



## Özet Bülten

Tarih : 22.03.2017

Sayı : 2017/18

### Değerli Müşterimiz,

Son günlerde mevzuatımızda meydana gelen gelişmeleri özetle bilgilerinize sunuyoruz.

### 1. KOBİ Birleşmelerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Yönelik Düzenleme;

Kurumlar Vergisi Kanununa göre; KOBİ birleşmesinde indirimli KV uygulamasına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler aşağıdaki şekildedir: (6770 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle, K.V.K'nun 32/A maddesinde yapılan düzenleme)

**KOBİ tanımı:** Yönetmelikte küçük ve orta büyüklükte işletme; **250** kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya net aktif toplamından herhangi biri **40** milyon Türk Lirasını aşmayan ve anılan yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

1

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/5 maddesinin uygulanması bakımından; küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ); birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde **250** kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir.

Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde **250** kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildireleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

**Örnek:** (A) Ltd. Şti. 2016 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirelerine göre on iki aylık dönem boyunca toplam 2.892 çalışan bildiriminde bulunmuştur. Ayrıca 31/12/2016 tarihli bilançosunun aktif toplamı 45.000.000.- TL olup 2016 hesap dönemine ait gelir tablosuna göre net satış hasılatı 34.000.000.-TL'dir.

(A) Ltd. Şti.'nin 2016 hesap dönemine ilişkin yıllık ortalama çalışan sayısı  $(2.892/12 = 241)$  250'nin altında olduğundan ve bu dönemin sonunda çıkarılan bilançosunun aktif toplamı her ne kadar kırk milyon Türk Lirasının üzerinde olsa da yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirasını aşmadığından, 2017 yılında gerçekleştirilecek birleşmeler açısından (A) Ltd. Şti. Kanununun 32/5 maddesinin uygulanmasında KOBİ niteliğini haiz bulunmaktadır.

Bir kurum, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, bir önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışları ve net aktif toplamının her ikisi de kırk milyon TL'den fazla ise KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**a) KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları;**

Kanununun 32/5 nci maddesinin hükümleri kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

-Birleşmenin, Kanununun 19/1 uncu maddesinde yer alan devir şartlarını taşıması,

-Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,

-Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması şarttır.

2

**b) Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması;**

Kanununun 32/5 nci maddesi kapsamında, şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

**Örnek:** 01.08.2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanununun 19/1 inci maddesi kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

-(A) Ltd. Şti.'nin 01.01.2017-01.08.2017 kıst döneminde ve

-(B) A.Ş.'nin de;

-01.01.2017-31.12.2017 hesap döneminde,

-01.01.2018-31.12.2018 hesap döneminde,

-01.01.2019-31.12.2019 hesap döneminde,

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32/5 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, **üretim faaliyetleri dışında** elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak **uygulanmayacaktır**.

Kanunun 32/5 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkân verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da söz konusu madde kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

3

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, Bakanlar Kurulu 6770 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen beşinci fıkranın kendisine verdiği **yetkiyi henüz kullanmış değildir**.

## **2. Yurt Dışından Temin Edilen Türk Lirası Cinsinden Kredilere KKDF Oranı Düşürülmüştür.**

Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi Hakkında 2017/9973 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı" ile yurt dışından Türk Lirası (TL) cinsinden kullanılan kredilerde Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) kesintisi oranı yeniden belirlenmiştir.

Anılan Karar uyarınca; Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları TL kredilerde (fiduciary işlemler hariç) KKDF kesintisi oranı:

- Ortalama vadesi 1 yıla kadar olan krediler için %1'e,
- Ortalama vadesi 1 yıl ve üzeri olanlarda %0'a indirilmiştir.

Değişiklik öncesinde Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları TL kredilerde KKDF kesintisi oranı, kredi vadesine bakılmaksızın, "tahakkuk ettirilen faiz tutarı üzerinden %3" olarak uygulanmaktaydı.

Yukarıda belirtilen Karar sonrasında da, yurt dışından temin edilen TL kredilerde KKDF kesintisi, tahakkuk ettirilen faiz tutarı üzerinden uygulanmaya devam edecektir.

Söz konusu oranlar **15.03.2017** tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

### **3. KDV İadesi YMM Tasdik Raporlarının 6 Aylık Süre İçerisinde Verilmemesi veya KDV İadesi ile ilgili Diğer Eksikliklerin Tamamlanmaması, İncelemeye Maruz Kalınmasına Yol Açabilir, Bu Nedenle Mükelleflerin Özenli ve Süratli Olmasında Yarar Bulunmaktadır;**

Bilindiği üzere;

- KDV istisnası kapsamındaki işlemlerin yapılmasından,
- İndirimli oranda mal veya hizmet verilmesinden,
- KDV tevkifatına uğranılmasından veya
- İadeye konu olabilecek sair işlemlerden,

kaynaklanan KDV iade hakları, **NAKDEN veya MAHSUBEN** kullanılabilir.

Bu hakların kullanılabilmesi için iadenin türüne, nakden mi mahsuben mi alındığına göre değişen bilgi ve belgelerin vergi dairesine verilmesi veya internet üzerinden gönderilmesi gerekmektedir.

Söz konusu bilgi ve belgelerin neler olduğu, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde belirtilmiştir.

Bu belgelerden biri de iadenin niteliğine göre bazen zorunlu, bazen mükellefin tercihine bağlı olarak hazırlatılan **KDV iadesi YMM tasdik raporlarıdır.**

**a) KDV İadesi YMM Tasdik Raporunun 6 Aylık Süre İçinde Verilmemesi İncelemeye Maruz Kalınmasına Yol Açabilir;**

YMM tasdik raporu düzenlemek, çok zahmetli ve zaman alan bir iştir. Bu nedenle rapor hazırlığı uzun sürebilmektedir.

Mükellefler raporun tamamlanmasını beklemeden KDV iadelerini almak veya mahsup taleplerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla teminat vermeyi ve verdikleri teminatı YMM tasdik raporuyla çözmeyi tercih etmektedirler.

KDV iadesinin teminatla ve YMM tasdik raporu sağlayarak teminatın çözüleceği vaadi ile **nakden alındığı veya mahsup** yaptırıldığı hallerde, YMM KDV İADEŞİ TASDİK RAPORUNUN NAKDEN İADENİN ALINDIĞI VEYA MAHSUBUN YAPILDIĞI TARİHTEN İTİBAREN **6 AY İÇİNDE VERGİ DAİRESİNE TESLİMİ ZORUNLUDUR.**

Bu zorunluluk sadece teminat verilerek alınan nakit iadelerde değil, YMM tasdik raporu gerektiren ve teminat verilerek yaptırılan **KDV mahsuplarında da** geçerlidir.

Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 01.07.2015 tarihli özelgede, teminat karşılığında yaptırılan mahsup işlemine ilişkin, YMM tasdik raporunun mahsubun yapıldığı tarihten itibaren **6 ay içinde ibraz edilmesi** gerektiği, aksi halde teminatın vergi inceleme raporuna göre çözüleceği yönünde görüş belirtilmiştir.

5

Haklı nedenler var ise, talep edilmek ve talebin kabul edilmesi şartları ile 6 ay ek süre alınabilmektedir.

YMM tasdik raporu hazırlamak suretiyle nakit KDV iadesi alınması veya mahsup yaptırılması konusunda KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/A.4. no.lu bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler

.....

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, **rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz.**

Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, izleyen bölümlerde açıklandığı şekilde teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu TEMİNAT VERGİ İNCELEME RAPORU SONUCUNA GÖRE ÇÖZÜLÜR.

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, V.U.K'nun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir.

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin teminat karşılığı aldıkları iadeye ilişkin olarak; (11 Seri nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in 20.maddesiyle eklenen paragraf; Yürürlük **15.02.2017**)

-İadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili olarak YMM raporu ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması,

-Ek süre talebinin uygun bulunmaması,

-Altı aylık ek süre içinde de YMM raporunun ibraz edilmemesi durumlarında, teminat karşılığı yapılan İADE İNCELEMESİ SEVK EDİLİR ve TEMİNAT VERGİ İNCELEME RAPORU SONUCUNA GÖRE ÇÖZÜLÜR.

6

.....”

**b) KDV İadesi İçin Gerekli Diğer Bilgi ve Belgelere İlişkin Eksikliklerin Giderilmemesi de İncelemeye Maruz Kalınmasına Yol Açabilecek Olup, İncelemeye Sevk Durumunda % 120 Oranda Teminat Vermek Suretiyle İnceleme Sonucu Beklenmeksizin İade Alınması İmkani Getirilmiştir;**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A-6. no.lu bölümünde **KDV iade taleplerinin** hangi hallerde VERGİ İNCELEMESİ gerektireceği şöyle açıklanmıştır.

“6.Vergi İnceleme Raporu ile İade

Mükelleflerin;

-İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

-İadesini talep ettikleri KDV'nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri

gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

-Tebliğin ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi,

(11 Seri nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in 22.maddesiyle eklenen paragraf; Yürürlük 15.02.2017)

Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen EKSİKLİK VEYA OLUMSUZLUKLARIN MEVZUATA UYGUN ŞEKİLDE DÜZELTİLMEMESİ hallerinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Yukarıda ilk iki sıra kapsamına giren taleplerde, inceleme başlamadan önce inceleme yoluyla iade talebinden vazgeçilerek YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözülür.

### **11 no.lu Tebliğle eklenen hükümlerle,**

-İADE İÇİN GEREKLİ BİLGİ VE BELGELERDEKİ EKSİKLİK VE OLUMSUZLUKLARIN MEVZUATA UYGUN ŞEKİLDE DÜZELTİLMEMESİ İNCELEMAYA SEVK SEBEPLERİ ARASINA DAHİL EDİLMİŞTİR.

-İncelemeye sevk hallerinde, %120 ORANDA TEMİNAT VERİLMESİ ŞARTIYLA VERGİ İNCELEMESİNİ BEKLEMEDEN NAKİT KDV İADESİ ALMA VEYA MAHSUP YAPTIRMA İMKANI GETİRİLMİŞTİR.

### **c) KDV İade Taleplerinin İncelemeye Sevk Edilmesinin Sebebiyet Verebileceği Olumsuzluklar;**

İncelemeye uğramak prensip olarak kaçınılması gereken bir durumdur.

KDV iade taleplerinin incelemeye sevk edilmesinden sakınılmasını gerektiren sebepler şöyle sıralanabilir;

-KDV iadesi nedenli de olsa, inceleme geçirmek zahmetli bir süreçtir.

-Günümüzde incelemeler inceleme elemanına verilmiş olan iş ile sınırlı tutulmakla beraber, inceleme elemanının dikkatini çekecek bazı durumlar incelemenin başka konulara da sirayet etmesine sebebiyet verebilir.

-KDV iadesi konulu incelemeler öncelikli bir inceleme türü olmadığından, çoğu zaman geri plana atılır ve geç başlatılır. Bu nedenle teminatın çözümü uzun süreceği için, teminat mektubuna ilişkin kredi limitleri uzun süre gereksiz şekilde kullanılmak ve teminat mektubu komisyonları ödenmek zorunda kalınır.

-İade talebi haklı olduğu halde inceleme elemanının mevzuata aykırı olumsuz yorumları yüzünden haksız iade alındığı iddiasıyla tarhiyata maruz kalınabilir.

İNCELEMAYA SEVK DURUMUNA DÜŞMEMEK İÇİN, MÜKELLEFLERİN KDV İADE TALEPLERİYLE İLGİLİ OLARAK BELGE VE LİSTE İBRAZLARINDA, EKSİKLİKLERİN GİDERİLMESİNDE, YMM'NİN İHTİYAÇ DUYDUĞU BİLGİ VE BELGELERİN SAĞLANMASINDA ÖZENLİ VE SÜRATLİ DAVRANMALARI GEREKMEKTEDİR.

#### 4. Serbest Bölgelere Yönelik Yeni Mali Düzenlemeler

Serbest Bölgeler Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda ve Emlak Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelere yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır. (R.G. 24.02.2017-29989)

Yapılan düzenlemelerden mali olanları aşağıda özetlenmiştir. Bu düzenlemelerin tamamı, Kanunun yayımı tarihi olan **24.02.2017** de yürürlüğe girmiştir.

3218 sayılı Kanunun 6. maddesi, işleticiler ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilmesine amirdi.

-Yapılan değişiklikle, bu Kanun kapsamında kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticilerin yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilceği, kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcıların ise, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılabilceği hükme bağlanmıştır.

-Bakanlar Kuruluna, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, Kanunun 7/b maddesine göre yurt dışından serbest bölgeye gelen mallarda % 01, serbest bölgeden Türkiye'ye çıkarılan mallarda ise % 09 nispetinde alınan ücretlere ilişkin bu oranları,



bölge, sektör, faaliyet alanı veya yatırım türü itibarıyla sıfıra kadar indirme, farklılaştırma veya kanuni seviyesine kadar artırma yetkisi verilmiştir.

Bilindiği üzere, Kanunun Geçici 3/2.(a) maddesi uyarınca, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

6772 sayılı Kanunla, serbest bölgelerde, **bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti** alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da gelir ve kurumlar vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

Düzenleme, 24.02.2017 tarihinde yürürlüğe girdiği için, bu tarihten sonra elde edilen kazançlar istisna kapsamına girecektir. Bu tarihten önce bu kapsamda elde edilip istisna kapsamına girmeyen kazançlar ile bu tarihten sonra istisna kapsamına giren kazançların, makul bir şekilde ayrıştırılıp gelir ve kurumlar vergisi beyanına (ve geçici vergi beyanına) konu edilmesi gerekecektir.

Kanunun Geçici 3/b maddesi bölgede üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğuna amirdir.

Yapılan değişiklikle, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu suretle ilgili personelin asgari geçim indirimi hesaplandıktan sonraki verginin tecil-terkine konu edilmesi sağlanmıştır. Bununla birlikte, 1 Seri No.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği uyarınca, zaten asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan verginin tecil-terkini yapıyordu.

Diğer yandan Bakanlar Kurulunun %85 lik ihracat oranını %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltme konusundaki yetkisi genişletilerek bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar

verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilme imkânı getirilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 5/f Maddesi "serbest bölgeler" ibaresiyle, serbest bölgelerdeki binaların inşaatlarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süreyle geçici bina vergisi muafiyetinden yararlanması sağlanmıştır.

Hatırlanacağı üzere, 6761 sayılı Kanunla, Emlak Vergisi Kanununun 15. Maddesinde yapılan düzenleme ile, Bakanlar Kurulunca serbest bölge ilan edilen arazilere de kullanıcı lehine tapuda tescilin yapılacağı tarihe kadar geçici arazi vergisi muafiyeti getirilmiştir.

### **5. Takvim Yılı Aşılarak KDV İndirimi Yapılamayacağı Hükmü Konusundaki 11 No'lu Tebliğden Sonraki Durum;**

KDV Kanunu'nun 29/3. maddesi aşağıdaki gibidir.

"İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."

Bu yasal hüküm nedeniyle; indirim hakkı, takvim yılı aşılmamak ve yasal defterlere kaydedilmek suretiyle kullanılabilmektedir.

10

Son olarak çıkarılan 11 nolu KDV Tebliği'nin 18 inci maddesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. no.lu bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV,

alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir."

Yukarıdaki tebliğde yer alan açıklamalarla; Maliye İdaresinin KDV indiriminde hesap döneminin aşılması hükmü ile ilgili yorumu, üç noktada ve bazı şartlar koymak sureti ile kısmen yumuşatmıştır.

**a) Hesap döneminin son ayına ait KDV Beyannamesi verildikten sonra ele geçen faturalar açısından durum:**

Aralık ayı KDV Beyannamesi'nde yer almayan bir KDV indiriminin 2017 ve izleyen yıllarda yapılması mümkün değildir. Bu KDV nin gider olarak dikkate alınması imkanı mevcuttur.

İndirim konusunda ısrar edilirse, indirimde dayanak teşkil eden belgenin Aralık itibarıyla kayıt altında bulunması şartıyla ve Aralık KDV Beyannamesi düzeltilmek suretiyle indirim imkanı sağlanabilmelidir.

**b) Gelen faturanın ihtilafli olması nedeniyle reddedilip kayda alınmaması ve yıl geçmesi durumu:**

Gelir İdaresi eskiden böyle bir durum nedeniyle ilgili yılda indirilmemiş olan KDV'lerde indirim hakkının tamamen kaybedildiği yorumunda bulunmaktaydı.

11

11 no.lu Tebliğ'de "..... faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir."

hükmüne yer vermek suretiyle yorum değişikliğine gitmiştir.

Buna göre yıl geçmiş olmasına rağmen KDV indirimi yapılabilmesi için bu faturanın DAVA KONUSU YAPILMIŞ OLMASI şart koşulmuştur. Yani faturaya itiraz edilmiş olmakla beraber bu itiraz ihtarname ve/veya taraflar arası müzakereler düzeyinde kalarak yıl geçirilmiş ise KDV indirim hakkı kaybedilecektir.

**c) Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'nin gecikmeli olarak beyanı halinde durum:**

Bilindiği üzere sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'ler beyan ayı itibarı ile indirim konusu yapılabilmektedir. İndirim hakkı, sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'nin doğduğu yıl ile sınırlıdır.

Eskiden sorumlu sıfatıyla KDV'nin doğduğu yıl kapandıktan sonra pişmanlıkla veya geç verilmiş beyanname şeklinde bu sorumluluk yerine getirildiğinde yüklenilen KDV'nin indirilmesine yıl geçtiği gerekçesi ile izin verilmiyordu.

11 no.lu Tebliğ ile bu konudaki yorum yumuşatılmış ve yıl geçtikten sonra ikmalen veya re'sen tarh edilen KDV'ler ile gecikmeli olarak verilen 2 no.lu KDV Beyannameleri'ndeki KDV'lerin vergi dairesine ödendiği yılın aşılması şartıyla indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

**d) Satıcının faturayı gecikmeli olarak (yıl geçtikten sonra) düzenlemesi halinde durum:**

KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesi hükmüne göre, VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELDİĞİ YIL KAPANDIKTAN (yılın son ayına ait KDV Beyannamesi verildikten) SONRA KDV İNDİRİM HAKKI KAYBOLMAKTADIR.

Örnek vermek gerekirse 2016 yılında tamamlanmış olan hizmete ait fatura gecikmeli olarak Ocak 2017 tarihli olarak düzenlenirse, bu faturanın muhatabı ne 2016 yılında ne de 2017 yılında KDV indirimi yapamaz.

11 no.lu KDV Tebliğinin 18 no.lu maddesinde getirilen hükme göre, satıcının fatura düzenlemekte gecikmesi halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonraki 7 nci günün rastladığı ayı izleyen ayın sonuna kadar noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından gecikmeli olarak düzenlenmiş olan faturadaki KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı aşılmaksızın indirilebilecektir.

Görüldüğü gibi satıcının, KDV'yi doğuran olay meydana gelmesine rağmen fatura düzenlemekten kaçınmak veya fatura kesimini geciktirmek şeklindeki tutumu yüzünden mali alanın veya hizmeti yaptıranın yıl geçmesi nedeniyle KDV indirimi hakkını kaybetmesini önlemek amacıyla böyle bir imkan getirilmiş ancak bu imkanın kullanılabilmesi, belli bir süre içerisinde noterden ihtarname gönderilmesi şartına bağlanmıştır.

**e) Satıcının KDV hesaplamaksızın veya eksik KDV hesaplayarak teslim yapması ve bu eksiklik sonradan fark edilerek tamamlanıp, yıl geçtikten sonra tamamlanan KDV tutarının alıcıdan istenmesi durumu:**

Bu konuda 11 no.lu Tebliğ ile getirilmiş herhangi bir hüküm yoktur. Ancak satıcının rücu etmesi sonucu alıcının yıl geçtikten sonra satıcıya ödediği KDV tutarlarının indirimini kabul etmeyen Gelir İdaresi özeldeler vermeye başlamıştır.



Anılan özelgelerde;

-Mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri,

-İndirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

hükümlerine yer verilmiştir.

**Saygılarımızla,  
Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)**