

**KATMA DEĞER VERGİSİNİN BAZI UYGULAMALARINDA
MÜKELLEF LEHİNE DEĞİŞİKLİKLER YAPILDI**

Katma değer vergisi uygulamasına ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler özet halinde aşağıda yer almaktadır. **(15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı R. Gazete'de yayınlanan 23 seri No'lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan değişiklikler)**

Özet;

-Geç gelen faturalardaki KDV indirim konusu yapılabilir. KDV indiriminde takvim yılı sınırı takip eden takvim yılı sonuna kadar uzatılmıştır. Örneğin 2018 tarihli bir faturadaki KDV tutarı 2019 yılı kayıtlarında gösterilmek kaydı ile dönem KDV beyannamesinde indirimi konusu yapılabilir.

- Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunması halinde, ihracatçıdan ayrıca bilgi yazısı alınmayacaktır.

- Kısmi istisna kapsamında olan bazı teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenen KDV'nin indirimine imkân sağlanmıştır. Genel olarak yardım ve bağışlar için yüklenen KDV ile gümrük sahasında alınan bazı hizmetlere ait KDV tutarları indirim konusu yapılabilir.

-Teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen oyun yazılımlarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

-KDV iadelerinde, süreler belirlenmiş, uygulamaya ilişkin başvuru şartları getirilmiş, indirimli oranda KDV iade taleplerinde düzeltme beyanı imkânı getirilmiştir.

- Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV 'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde **indirim konusu** yapılmasına imkân sağlanmıştır.

- Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin **alıcı tarafından ödenmeyen KDV indirim** konusu yapılamayacaktır.

Yapılan düzenlemelerin **yürürlük tarihi**, tebliğin yayım tarihi olan **15.02.2019** tarihidir.

1. Vergi İndirim Hakkı Takip Eden Yıl Sonuna Kadar Kullanılabilecek

KDV Kanunu'nun 29/3. maddesinde yapılan değişiklikle, 01.01.2019 tarihinden itibaren vergi indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hüküm altına alınmıştır.

Bu değişiklik uyarınca;

- Kısmı tevkiyat uygulayarak 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen vergi satıcı tarafından takvim yılını takip eden takvim yılı aşmamak kaydıyla defterlere kayıt edildiği dönemde indirim yapılabilecektir.
- İhraç kayıtlı teslim edilen malın ihracı gerçekleşmesi halinde imalatçıya ödenen KDV'nin de işlemin gerçekleştiği yılı takip eden yılı aşmamak kaydıyla defterlere kayıt edildiği dönemde indirim yapılabilecektir.

“**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.

- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin: (III/C-1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“7104 sayılı Kanun'un 8.'inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanun'un 29.'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu 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 bulduğu 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.”

“**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.”

2. İhraç Kaydıyla Teslimlerden Doğan İadelerde İhracatçıdan Onaylı Yazı Alınması

İhraç kaydıyla teslimlerden doğan iadelerde aranılacak belgeler arasında yer alan olan “İhracatçı firmadan alınan onaylı yazı”, sadece gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgisine ilişkin kayıt bulunmaması halinde alınacaktır.

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

3. Kısmi istisna kapsamında olan bazı teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenen KDV'nin indirimine imkân sağlanmıştır.

Bilindiği gibi indirilemeyecek vergi konusunun düzenlendiği KDV Kanunu 30 maddesinin “a” bendinde yapılan düzenleme sonucu yüklenilen vergilerden aşağıda sayılanların 01.01.2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılabileceği belirtilmişti.

KDV kanununun 17 maddesinde düzenlenmesi yapılan Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalardan

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

17/2-c maddesindeki, Türkiye’de bulunan diplomatik misyonlar ile yabancı hayır ve yardım kurumlarının bağışlayacağı malları alımı,

17/2-d maddesindeki, tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projeleri kapsamında verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanmasına ilişkin teslimler,

Diğer İstisnalardan

17/4-1 maddesindeki serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri,

17/4-ö maddesindeki gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri, eklenmiştir.

Bu düzenlemelere paralel olarak KDV uygulama tebliğinde değişiklikler yapılmıştır buna göre;

Eğitim öğretim yurt hizmetlerinde bedelsiz verilen veya kısmı burslu verilen hizmetler için yüklenen vergi indirim konusu yapılabilecek ancak iadeye konu edilmeyecektir. Yine gıda bankacılığı kapsamında yapılan (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışlarının) teslimden dolayı yüklenen vergiler indirim yapılabilecek ancak iadeye konu edilmeyecektir.

Yine aynı kapsamda tescilli taşınmaz kültür varlığına ait rölöve, restorasyon ve restitüsyon projeleri ile proje kapsamındaki işlerde kullanılacak malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen KDV indirimi yapılabilecektir.

İthalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için 01.01.2019 tarihinden itibaren verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin yüklenen KDV indirilebilir, ancak iadeye konu edilmeyecektir.

4. Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yazılımlarda KDV İstisnası

KDV Kanunu'nun Geçici 20. maddesinde düzenlenen, teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri yazılımlara ilişkin teslimler istisna kapsamında olup, 01.01.2019 tarihinden itibaren **oyun yazılımlarının teslimi de** istisnaya eklenmiştir. Ayrıca söz konusu istisnalara ilişkin olarak yüklenen KDV'nin 01.01.2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılabilecektir. Ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmeyecektir.

5. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan İade Taleplerinde Düzeltme Beyannamesi Verilmesi

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

Yapılan düzenlemeye göre mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerini, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin düzeltme beyannamesinde göstermek ve **en geç izleyen yıl sonuna kadar verecekleri form dilekçe ile** talep edebileceklerdir. Bu sürelere uygun olarak YMM raporuyla talep edilen iadelerde, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde YMM raporu

ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi öncelikli olarak incelemeye sevk edilecektir.

Bu sürenin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesinin mümkün değildir.

Ancak, tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesinin mümkün olduğu açıklanmakta ve aşağıdaki örnekler verilmektedir.

Örnek 1: (Y) Gıda A.Ş. 2019 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15.11.2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebine ilişkin yüklenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yüklenilen KDV listesini 15.07.2021 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.

6. Tam İstisnalardan Doğan KDV İadelerinin İki Takvim Yılı İçinde Talep Edilebilmesi

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

Bu düzenlemeye ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/C-3.) bölümünde ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan değişiklikte, iade talebinde bulunacak mükelleflerin istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmalarının ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talebinde bulunacaktır. YMM raporuyla talep edilen iadelerde, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde YMM raporunun ibrazının zorunludur. Bu süre içinde YMM raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi incelemeye sevk edilecektir. Konuya ilişkin olarak tebliğiyle aşağıdaki örnekler verilmiştir.

Örnek 1: (T) Makine A.Ş. 2019/Şubat döneminde YTB sahibi firmaya sattığı makinelerle ilgili olarak KDV beyannamesinde “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 308 kodlu satırda istisnayı ve bu teslimle ilgili yüklenimini beyan etmiştir. İade talebi için bu beyan tek başına yeterli değildir. Mükellefin iade talebinin geçerlik kazanması için en geç 31.12.2021 tarihine kadar standart iade talep dilekçesi ve istisnaya ilişkin diğer belgelerin ibrazı zorunludur.

Örnek 2: (Z) Ltd. Şti., 15 Ocak 2019 tarihinde gümrük çıkış beyannamesi kapanan bir ihracat işlemini Ocak/2019 KDV beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 301 kodlu satırda beyan etmiş, ancak yüklenilen KDV bölümünü boş bırakarak ihracata ilişkin yüklendiği KDV’yi indirim yoluyla gidermeyi tercih etmiştir. (Z) Ltd. Şti.’nin bu ihracat işlemine ilişkin iade talep edebilmesi için en geç 31.12.2021 tarihine kadar Ocak/2019 KDV beyannamesinde düzeltme yaparak yüklenilen KDV’yi beyan etmesi ve aynı süre içerisinde standart iade talep dilekçesiyle Tebliğin (II/A-1.1.4.) bölümünde sayılan belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir.

7. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

KDV Kanun’un 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 beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte diğer belgelerle 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 yine zorunludur.

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.

8. Değersiz Alacaklara İlişkin Satıcı Tarafından Beyan Edilen KDV’nin İndirim Konusu Yapılması

KDV Kanunu’nun 30/e maddesinde yapılan düzenleme ile Vergi Usul Kanunu’nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV’nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu amaçla KDV uygulamaları tebliğin ilgili bölümüne eklenen paragrafla, değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV’nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden, mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV’nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Matrah” kulakçığında “Diğer İşlemler” tablosunda 505 kod numaralı “VUK 322. m. Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV” satırında beyan edileceği belirlenmiştir.



Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, aynı tutarın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu,

Aynı beyannamede değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki formun doldurulacaktır.

SAYGILARIMIZLA,...