

## VERGİ MEVZUATINDA GELİŞMELER

31.10.2024

### KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 52) RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANDI

31/10/2024 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan [Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 52\)](#) ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

#### 1- Avukatlık vekalet ücretlerinin davayı kaybeden tarafından doğrudan ya da icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, serbest meslek makbuzu davayı kaybeden adına düzenlenecek:

Tebliğin (I/B-4.) bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

*“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.”*

Yapılan düzenleme ile; Avukatlık vekalet ücretlerinin davayı kaybeden tarafından doğrudan ya da icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda serbest meslek makbuzunun davayı kaybeden adına düzenlenmesi gerektiği hususu açıklandı.

#### 2- Etüt plan-proje danışmanlık ve denetim hizmetleri, isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecek:

Tebliğin “2.1.2.5. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması” bölümünün birinci paragrafında parantez içinde yer alan “Tebliğin” ibaresinden sonra gelmek üzere “(I/C-2.1.3.2.2.) bölümü,” ibaresi eklenmiştir.

Tebliğin değişiklik yapılan söz konusu bölümünde, Mükellefler, isteğe bağlı olarak yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden, kısmi tevkifat kapsamına alınan hizmet ve teslimlere ilişkin alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyebilmektedirler.

Yapılan değişiklik ile; Etüt, plan-proje, danışmanlık ve denetim hizmetlerinin isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyeceği yönünde değişiklik yapılmıştır.

#### 3- İade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilme sınırı olan 10.000 TL, 50.000 TL olarak belirlendi:

Tebliğin (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.

Tebliğin değişiklik yapılan söz konusu bölümlerinde, iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde, 10.000 TL’yi aşmayan mahsuben veya nakden iade taleplerinin teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirileceği yönünden düzenleme yer almaktadır.

**Yapılan değişiklikte;** İade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilme sınırı olan 10.000 TL, 50.000 TL olarak belirlendi.

#### **4- Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, İmal ve İnşasına İlişkin Alımlarda İstisna kapsamına giren araçlar konusunda yeni belirlemeler yapıldı:**

Tebliğin (II/B-1.1.) bölümünün;

- İkinci paragrafından sonra gelen **Örnek** değiştirilmiştir.
- Dördüncü paragrafından sonra gelen Örnekte yer alan “**Yat işletmeciliği ile uğraşan**” ibaresi “**Deniz taşıma araçlarının işletilmesi faaliyetinde bulunan**” olarak, yine aynı Örnekte yer alan “**yat**” ibaresi “**gemi**” olarak değiştirilmiştir.
- Sekizinci paragrafı yürürlükten kaldırılmış, yerine paragraflar eklenmiştir.

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.

Tebliğin (II/B-1.3.3.) bölümünün üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmış yerine paragraflar eklenmiş ve aynı bölümde yer alan Örnek değiştirilmiştir

Yapılan değişikliklerle, “Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, İmal ve İnşasına İlişkin Alımlarda İstisna” kapsamına giren ve girmeyen araçlara yönelik yeni belirlemeler yapıldı. Buna göre;

➤ İstisna kapsamına aşağıdakiler girmektedir:

- ✓ 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, yüzer tesis ve araçlar ve inşa halinde gemi tekne kabuğu teslimleri
- ✓ İmal 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 alımları

- ✓ Uçak, helikopter ile bunların ana motorları teslimleri
- ✓ Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli demiryolu taşıma araçları kapsamına, tren, lokomotif, vagon ile bunların ana motorları
- İstisna kapsamına aşağıdakiler girmemektedir:
  - ✓ 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 (Bu araçların gövde boyunun 24 metreyi aşması halinde bunların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunanlar tarafından temininde istisnadan yararlanılması mümkün)
  - ✓ Deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, şişme bot ve ayrıca tarak gemisi, yangın söndürme gemisi, kılavuz botu, palamar botu, petrol toplama gemisi gibi deniz hizmet araçları
  - ✓ Kokpit haricinde yolcu taşıma kapasitesi bulunmayan hava araçları, eğitim, ilaçlama ve yangın söndürme amaçlı kullanılan uçak ve helikopterler, motorlu paraşütler, balonlar, planörler ile simülâtör olarak adlandırılan cihazlar

**5- Bazı deniz araçlarının “Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerde KDV istisnası” kapsamı dışına çıkarılmasına ilişkin yasal düzenlemeye yönelik açıklamalar Tebliğe eklendi:**

Tebliğin (II/B-2.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*“2. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna*

*2.1. İstisnanın Kapsamı*

*2.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Alanlar*

*2.1.2. İstisna Kapsamında Yer Alan Araçlar*

*2.1.3. İstisna Kapsamında Yer Alan Hizmetler*

*2.2. İstisna Uygulaması*

*2.3. Beyan*

*2.4. İade*

*2.4.1. Mahsuben İade*

*2.4.2. Nakden İade*

Bilindiği üzere 7524 sayılı Kanunla KDV Kanununun 13/1-b maddesine 01.09.2024 tarihinden geçerli olarak “gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar, özel tekne ve yatlar, deniz taşıma aracı olarak kabul edilmez” hükmü eklenerek, deniz ve hava

taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV istisnası kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Yapılan değişiklik ile; İstisna düzenlemesinin usul ve esasları 7524 sayılı Kanunla yapılan yasal düzenlemeyi de içerek şekilde açıklanmıştır. Buna göre;

- Yük taşıma amaçlı olmayan gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları, deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları gibi araçlar için verilen hizmetler istisna kapsamında değildir.

#### **6- Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisnadan kaynaklanan mahsuben iadelerde vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat şartı kaldırıldı:**

Tebliğin (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.”*

Tebliğin değişiklik yapılan sözkonusu bölümünde KDV Kanununun (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 hizmetlerde KDV istisnasında kaynaklanan mahsuben iadelere ilişkin düzenleme yer almaktadır.

Yapılan değişiklik ile; Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisnadan kaynaklanan mahsuben iadelerde vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat şartı kaldırıldı.

#### **7- Kamu kurum ve kuruluşlarının yatırım teşvik belgeli işlemlerinde doğrudan bunlar adına istisna belgesi düzenlenmesi mümkün olmayıp, bu işlemlere yönelik iktisadi işletme açılması halinde bu işletmeler adına düzenlenecek:**

Tebliğin Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında “Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Yazılım ve Gayri Maddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna” başlıklı (II/B-5.2.) bölümünün ikinci paragrafının (c) bendi ile 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 Kanununun (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 alınan gerçekleştirildiği 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 Kanununun 27 nci maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacağı tabiidir.”*

Tebliğın değişiklik yapılan söz konusu bölümünde, KDV Kanununun 13/d maddesindeki, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarının KDV'den istisna hükmünün uygulamasına ilişkin usul ve esaslar yer almaktadır.

#### Yapılan değişiklik ile;

- 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 Kanununun (13/d) maddesi kapsamında KDV istisna belgesi verilmeyecek. Ancak bunlar tarafından yatırım teşvik belgesine konu işleme ilişkin bir iktisadi işletme açılması ve bu işletmenin ayrı bir KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesi halinde iktisadi işletme adına istisna belgesi verilmesi mümkün olacak.
- İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerde Yatırım Teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılacağına tevsiik edilme şartı kaldırıldı.

#### **8- Gümrük Kanunu'nun 167. maddesine göre ithal edilecek bazı malların ithalatındaki KDV istisnasının kaldırılmasına ilişkin yasal düzenleme Tebliğe işlendi:**

Tebliğın (II/D-2.) bölümünün ikinci paragrafındaki “(5/a ve 7 nci fıkraları hariç olmak üzere)” ibaresi “[birinci fıkrasının (3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendi hariç olmak üzere]” olarak değiştirilmiştir.

Tebliğın (II/D-2.1.) bölümünün birinci paragrafının ikinci cümlesinde yer alan “beşinci fıkrasının (a) bendi ile yedinci fıkrasında” ibaresi “birinci fıkrasının (3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendinde” olarak değiştirilmiştir.

Bilindiği üzere 7524 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 16. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan “167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç]” ibaresi 1/11/2024 tarihinden geçerli olarak “167 nci maddesinin birinci fıkrası [(3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendi hariç]” şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik ile; Tebliğde söz konusu yasal değişikliğe paralel değişiklik yapılmıştır. Böylece Gümrük Kanununun söz konusu maddelerinde yer alan ulusal güvenlik amaçlı

eşyalar ile malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşyaların kapsamının KDV Kanunda yer alan istisna uygulamasından daha geniş olması, bu durumun söz konusu malların ithalatını teşvik edici ve yurt içi alımlarını caydırıcı mahiyette bulunması nedenleriyle ilgili eşyaların ithali ile yurt içi teslimlerindeki uygulama uyumlu hale getirilmiştir.

**9- Deprem bölgesinde genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler ile konutlarda KDV istisnasının usul ve esasları belirlendi:**

Tebliğin (II/E-12.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki 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*

.....”

Bilindiği üzere 7524 sayılı Kanunla KDV Kanuna eklenen geçici 45 inci madde ile 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşlar arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler ile aynı yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimlerinin 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiş, ayrıca bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen verginin indirim ve iadesine imkan sağlanmıştı.

Yapılan düzenleme ile; Söz konusu yasal düzenlemesinin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiş olup önemli bazı noktalar aşağıdaki gibidir.

**İstisnanın Kapsamı**

(i) 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

- ✓ İstisna, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına yönelik yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarını kapsamaktadır.
- ✓ Söz konusu taşınmazların yapımına ilişkin altyapı işleri, site içi yollar, istinat duvarı, perde duvarı, çevre duvarı ve benzerlerine ilişkin mal ve hizmet alımları da istisna kapsamında değerlendirilir.

- ✓ Çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, spor alanı ve benzerlerinin yapımına ilişkin mal ve hizmet alımları ise istisna kapsamında değerlendirilmez.
  - ✓ İstisna kapsamına giren taşınmazların mütemmimi niteliğindeki mutfak dolabı, sökölüp taşınamayacak olan banyo dolabı ve vestiyer, panel radyatör, kombi, duşakabin, küvet ve benzerleri istisna kapsamındadır. Mobilya, beyaz eşya, perde, avize, televizyon ve benzeri eşyalar ise istisna kapsamında değerlendirilmez.
- (ii) Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimi
- ✓ Konut niteliğinde olmayan iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi istisna kapsamında değildir.

İstisnanın Uygulanması:

- ✓ Kapsama giren inşaat ve konutlara ilişkin olarak genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında protokol düzenlenir.
- ✓ Yabancı devlet kurum ve kuruluşları taşınmazların inşasına ilişkin alınacak mal ve hizmet listesi ile konutlara ilişkin bilgileri içeren liste ile taşınmazların/konutların bulunduğu yer Defterdarlığına istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar.
- ✓ Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında yabancı devlet kurum ve kuruluşları tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir.

İstisnanın beyanı ve iade:

- ✓ İstisna kapsamında yer alan taşınmazların inşasına ilişkin mal teslim eden ve hizmet ifa edenler, KDV beyannamesinde 342 kod numaralı “Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Taşınmazların İnşasına İlişkin İstisna” satırı, istisna kapsamında yer alan konutları teslim edenler 343 kod numaralı “Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimine İlişkin İstisna” satırı aracılığıyla beyan ederler.
- ✓ İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde Tebliğde sayılan belgeler aranır.
- ✓ 50.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir.

**10- Tür değiştirme, devir ve bölünme işlemlerinde faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan sonraki döneme devreden KDV tutarlarının devralan şirkette indirilecek KDV olarak kullanılabilmesi için vergi incelemesi şartı getirilmesine yönelik yeni yasal düzenlemenin uygulanmasına ilişkin açıklamalar Tebliğe işlendi:**

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 ile aynı bölümün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere paragraflar eklenmiştir.

Bilindiği üzere 7524 sayılı Kanunla KDV Kanununun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinde 02.08.2024 tarihinden geçerli olarak yapılan değişiklikle Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesine göre gerçekleşen tür değiştirmelerde ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre gerçekleşen devir ve bölünmelerde, faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan söz konusu sonraki döneme devreden KDV tutarlarının devralan şirkette indirilecek KDV olarak kullanılabilmesi için, bu KDV'nin doğruluğuna ilişkin gerekli incelemenin Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılması ve inceleme sonucuna göre indirim hakkının kullanılabilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

Yapılan değişiklik ile, Tür değiştirmeler ile devir ve bölünmelerde bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan söz konusu sonraki döneme devreden KDV tutarlarının devralan şirkette indirilecek KDV olarak kullanılabilmesinin vergi incelemesi şartına bağlanmasına yönelik yasal düzenlenmenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi. Buna göre;

- 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.
- Örneğin 20/8/2024 tarihinde (B) A.Ş.ye devrolunan (A) Ltd. Şti. nin devreden 10.000.000 TL KDV tutarına ilişkin olarak vergi dairesi kayıtlarına 15/1/2025 tarihinde intikal eden vergi inceleme raporunda 7.000.000 TL tutarında devreden KDV'nin (B) A.Ş. tarafından indirim hesabına alınabilmesi uygun bulunmuştur. Bu durumda (B) A.Ş. tarafından bu tutar 2025/01 dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

#### **11- KDV iadelerinin vergi inceleme raporu ile yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlendi:**

Tebliğin (IV/A) bölümünün başlığı “A3. İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER” olarak değiştirilmiş ve aynı bölümden önce gelmek üzere başlıkları ile birlikte aşağıdaki bölümler eklenmiştir.

“A1. GENEL AÇIKLAMA

.....

A2. İADELERİ VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR

.....”

Bilindiği üzere 7524 sayılı Kanunla KDV Kanununun 36. maddesinde 01.09.2024 tarihinden geçerli olarak yapılan değişiklik ile iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu,



Bakanlığın çeşitli ölçütlere göre mükellef gruplarına farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağına mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Tebliğde eklenen bölümlerde söz konusu yasal düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre:

- Söz konusu yasal düzenleme sonrasında mükelleflerin KDV iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekmektedir birlikte, aynı Maddede verilen yetki uyarınca Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüştür. Buna göre KDV iade uygulamalarında bir değişikliğe gidilmemiş olup, Tebliğdeki hali hazırda mevcut usul ve esaslara göre yerine getirilmeye devam edilecek.
- Ancak, 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.
- Ayrıca 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.
- Aşağıda sayılan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilecek:
  - ✓ Vergi Kanununun (153/A) maddesi kapsamına giren (münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren) mükellefler,
  - ✓ 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 konusunda tespit bulunan mükellefler,
  - ✓ Haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler.
- İade talepleri vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilecek mükelleflere yönelik hususlar Tebliğde aşağıdaki alt bölüm başlıkları altında detaylı olarak açıklanmıştır:

- ✓ Olumsuz Rapor-Olumlu Rapor
- ✓ Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler
- ✓ Sahte belge düzenleyen veya kullananlar,
  - Sahte Belge Kavramı
  - Haklarında Sahte Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar
  - Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar
  - Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar
  - Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar
- ✓ Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullananlar
  - Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kavramı
  - Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanlar
  - Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar
  - Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanlar
  - Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar
- ✓ İşlemlerin Gerçekliğini İspat
- ✓ Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri
  - Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların İade Talepleri
  - Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Bulunanların İade Talepleri
- ✓ Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Tespiti Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri
  - Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanların İade Talepleri
  - Haklarında Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı Konusunda Tespit Bulunanların İade Talepleri
- ✓ İadeye Esas Diğer Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Olması
- ✓ Diğer Tespitler
  - Adresinde Bulunamama
  - Defter ve Belge İbraz Etmeme
  - Beyanname Vermeme
- ✓ Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanların Kanuni Temsilcileri, Ortakları, Ortak Oldukları veya Bunların Kurdukları veya Ortağı Oldukları Mükellefler ile Kanuni Temsilcisi Oldukları Mükellefler

- ✓ Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar
- Tebliğin diğer bölümlerinde, iade talepleri vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilecek mükelleflere ilişkin kaldırılan Özel Esaslar bölümüne yapılan atıflar değiştirildi.

**12- Tam istisna kapsamındaki iade talepleri, istisna işlemlerle ilgili yüklenilen KDV'lerin önceki dönemlerde indirilip indirilmediğine bakılmaksızın iadenin talep edildiği dönem beyannamesindeki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak sonuçlandırılacak:**

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.”*

Tebliğin değişiklik yapılan sözkousu bölümünde iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV'nin öncelikle indirim konusu yapması, indirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabileceğine yönelik düzenleme yer almaktadır.

Yapılan değişiklik ile; Tam istisna kapsamındaki iade talepleri, istisna işlemlerle ilgili yüklenilen KDV'lerin önceki dönemlerde indirilip indirilmediğine bakılmaksızın iadenin talep edildiği dönem beyannamesindeki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak sonuçlandırılacak

**13- Tebliğin Mevcut “Vergi İnceleme Raporu ile İade” ile “ÖZEL ESASLAR” bölümleri kaldırıldı.**

Tebliğin “Vergi İnceleme Raporu ile İade” başlıklı (IV/A-6.) bölümü ve “ÖZEL ESASLAR” başlıklı (IV/E) bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Kaldırılan söz konusu bölümlerde yer alan düzenlemeler, Tebliğe yeni eklenen ve yukarıda bahsedilen IV/A1 ve A2 bölümlerinde değiştirilerek düzenlenmiştir.

**14- KDV İadelerinde İndirimli Teminat Uygulaması Sisteminde (İTUS) uygulamasında kapsama giren mükelleflerin belirlenmesinde bilanço hadleri yeniden belirlendi**

Tebliğin (IV/B-1.2.2.) bölümünde yer alan “40.000.000 TL” ibaresi “100.000.000 TL”, “10.000.000 TL” ibaresi “25.000.000 TL”, “20.000.000 TL” ibaresi “50.000.000 TL”, “50.000.000 TL” ibaresi “125.000.000 TL” olarak değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik ile; KDV İadelerinde İndirimli Teminat Uygulaması Sisteminde (İTUS) İTUS Sertifikası kapsamına giren mükelleflerin belirlenmesinde diğer iade hakkı doğuran

işlemler bakımından başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az;

- Aktif toplamı (40.000.000 TL) 100.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamı (10.000.000 TL) 25.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarı (20.000.000 TL) 50.000.000 TL,
- Net satışları (50.000.000 TL) 125.000.000 TL.

Olarak yeniden belirlendi. Eski tutarlar parantez içinde gösterilmiştir.

**15- KDV İadelerinde Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) uygulamasında kapsama giren mükelleflerin belirlenmesinde bilanço hadleri yeniden belirlendi:**

Tebliğin (IV/C-1.) bölümünde yer alan “200.000.000 TL” ibaresi “500.000.000 TL”, “50.000.000 TL” ibaresi “125.000.000 TL”, “100.000.000 TL” ibaresi “250.000.000 TL”, “250.000.000 TL” ibaresi “625.000.000 TL” olarak değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik ile; Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) uygulamasında kapsama giren mükelleflerin belirlenmesinde Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az;

- Aktif toplamı (200.000.000 TL) 500.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamı (50.000.000 TL) 125.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarı (100.000.000 TL) 250.000.000 TL,
- Net satışları (250.000.000 TL) 625.000.000 TL,

olarak yeniden belirlendi. Eski tutarlar parantez içinde gösterilmiştir.

**Dr. Mustafa Bulut**  
**Yeminli Mali Müşavir**