



Sirküler Tarihi : 14.08.2024
Sirküler No : 2024/056

7524 SAYILI KANUNLA DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN OLARAK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER (7524 Sayılı Kanun; Madde 19, 20 ve 22)

Vergi Kanunları ile 7524 sayılı “*Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” (Sirkülerimizde “*7524 sayılı Kanun*” veya sadece “*Kanun*” olarak kullanılabilecektir), 02 Ağustos 2024 tarih ve 32620 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olup, bu Kanuna ilişkin yayımladığımız 2024/49 sayılı Genel Sirkülerimizde yapılan **tüm değişiklikler özetle** açıklanmıştır.

Önemine binaen bazı konular özel sirkülerlere konu edilmektedir.

Bu Sirkülerimiz, tüm mükellefleri etkileyen çok önemli bir değişiklik olan, devreden katma değer vergisini (KDV) etkileyen ve Kanunun 19, 20 ve 22 nci maddeleri ile yapılan değişiklikleri daha geniş kapsamda açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

7524 sayılı Kanununun 17-23 üncü maddeleri (toplam 7 madde) ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun bazı maddelerinde muhtelif tarihlerde yürürlüğe girmek üzere değişiklikler yapılmış bulunmaktadır. Bunlardan 19, 20 ve 22 nci maddeler devreden KDV’yi etkileyen değişiklikler olup, bu Sirkülerimizin konusunu teşkil etmektedir.

1. KDV İNDİRİM HAKKI BEŞ TAKVİM YILI İLE SINIRLANDIRILMIŞTIR:

1.1. KDV İndirimine İlişkin Hükümler:

KDV Kanununun KDV indirimini düzenleyen 29 uncu maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden,

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2023 yılında 14 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166’dan fazla ülkede bulunan 1.776 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 115.661 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'leri indirebilirler.

Bu maddeye göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını **takip eden** takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devreder ve mükellefe iade edilmez.

Ancak, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen (%1 veya %10 olarak belirlenen) teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan KDV, nakden ve/veya mahsuben iade alınabilir. Cumhurbaşkanı, vergi oranı indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya yetkilidir. İade hakkını ortadan kaldıracak nitelikteki bu yetki bugüne kadar kullanılmamıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere, indirilemeyen KDV ilke olarak mükellefe iade edilmez. Bunun indirimli orana tabi işlemler dışında diğer bir istisnası KDV Kanununun 32 nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, KDV Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca **KDV'den istisna edilmiş bulunan işlemlerle** ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde **indirilemeyen** Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilir.

Özetlemek gerekirse, kanunda sayılmış olan tam istisna konusu işlemler, tam istisna mahiyetindeki geçici istisnalar ile indirimli orana tabi işlemlerde "**indirilemeyen KDV**"nin iadesi mümkün olup, diğer işlemlerde indirilemeyen KDV herhangi bir süre sınırı olmadan izleyen dönemlere nominal tutarı devreder. Herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaz. Devreden bu KDV'ler, izleyen dönemlerde KDV beyannamesinin "**önceki dönemden devreden KDV**" satırında gösterilmek suretiyle bu dönemlerde hesaplanacak KDV'lerden indirilir.

Devreden KDV'lerin, belli bir süre geçtikten sonra mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilmesi konusu, Türk Vergi Sisteminin en çok tartışılan sorunlarından olup, uzun bir süreden beri dile getirilmektedir. Hatta 2018 yılında "**devreden KDV'nin 12 ay içinde indirim yoluyla giderilememesi halinde mükellefe iadesini**" öngören bir yasal düzenleme hayata geçirilememiştir.

Konu devreden KDV'nin mükelleflere nakden veya mahsuben iadesi çerçevesinde tartışılmakta iken, 7524 sayılı Kanunla KDV Kanununun 30 ve 58 inci maddelerinde yapılan düzenlemeler ile beş takvim yılı veya daha fazla süreyle devreden KDV tutarlarının, indirim KDV hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması ve mükellefin talebine bağlı olarak yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınması yönünde değişiklikler yapılmıştır.

1.2. Yapılan Düzenlemeler:

7524 sayılı Kanunun 20 nci maddesi ile KDV Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmek suretiyle beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen KDV'lerin indirimi yasaklanmıştır:

"f) Beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi."

7524 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile de KDV Kanununun "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" başlıklı 58 inci maddesine aşağıdaki fıkralar eklenerek, beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilmeyen KDV'nin gider olarak dikkate alınma prosedürü düzenlenmiştir:

"Şu kadar ki, bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca indirilemeyecek katma değer vergisi, sonraki döneme devreden katma değer vergisi hesabından çıkarılarak özel bir hesaba alınır. Özel hesaba alınan sonraki döneme devreden katma değer vergisi, üç yıl içinde mükellefler tarafından yapılacak talep üzerine, Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın talep tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılacak vergi incelemesi sonucunda incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu suretle talepte bulunulmayan katma değer vergisi gider yazılamaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasında vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etmeye, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Her iki değişiklik de 1/1/2030 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Gerekçede, mükelleflerin sonraki döneme devreden KDV tutarlarının indirim yoluyla telafi edilebilmesine ilişkin öngörülebilirlik sağlamak amacıyla düzenlemenin 1/1/2030 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir.

Ancak gerekçede yapılan açıklamalardan, Hazine ve Maliye Bakanlığının 1/1/2030 tarihinden önce yüklenilmiş olan KDV'ler için de indirim süresini 5 takvim yılı ile sınırlı olarak uygulatacağı anlaşılmaktadır. Bu yaklaşım yasal düzenlemenin geriye yürütülmesi anlamına gelir.

Yine **gerekçede** indirim süre sınırı getirilme gerekçesi olarak **aynen** aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

- Türk Vergi Sisteminde gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında herhangi bir yılın zararı, en fazla izleyen 5 takvim yılı veya hesap dönemi kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin zararının süresiz olarak izleyen yıl kazancından indirimi söz konusu değildir.
- KDV'nin ilgili dönemde indirilememesi halinde, bu KDV tutarı sonraki döneme devretmekte, fakat devreden bu KDV'nin hangi sürede indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir sınır bulunmamaktadır. Teorik olarak 1985 yılından bugüne KDV mükellefiyeti bulunan bir mükellefin, 1985 yılında yüklendiği KDV'yi 2024 yılında indirebilmesi mümkündür. Bu husus mükelleflerin devreden KDV'sinin takibini güçleştirmekte ve devreden KDV'nin iadesinin yapıldığı işlemlerde haksız KDV iadelerine sebebiyet verebilmektedir.
- Ayrıca, defter ve belge saklama, tarh ve düzeltme işlemlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda zamanaşımı süreleri bulunmakta olup bu sürelerin geçtiği dönemlerin yüklenilen ve sonraki döneme devreden KDV tutarları bakımından incelenmesi ve kontrolü fiilen mümkün olamamaktadır. Bu da mükelleflerin devreden KDV tutarlarının doğruluğunun kontrolü açısından risk oluşturmakta, gerek Hazineye intikal edecek verginin azalması gerekse haksız KDV iadesi gibi sonuçlar doğurabilmektedir.
- Diğer taraftan, özel hesaba alınan sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin incelemede, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden veyahut KDV mevzuatına göre indirim hakkı bulunmayan işlemlerden kaynaklı herhangi bir indirimin bulunduğu tespitinde indirim şartlarını taşımayan bu tutarların gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

1.3. İndirilemeyen KDV'nin Gider Olarak Dikkate Alınma Usulü:

7524 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile de KDV Kanununun 58 inci maddesine eklenen 2 nci fıkrada, 5 takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin nasıl ve ne zaman gider olarak dikkate alınabileceği düzenlenmiştir. Maddeye eklenen 3 üncü fıkrada ise, Hazine ve Maliye Bakanlığının, bu maddenin uygulanmasında vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etmeye, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmaktadır.

Söz konusu hükümler 01.01.2030 tarihinde yürürlüğe gireceği için, yakın zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığının usul ve esasları belirleme yetkisini kullanması beklenmemektedir. Yasal düzenleme ve gerekçedeki açıklamalardan hareketle süreci aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür:

- Gerekçedeki açıklamalara göre, 2025-2029 takvim yıllarına ilişkin vergilendirme dönemlerinin tamamında yer alan **sonraki döneme devreden KDV tutarlarının en düşük olan tutarı**, 1/1/2030 tarihinden itibaren indirim hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınacaktır.
- Yasal düzenlemeye göre “beş takvim yılında indirimle giderilememe” analizinin her bir vergilendirme dönemi için (yani aylık bazda) yapılması gerektiğini düşünüyoruz. Örneğin 2025 yılının Ocak dönemine ait sonraki döneme devreden KDV tutarının 2029 Aralık dönemine kadar (bu dönem dahil) her ay itibarıyla indirimle giderilip giderilmediği kontrol edilmelidir. Başka bir ifade ile 2029 Aralık ayına kadar olan en düşük aylık devreden KDV tutarı 2030 Ocak döneminde indirim hesaplarından çıkarılmalıdır. Keza 2025 yılının Şubat dönemine ait sonraki döneme devreden KDV tutarının 2029 Aralık dönemine kadar (bu dönem dahil) her ay itibarıyla indirimle giderilip giderilmediği kontrol edilmesi gerekir. 2026 yılına ait her bir vergilendirme dönemindeki devreden KDV tutarları da takip eden aydan başlayarak 2030 yılı sonuna kadar aynı şekilde kontrol edilmeli ve bu döneme kadar olan en düşük tutar 2031 yılı Ocak ayında indirim hesaplarından çıkarılmalıdır. 2029 yılına ilişkin devreden KDV’lerin ise 2033 yılı sonuna kadar indirim hakkı vardır.
- Gerekçeye göre, aradaki dönemlerden herhangi birinde ödenecek KDV’nin çıkması halinde, 5 takvim yılının hesabına ödenecek KDV çıkan dönemi izleyen takvim yılından itibaren başlanacaktır. Mükelleflerin bu dönemlerden herhangi birisinde iade talep etmiş olmasının bu hesaba etkisi olmayacaktır.
- Özel hesaba alınan tutar bu tarihten itibaren 3 yıl içinde mükellefin talebi üzerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda tespit edilecek tutar üzerinden, incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Vergi incelemesi 1 yıl içinde sonuçlandırılacak olup, incelemeler Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacaktır. Bu düzenleme, inceleme sonucunda tespit edilebilecek haksız KDV indirimleri nedeniyle zamanaşımına uğramış vergiler bakımından tarhiyat yapılmasına dayanak olamaz. Ancak bu madde gereğince yapılacak incelemelerde, vergi inceleme elemanlarınca (veya yetki kullanılması halinde Yeminli Mali Müşavirlerce) sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımından veyahut KDV mevzuatına göre indirim hakkı bulunmayan işlemlerden dolayı herhangi bir haksız indirimin tespiti halinde bu tutarlar gider olarak dikkate alınamaz. Yani haksız indirimler, özel hesaptan çekilerek dönem giderine yazılabilecek KDV tutarlarından düşülür. Her ne kadar kanunda belirtilmemiş olsa da ortada bir idari işlem bulunduğu için bu tespite ilişkin olarak mükellefin itiraz etme ve dava açma hakkı bulunduğu kabulü gerekir.

- Mükelleflerin 3 yıl içinde inceleme talep etmemeleri halinde, talepte bulunulmayan KDV tutarları gider yazılamaz. İstenirse bu tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlardan çıkarılabilir.
- Yapılan düzenlemeye göre gider olarak yazılan KDV'lerin ileride mükellefler nezdinde yapılacak KDV incelemelerinde tespit edilebilecek KDV farklarından mahsup edilmeyeceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Yani henüz zamanaşımına uğramamış dönemler bakımından gider yazılması kabul edilen KDV'lerin indirim hakkının devam ettiğinin kabulü gerekir. Bu durumda KDV ve gelir/kurumlar vergileri bakımından düzeltme mi yapılacaktır?

2. VERGİSİZ DEVİR VE BÖLÜNME İŞLEMLERİNDE İNFİSAH EDEN ŞİRKETİN DEVREDEN KDV'SİNİ DEVRALAN ŞİRKETİN KULLANABİLMESİ VERGİ İNCELEMESİ SONUCUNA BAĞLANMIŞTIR:

Bilindiği gibi, KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendine göre, 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 KDV'den müstesnadır.

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 indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılmaktadır.

7524 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinin parantez içi hükmünde 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 indirim konusu yapılır*" ibaresi eklenmiştir.

Bu değişiklik 7524 sayılı Kanunun yayımı tarihinde (02.08.2024) yürürlüğe girmiştir.

Kayıtlı değerlere itibar edilerek yapılan bu vergisiz devir ve bölünme işlemlerinde faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin 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 verilmesi hükme bağlanmıştır. Bu işlemlerde vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etmeye Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmemiştir.

Gerekçede yer alan “*şirketlerin birleşmesi*” ifadesini vergili birleşmelerde bu hükmün uygulanacağı şeklinde anlamamak gerekir. Çünkü KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinde sayılan işlemlerin tamamı kayıtlı değerler üzerinden gerçekleştirilen vergisiz işlemlerdir.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanununun 19/2 nci maddesi uyarınca, tür değiştirmeleri de “devir” hükmünde olduğundan, her ne kadar değişikliğin amacına uygun olmasa da inceleme şartının tür değişikliklerinde de uygulanacağı anlamına gelmektedir.

Bu şartın getirilme sebebi madde gerekçesinde; faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan sonraki döneme devreden KDV tutarlarının gerçekliğine ilişkin herhangi bir tespit ve araştırmanın bulunmamasının, devralan mükellefler tarafından haksız KDV indirimi ve iadelerine sebebiyet vermesi şeklinde izah edilmektedir.

Saygılarımızla.