

Tarih : 22.02.2019
Sayı : 2019-35
Konu : KDV İndirimi İle İlgili Yapılan Önemli Değişiklikler

KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (23 No.lu) 15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nde yapılan değişikliğe göre;

- 7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 29 ve 30’uncu maddelerinde yapılan düzenlemeler paralelinde, KDV Genel Uygulama Tebliğinde KDV indirimlerinin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde kullanılabileceğine ilişkin önemli belirlemeler yapılmıştır.
- Kısmi İstisna kapsamında olan ve aşağıda belirtilen bazı teslim ve hizmetlerde; düzenleme öncesi teslim ve hizmetlere ilişkin yüklenilen KDV’lerin indirimi kabul edilmezken, değişiklik sonrasında indirimi mümkün hale gelmiştir.

Değişikliklere ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda yapılmaktadır.

1- İndirim Hakkı, Vergiyi Doğuran Olayın Vuku Bulduğu Takvim Yılını Takip Eden Yıl İçinde Kullanılabilecek:

7104 sayılı Kanunun 8’ inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir.

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 yapılabilecektir.

Bu hükme göre, 2018 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2018 yılında gerçekleştiren) ait belgelerin 2019 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 1 : 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 2 : 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- Değersiz Alacak Olarak Yazılan KDV'nin İndirim Konusu Yapılması:

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

Yapılan bu düzenlemeye göre; 01.01.2019 tarihinden itibaren 213 sayılı Kanunun 322. maddesine göre **değersiz hale gelen alacaklara** ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir.

Böylelikle; değersiz hale geldiği için şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan değersiz alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme döneminde gelir olarak dikkate alınması şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

Buna göre indirim konusu yapılacak KDV'nin; 1 No.lu KDV Beyannamesinin "**İndirimler**" tablosunda **111 kod** numaralı "**Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV**" satırı kullanılarak indirim konusu yapılacak ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki formun ayrıca doldurulması gerekecektir.

3- Daha Önce İndirim Konusu Yapılan Ancak Satıcıya Ödenmediği İçin, Satıcı Tarafından Değersiz Alacak Olarak Değerlendirilerek İndirim Hesaplarına Alınan KDV'nin Zarar Yazıldığı Dönemde Alıcı Tarafından İndirim Hesaplarından Çıkarılması Gerekmetedir:

Kanunun (30/e) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Matrah” kulakçığında “Diğer İşlemler” tablosunda 505 kod numaralı “VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV” satırı aracılığıyla beyan edilecektir.

4- Kanunun 11/1-c Maddesi Kapsamında İhraç Kaydıyla Satılan Ancak Süresi İçinde İhraç Edilemeyen Mallara İlişkin KDV’nin İndirim Konusu Yapılması:

Tebliğin ihraç kayıtlı satışlara ilişkin ihracatın süresi içinde gerçekleşmemesi durumunda yapılacak işlemlere ilişkin açıklamalara yer verilen “İhracatın Gerçekleşmemesi” başlıklı (II/A-8.7.) bölümünün dördüncü ve altıncı paragraflarında yer alan “takvim yılı” ibareleri, “takvim yılını takip eden takvim yılı” şeklinde, aynı bölümde yer alan örnekler ise aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Örnek: İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV’yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV’sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV’yi Ocak 2019 dönemi veya 2020 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.

(B) firmasının daha sonra yurtdışı bağlantılarını yeniden kurup KDV’sini ödediği bu malları ihraç etmesi durumunda da ödenen KDV’nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde iadesi mümkündür.

Örnek: (B) firması tarafından Eylül 2018 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (Z) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (Z) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine (B) firması 15/1/2019 tarihinde vergi dairesine Eylül 2018 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV’yi gecikme zammıyla ödemiştir. Ödeme sırasında vergi dairesinin yaptığı sorgulamada (B) firmasının imalatçı vasfını taşımadığı ortaya çıkmıştır.

Sonrasında (B) firması vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (Z) firmasına rücu etmiş, (Z) firması da KDV ödemedi satın aldığı ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV’sini Ocak 2019 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda, yurtiçi teslim niteliğindeki işlemle ilgili (Z) firmasının, (B) firmasına ödediği KDV’yi en geç 2019 takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması gerekmektedir.

5- Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında İhraç Kaydıyla Satılan Malların Süresi İçinde İhraç Edilememesi Halinde KDV İndirimi:

Tebliğin “İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılmaması” başlıklı (II/A-9.6.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“...Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde (ancak her hâlükârda bu vergilendirme dönemini içerisine alan **takvim yılını takip eden takvim yılı** aşılmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir...”

6- Sonradan Düzenlenen Veya Temin Edilen Belgelere Göre KDV İndirimi:

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “Sonradan Düzenlenen Veya Temin Edilen Belgeler” başlıklı (III/B-3.1.3.4.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“...Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesine göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu **takvim yılını takip eden takvim yılı** aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu **takvim yılını takip eden takvim yılı** içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir...”

7- İndirimin Belgelendirilmesi:

Tebliğin “İndirimin Belgelendirilmesi” başlıklı (III/C-5.) bölümünün (b) alt bendinde yer alan “takvim yılı” ibareleri “**takvim yılını takip eden takvim yılı**” olarak değiştirilmiştir.

8- Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade:

Tebliğin “Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade” başlıklı (IV/D-2.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“...3065 sayılı Kanunun 29 ve 34’üncü maddeleri gereğince KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için;

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu **takvim yılını takip eden takvim yılı** aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir...”

9- Bazı Kısmi İstisnalar Kapsamında Teslim Edilen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'ler İndirim Konusu Yapılabilecektir:

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

Böylelikle, daha önceden kısmi istisna kapsamında olduklarından dolayı, aşağıda tek tek belirtilen teslim ve hizmetlerin yükleniminde yer alan KDV tutarlarının indirimi mümkün değilken 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, indirimleri mümkün hale gelmiş olup, yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen tutarların ise eskiden olduğu gibi iadeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, aşağıda belirtilen kısmi istisnalar kapsamında yer alan teslim ve hizmetlere ilişkin yüklenilen KDV tutarları 01.01.2019 tarihiden itibaren indirim konusu edilebilecektir:

- **(17/2-b)** 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,
- **(17/2-c)** Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

- **(17/2-d)** 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgarî standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

- **(17/4-c)** Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa

göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

- (17/4-ı) Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri,
- (17/4-ö) 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,

10- Gümrük Antrepoları Ve Geçici Depolama Yerleri İle Gümrük Hizmetlerinin Verildiği Gümrüklü Sahalarda Vergisiz Satış Yapılan İşyerlerinin Ve Bu İşyerlerine Ait Depo Ve Ardiye Gibi Bağımsız Birimlerin Kiralanmasında Yüklenilen KDV'lerin İndirimi Kabul Edilmeyecek:

(II/F-4.14.) bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş olup, buna göre vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanmasına ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

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

11- Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetlere İlişkin Yüklenilen KDV İndirilebilecek:

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

*“Örnek 3: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yönetici şirket olarak faaliyette bulunacak olan (D) Bilim ve Teknoloji A.Ş. tarafından yapılacak teslim ve hizmetler genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacak, ancak, bu Şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunması durumunda bu faaliyetleri neticesinde üreteceği sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, **oyun**, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinde Kanunun geçici 20/1inci maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanacaktır...”*

Buna göre; Şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunması durumunda bu faaliyetleri neticesinde üreteceği **oyun** yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinde Kanunun Geçici 20/1'inci maddesine göre istisna uygulanabilecektir.

“...Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, **oyun programları**, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez...”

Buna göre daha önceden istisna kapsamında olmadığı belirtilen **oyun programları**, ilgili bölümünden çıkarılmak ve Örnek-3’e ilave edilmek suretiyle istisna kapsamına alınmış olmaktadır.

01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, daha önceden bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV’lerin indirilemeyeceği hususundaki paragraf kaldırılarak yerine **indirilebileceği ancak iade edilemeyeceği yönünde** aşağıdaki şekilde düzenleme yapılmıştır.

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

Saygılarımızla.

BOĞAZİÇİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.