

KDV İNDİRİMİ VE KDV İADESİ TALEPLERİNDE İADENİN TALEP EDİLME SÜRELERİNDE DEĞİŞİKLİKLER YAPILMIŞTIR

A. GİRİŞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı 15.02.2019 tarihinde 30687 sayılı Resmi Gazete 'de 23 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlamıştır. Anılan Tebliğ ile 7104 sayılı Kanun ile KDV Kanununda değişiklik yapılan hususlara açıklamalar yapılmış olup özetle; KDV'nin indiriminde önemli değişiklikler yapılırken, KDV iadesine yönelik iade talep sürelerinde kısıtlamalara gidildiği görülmektedir. Bu sirkülerimizde hemen hemen tamamı 01.01.2019 tarihinden sonra yürürlüğe giren yeni düzenlemelere değinilmiştir.

B. ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEĞİ SÜRE BİR YIL UZATILMIŞTIR

KDV Kanunun 29. maddesinde yapılan değişiklikle ödenen KDV'nin indiriminde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılının aşılmaması şartı değiştirilerek, ödenen KDV'nin indiriminde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının sonuna kadar indirim hakkı tanınmıştır.

Buna göre Ocak/2018 döneminde gerçekleşen mal veya hizmet teslimine ait faturanın KDV'si kanuni defterlere kaydedildiği ayda (en geç Aralık/2019 tarihine kadar) indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan ihraç kayıtlı teslimlerde ihracatın gerçekleşmemesi sonucu satıcıya ödenen KDV'nin indiriminde KDV'nin ödendiği takvim yılı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yıl olarak kabul edilecek olup bu durumda Ekim ayından sonraki ihraç kayıtlı teslimlerde ihracatın gerçekleşmemesi nedeniyle ihracatçı tarafından imalatçıya ödenen KDV bir sonraki yıla sarkacağından indirim hakkı bir yıl daha uzamış olacaktır. Ancak ihraç kayıtlı teslimlerde ihracat şartının gerçekleşmemesi sonucu satıcıya ödenen KDV'nin indirim konusu yapılmasında, ihraç kayıtlı mal teslim eden satıcının ihraç kayıtlı mal teslimi yapabilecek nitelikte olmaması nedeniyle daha sonradan ödenen KDV'nin indiriminde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yıl, ihraç kayıtlı satış faturasının düzenlendiği yıl olarak kabul edilmektedir.

Bilindiği gibi; ticari ve zirai kazancın beyanında tahakkuk ve dönemsellik ilkesi geçerli olup giderlerin vergilendirilebilir gelirin beyan edildiği döneme ilişkin kazançtan indirilmesi esastır. Ancak bazı durumlarda önceki döneme ilişkin olan gider belgesinin defterlere kaydedildiği dönemde gider yazılması mümkün olmayabilir. Bu durum da indirilemeyecek KDV'nin düzenlendiği KDVK 30/d maddesi açısından duraksama yaratabilir. Aynı şekilde 213 sayılı Vergi Usul Kanunun Kayıt Nizamı başlıklı bölümünde belgelerin kanuni defterlere kaydedileceği zaman belli edilmiş olup bu usule aykırı fiiller için aynı Kanunu 352 maddesine göre I. derece usulsüzlük cezası düzenlenmesi gerektiği açıktır.

Örneğin; Kasım/2018 dönemine ait danışmanlık faturası mükellefe Nisan/2019 döneminde ulaşmıştır. 2018 hesap dönemine ait olduğu ve bu döneme ilişkin kurum kazancından indirilmesinde şüphe olmayan faturanın kaydı Nisan/2019 dönemine önceki dönem gider ve zararları hesabına alınmış ve KDV'si de bu dönemde indirim konusu yapılmıştır. Bu fatura kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi süresi sonuna kadar mükellefe ulaşmış ise anılan faturaya ait gider kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde diğer indirim olarak gösterilmek suretiyle dönem kazancından indirilebilecektir. Ancak, belgenin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden sonra mükellefe ulaşması durumunda anılan fatura 2019 yılına ilişkin kurum kazancının hesabında gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Önceki döneme ait gider ve zararlar 2019 yılı geçici vergi ve kurumlar vergisi



beyanında kazanca ilave edilecek unsur olarak (KKEG) dikkate alınacağı tabiidir. Tebliğin 8. maddesinde yapılan açıklamaya göre bu durumda dahi olsa bu faturaya ait KDV'nin indirim konusu yapılabileceği yönündedir.

C. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERE İLİŞKİN İADELERDE ARANAN BELGELER

İhraç kayıtlı mal teslimlerinde doğan KDV iadesi işlemlerinde aranan ve ibrazı gereken; ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı, sadece gümrük çıkış beyannamesinde imalatçının unvanının belirtilmediği durumlarda talep edilecektir. Gümrük çıkış beyannamesinde ihraç kaydıyla mal teslim eden ihracatçının unvanının yazılı olması durumunda bu belge talep edilmeyecektir.

D. KİSMİ İSTİSNALARDA İNDİRİM HAKKI TANINAN İSTİSNALARIN KAPSAMI GENİŞLETİLDİ

Daha önce KDV Kanunun (17/4-c), (17/4-r) (kısmi olarak), (17/4-t), geçici 10 (kısmi olarak), geçici 12, geçici 23, geçici 24, geçici 32 nci maddeleri uyarınca, vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilirken. 7104 sayılı Kanunla KDVK'nin (17/2-b), (17/2-c), (17/2-d), (17/4-ı) ve (17/4-ö) bentlerinde belirtilen kısmi istisnalara ilişkin yüklenilen KDV'de indirim konusu yapılabilecek ancak yüklenilen KDV mükellefe iade edilmeyecektir.

01.01.2019 tarihinden önce indirim hakkı tanınmayan ve bu işlemlere ait yüklenen KDV ilave edilecek KDV satırı vasıtasıyla gider yazılması gereken aşağıdaki işlemler 01.01.2019 tarihinden sonra indirim hakkı tanınan kısmi istisnalar grubuna dahil edilmiştir.

(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.

(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.

(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,

KDVK geçici 20. Madde kapsamında verilen ve KDV'den istisna tutulan Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde verilen teslim ve hizmetlere oyun yazılım ve

oyun programı hizmetleri de KDV'den istisna hale getirilmiştir. Geçici 20. madde kapsamında verilen hizmetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz.

E. DEĞERSİZ ALACAKLARA AİT KDV İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK

7104 sayılı Kanun ile 3065 sayılı KDV Kanunun 29 ve 30 maddelerinde değişiklik yapılarak 01.01.2019 tarihinden itibaren 213 sayılı VUK'nın 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ait KDV'nin indirimi, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ise indirimden çıkartılması düzenlemesi yapılmıştır.

Buna göre alacaklı KDV mükellefi açısından bakıldığında 01.01.2019 tarihinden sonra VUK 322. maddesine uygun şekilde değersiz hale gelen alacağı için daha önce bu alacak için hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın değersiz hale geldiği dönemde indirim konusu yapabilecektir. Söz konusu alacak için daha önce şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmış ve alacağın KDV dahil tutarının tamamı gider kaydedilmiş ise bu alacağın değersiz hale geldiği dönemde daha önce gider kaydedilen KDV gelir kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Bu şekilde indirim konusu yapılacak KDV, 1 No.lu KDV Beyannamesinde "İndirimler" kulakçığı "İndirimler" tablosundaki 111 kodlu "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırına kaydedilecek ve borçluya ait bilgiler beyanname ekindeki ilgili kulakçığa yazılacaktır.

Borçlu KDV mükellefi ise daha önce kendisine düzenlene faturaya istinaden kanuni defterine kaydedip indirim konusu yaptığı ancak alıcıya ödenmeyecek olan borcuna ait (vazgeçilen alacak) KDV'i indirimden çıkartacaktır. Bunun için alacağın değersiz hale geldiği dönemde değersiz hale gelen alacak (kendisi için ödenmeyecek olan borç) tutarına isabet eden KDV'yi 1 No.lu KDV Beyannamesinde "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda "505 VUK 322. Madde Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edip indirimden çıkartmış olacaktır.

Örneğin; Satıcı (A) %18 KDV dahil 118.000,00 TL tutarındaki mali/hizmeti 01.02.2017 tarihinde Alıcı (B)'ye teslim/ifa etmiştir. Alıcı (B) söz konusu bedelin 50.000,00 TL'sini ödemiş bakiye kalan 68.000,00 TL'yi ödemiştir. Satıcı (A) söz konusu alacağı için 2017 yılında icra takibi başlatmış olup anılan alacağın tamamına için 31.12.2017 tarihinde şüpheli ticari alacak karşılığı ayırarak gider kaydetmiştir. Alıcı (B) 15.02.2019 tarihinde konkordato ilan etmiştir. 25.02.2019 tarihinde yapılan görüşme ve anlaşmalar sonucunda teminatsız alacakların %50 oranında ödeneceği, bakiye kalan kısımların ise ödenemeyeceği hususunda mutabakata varılmıştır. Bu duruma göre Satıcı (A)'nın, Alıcı (B)'den olan 68.000,00 TL alacağının 34.000,00 TL'si değersiz alacak haline dönüşmüştür. Satıcı (A) Şubat/2019 döneminde değersiz hale gelen 34.000,00 TL alacağına ait $(34.000/1,18 \times 0,18) = 5.186,44$ TL KDV'yi gelir yazmak suretiyle Şubat/2019 döneminde indirim konusu yapabilecektir. Alıcı (B)'de vazgeçilen alacak haline dönüşen 34.000,00 TL'ye ait 5.186,44 TL KDV'yi hesaplana KDV'ye dahil edecek ve indirimden çıkartmak suretiyle gider yazacaktır. Satıcı (A), Alıcı (B)'den tahsil edeceği ve daha önce karşılık ayırarak gider yazdığı 34.000,00 TL'yi ise tahsil tarihinde konusu kalmayan karşılık olarak gelir kaydedilecektir.

Yukarıdaki örneğimizde Satıcı (A) söz konusu alacak için şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmamış olsaydı, alacağın değersiz alacak haline dönüştüğü 25.02.2019 tarihinde 34.000,00 TL tutarındaki alacağın 28.813,56 TL'sini gider, 5.186,44 TL'sini de KDV indirimi yapmak suretiyle itfa edecekti.

Alacağın değersiz hale geldiği bazı durumlarda borçlunun iflas veya sair sebeplerle karşı düzeltmeyi yapmaması/yapamaması durumunda alacaklının indirim hakkını kullanıp kullanamayacağı konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Böyle bir durumda alacaklı KDV mükellefinin indirim konusu yaptığı KDV, borçlu KDV mükellefine ait KDV beyannamesiyle örtüşmeyecektir. Bu durum da alacaklı KDV mükellefi açısından yeni sorunların ve uyuşmazlıkların doğmasına sebebiyet vereceği düşüncesindeyiz.

Diğer taraftan alacağa ait KDV'nin farklı bir hesapta takip edilmesi ve değersiz hale gelen alacağın daha önce yapılan tahsilatlar nedeniyle KDV içermemesi durumunda, KDV indiriminden söz etmek mümkün olmayacaktır. Satıcı açısından indirim konusu yapılmayan KDV alıcı açısından da hesaplama konusu yapılmayacağı tabiidir.

F. KDV İADESİ GEREKTİREN DURUMLARDA KDV İADESİNİN TALEP EDİLEBİLECEĞİ SÜRELER

2019 ve izleyen yıllarda KDV iadesi gerektiren işlemlerde iade talep edilebilecek süreler yeniden düzenlenmiştir.

1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

Yeni düzenlemeye göre, Kanunun 29. maddesine istisnaden indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade talepleri en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği takvim yılını takip eden Ocak-Kasım dönemlerine ilişkin KDV beyannamelerinden herhangi birinde iade talep etmeleri ve iadeye ilişkin standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

2. Tam İstisna Kapsamındaki İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

Yeni düzenlemeye göre, Kanunun 32. maddesi ile geçici maddelerde yer alan tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin iade talebinde bulunacak mükelleflerin, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

3. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

Yeni düzenlemeye göre, Kanunun 9. maddesi kapsamındaki kısmi tevkifat uygulanan işlemlerine ilişkin iade taleplerini, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) 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 zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

Her türlü iade talebinde iade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkün olacaktır.

Bilginize sunulur.