ettirmiştir. Bu tamir işlemi dolayısıyla, tamiratı yapan (C) KDV hesaplamayacaktır. Tamiratı yapan firmanın bu tamir işlemi dolayısıyla satın alacağı her türlü malzeme KDV'ye tabidir. Öte yandan (A)'nın söz konusu tamir işlemini bizzat kendisinin yapması halinde de bu amaçla satın alacağı her türlü malzeme (yedek parça dahil) KDV'ye tabi olacaktır.”

5. Anılan Tebliğin (II/B-1.3.3.) bölümünün üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmış, aynı bölüme mevcut üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş ve aynı bölümde yer alan Örnek aşağıdaki şekilde

değiştirilmiştir.

“Söz konusu istisna, imal ve inşa faaliyetinde bulunanların yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımında uygulanır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçlarının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanmaz. Bu araçlardan gövde boyu 24 metreyi aşanların imal ve inşasına ilişkin mal ve hizmet alımlarında ise istisna uygulanması mümkün olup, bu araçların ticari veya özel kullanıma yönelik olup olmadığı imalat aşamasında belli olmadığından istisna uygulamasına etkisi bulunmamaktadır. İstisna kapsamında imal ve inşa edilen bu araçların tesliminde, alıcının faaliyetinin bu araçların kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olması şartının sağlanması halinde istisna uygulanması mümkündür.”

“Örnek: Gemi inşa izin belgesinde gövde boyu 40 metre olan tekneyi inşa eden tersane işletmesinin bu teknenin imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları KDV’den istisna tutulur.

İstisna kapsamında inşa edilen teknenin, özel kullanıma konu edilmek üzere satılması halinde bu teslim ilişkine ilişkin istisna uygulanmaz ve KDV hesaplanır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmez.”

6. Aynı Tebliğin (II/B-2.) bölümü başlığı ile birlikte tamamen değiştirilmiştir. Bölüm başlığı, “2. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna” olmuştur. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK’nın) 7524 sayılı Kanunla değiştirilen (13/b) maddesinde, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar ile özel

tekne ve yatlar hariç olmak üzere deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Tebliğin değiştirilen (II/B-2) bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

D- Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna Uygulamasında Mahsuben İade İşlemlerinde Vergi İnceleme Raporu veya YMM Raporu Aranmayacaktır.

KDVK'nın (13/c) maddesine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır. Söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/B-4. bölümünde yapılmıştır.

52 Seri No'lu KDV Tebliği ile 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/B-4.4.1.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir."

Değişiklik öncesinde 10.000 TL'yi aşan mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu veya YMM raporu aranmaktaydı.

E- Kamu Kuruluşlarının Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden İstisna Belgesi Alması Ancak İktisadi İşletme Açılması ile Mümkündür:

KDVK'nın (13/d) maddesinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarının KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmış olup, bu istisna

uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Tebliğin II/B-5. bölümünde açıklanmıştır.

52 Seri No'lu KDV Tebliği ile 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/B-5.2.) bölümünün ikinci paragrafının (c) bendi ve üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmış; aynı bölüme mevcut üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Belediyeler, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, devlet üniversiteleri, devlet hastaneleri ve benzeri kurumlar, kamusal ve beledi hizmetler sunmaları nedeniyle ticari faaliyetleri olmayacağından bunlara verilen yatırım teşvik belgelerine istinaden bu kurum ve kuruluşlar adına 3065 sayılı Kanunun (13/d) maddesi kapsamında KDV istisna belgesi verilmesi mümkün değildir. Öte yandan, adı geçen kurum ve kuruluşlar tarafından yatırım teşvik belgesine konu işleme ilişkin bir iktisadi işletme açılması ve bu işletmenin ayrı bir KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesi, belge kapsamında alınan makine ve teçhizat ile yazılım ve gayri maddi hakların iktisadi işletmenin bilanço veya aktifine kaydedilerek satın alınanın gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyannamesi verme süresi içinde vergi dairesine bildirilmesi halinde iktisadi işletme adına istisna belgesi verilmesi mümkündür.

İktisadi işletme tarafından yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan makine-teçhizat ve araçların kiralanması veya işletilmesine yönelik olarak bünyesinde bulunduğu ilgili kurum dahil müşterilerine düzenleyeceği faturalarda KDV hesaplanması ve hesaplanan KDV'nin 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. İktisadi işletmenin bünyesinde bulunduğu kuruma verdiği hizmet karşılığında bedel belirlenmemişse 3065 sayılı Kanunun 27'nci maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacağı tabiidir.

F- KDVK'nın Geçici 45. Maddesi Kapsamında Genel Bütçeli Kamu

İdarelerine Bağışlanacak Konutların ve Diğer Taşınmazların İnşasına İlişkin Olarak Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Getirilen İstisnanın Uygulanmasına İlişkin Ayrıntılı Açıklamalar Yapılmıştır.

52 Seri No'lu KDV Tebliği ile 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nin KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/E-12.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki başlığı taşıyan yeni bir bölüm eklenmiştir.

"13. Afet Bölgesi Olarak Kabul Edilen Yerlerde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimine İlişkin İstisna"

Anılan bölümde bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar konusunda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

G- Tasfiye, Birleşme, Bölünme, Devir Hallerinde Devreden KDV'nin Nakli İçin Vergi İnceleme Raporu Şartı Getirilmiştir.

Aynı Tebliğin (II/F-4.3.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "mükerrer indirim yol açmayacak şekilde" ibaresinden sonra gelmek üzere "Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre" ibaresi eklenmiş ve aynı bölümün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar ve örnek eklenmiştir.

"7524 sayılı Kanununun 19'uncu maddesi ile yapılan düzenlemeyle, anılan maddenin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihi itibarıyla faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden işletme ve şirketlerin devreden KDV tutarlarının, yeni işletme veya şirketler tarafından indirim konu edilebilmesi vergi incelemesi şartına bağlanmıştır. Devreden KDV tutarlarının indirim hesaplarına alınabilmesi için devir, bölünme, nevi

değişikliği sonucu oluşan yeni işletme ya da şirket tarafından öncelikle bağlı bulunulan vergi dairesine konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması hususunda bir talep dilekçesi ile başvurulması gerekir. Söz konusu talep ilgili vergi dairesince inceleme yapmaya yetkili ilgili denetim birimine ivedilikle aktarılır.

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda uygun görülen indirim KDV tutarı, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihi kapsayan dönem beyannamesinde yeni işletme ya da şirket tarafından indirim konusu yapılabilir.

Örnek: *(A) Ltd. Şti. 20/8/2024 tarihinde (B) A.Ş.ye devrolmuştur. Devir tarihi itibarıyla (A) Ltd. Şti.'nin devreden KDV tutarı 10.000.000 TL'dir. (B) A.Ş. devreden KDV tutarını indirim hesaplarına alabilmek için bağlı bulunduğu vergi dairesine 2/9/2024 tarihinde inceleme yapılması talebi ile başvurmuştur.*

Konuya ilişkin vergi inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 15/1/2025 tarihinde intikal etmiş olup, raporun sonuç bölümünde 7.000.000 TL tutarında devreden KDV'nin (B) A.Ş. tarafından indirim hesabına alınabilmesi uygun bulunmuştur. (B) A.Ş. tarafından bu tutar 2025/01 dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir."

KDVK'nın 17. maddesinde yapılan yeni düzenleme öncesinde, vergi incelemesi aranmamakta, birleşme, bölünme ve devir hallerinde taraflar mükerrer indirim yol açmayacak şekilde devreden KDV tutarını da aktarabilmekteydi.

H- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A Bölümünde İlaveler Yapılmıştır:

7524 sayılı Kanun ile KDVK'nın 36. maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Buna göre;

"Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna

göre yerine getirilmesi esastır. Şu kadar ki, Hazine ve Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağıının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

KDVK'nın 36. maddesinde yer alan söz konusu yetki doğrultusunda, 52 Seri No'lu KDV Tebliği ile 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Katma Değer Vergisi İadesinde Ortak Hususlar başlıklı IV. Bölümünün, İade Tutarının Hesabı ve İadeye Dayanak İşlem ve Belgeler başlıklı (A) alt bölümüne A1 ve A2 bölümleri eklenmiş, mevcut A bölümü de A3 bölümü olmuştur.

A1 bölümü “Genel Açıklamalar”, A2 bölümü “İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar” ve A3 bölümü “İade Tutarının Hesabı ve İadeye Dayanak İşlem ve Belgeler” başlığını taşımaktadır.

Yapılan değişiklikler ile KDV iadesinde “Özel Esaslar” uygulaması kaldırılmış, yerine “vergi incelemesi ile iade” esası getirilmiştir. Böylece uzun yıllardır dava konusu olup, teori ile uygulama arasında sorun teşkil eden hususların çözümlenmesi amaçlanmıştır.

Yapılan değişiklikler ve ilaveler ile KDV iadesinde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, düzenleyenler ve kullananlar ile defter ve belge ibraz etmeme, beyanname vermeme, adreste bulunmama gibi hususlara ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

A1 “Genel Açıklamalar” bölümünde yapılan önemli açıklamalar aşağıdaki gibidir:

– 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle

KDVK'nın 36'ncı maddesinde yapılan değişiklik ile iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin KDV iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme raporu ifadesi, Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder.

– Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmesi uygun görülen işlemlere ilişkin yapılan kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede mevzuata uygun şekilde giderilmesi gerekir. Eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede giderilememesi halinde iade talebi 15 gün içinde incelemeye sevk edilir ve düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılır. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %150'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

A2 "İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" bölümünde yapılan önemli açıklamalar aşağıdaki gibidir:

– KDVK'nın 36'ncı maddesinde, iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu hüküm altına

alındığından, hakkında bu bölümde sayılan olumsuz rapor ve tespitler bulunan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Olumsuz rapor ve tespitlerin niteliğine göre belirlenen teminatların verilmesi halinde bu mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir, ancak teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

– Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan veya bu mükelleflerle ilişkili olan aşağıdaki mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

– VUK'un (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

* Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler,

* Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

* Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

* Haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler.

– Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve sahte belge kullanılmasına ilişkin olan raporlarda;

* İncelenen mükellefle söz konusu belgelerin düzenleyicisi

mükellef/mükellefler arasında gerçek bir teslim ve/veya hizmetin bulunup bulunmadığına, herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadığına, ödemenin şekli (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) ve malın nakliyesi ile ilgili tespitlere veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet kaydı söz konusuysa düzenleyicinin mükellefiyet kaydının terkin edilip edilmediğine ilişkin hususlara yer verilmesi,

* Mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadığının ilave çalışmalarla (kaydi envanter, randıman, karşıt inceleme ve tespit gibi) desteklenmek suretiyle değerlendirilmesi,

* Sahte belge oldukları tespit edilmiş olan belgelerin tutar ve mahiyet bazında tetkik edilerek, bu belgelerde yer alan mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,

* İnceleme dönemine ait beyanları tetkik edilmek suretiyle, mükellefin vergi ödeme gayretlerinin değerlendirilmesi, sürekli olarak devreden KDV beyanı veya iş hacimlerine uygun tutarlarda KDV ödenmemesi veyahut sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususların ortaya konulması,

gerekir.

Tarhiyat önerilmemiş olması bu raporların olumsuz rapor vasfını değiştirmez.

– Yapılan inceleme sonucunda mükelleflerin kendileri ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerle ilgili olarak;

* Defter ve belgelerini ibraz etmedikleri,

* KDV beyannamesini vermedikleri

gibi nedenlerle KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda, inceleme raporlarında tarhiyatın bu tespitlere ilişkin kısmının sahte belge kullanma fiilinden

kaynaklandığının açıkça belirtilmemesi halinde, düzenlenen rapor olumsuz rapor kapsamında değerlendirilmez.

– Sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemi kapsayan takvim yılında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, sahte olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde, bu mükellefler hakkında sahte belge kullanma tespiti gerekçesiyle işlem yapılmaz. Şu kadar ki, bu durumun VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak yapılacak değerlendirmelere etkisi yoktur.

– Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini Tebliğin (IV/A2-5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükelleflerin tespitini yapıldığı tarih itibarıyla iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

– Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği tespit edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığını tespit eden, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlar bu kapsamda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirilir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına dayalı KDV

indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda bu mükelleflerin iade taleplerinde iade hakkı doğuran işlemler için belirlenmiş usul ve esaslar uygulanmaya devam edilir.

– Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Aynı şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkân sağlanır. Söz konusu karşı deliller inceleme veya araştırmaya konu iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalı ve bir yazı ile idari makama ibraz edilmelidir. İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmayı yürüten birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılır. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili komisyona sunulur.

Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından VUK'un 3'üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde olumsuz tespit kapsamında işlem yapılmaz. İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir.

– Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellefin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu tespitin varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dahil verilen sürenin dolmuş olması gerekmektedir.

– Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Bu mükelleflerin, beyanname verdikleri dönemlere ilişkin iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda, mükellefin henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dahil olmak üzere iade talepleri ilgili bölümlerdeki usul ve esaslara göre yerine getirilir.

– Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerle ilgili olarak Tebliğin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu ve tespiti bölümlerinde yer alan düzenlemeler;

* Bu mükelleflerin raporun ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri,

* Kendileri ve bunların kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler,

* Kendileri veya bunların kanuni temsilcisi oldukları

mükellefler

hakkında da uygulanır.

– Tebliğin (I/C-2.1.5.1.) bölümünün on üçüncü paragrafında yer alan “(IV/E)” ibareleri “(IV/A2)” olarak, “özel esaslara” ibaresi “KDV iadesinin vergi incelemesine” olarak, “özel esaslar uygulanmasına” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların uygulanmasına” olarak, aynı bölümün on dördüncü paragrafında yer alan “genel esaslara” ibaresi “belirlenmiş diğer usul ve esaslara” olarak ve “özel esas” ibaresi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların” olarak değiştirilmiştir.

– Tebliğin mevcut (IV/A-1.1.) bölümünün üçüncü paragrafının ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir:

“Tam istisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yükledikleri KDV’nin, yüklenildiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmaksızın iadenin talep edildiği dönem beyannamesindeki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade talebi sonuçlandırılır.”