

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

Kemal AKMAZ

Danışman
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

2009

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Katma Değer Vergisinde İndirim Müessesesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

..../..../.....

Adı SOYADI

İmza

YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin :

Adı ve Soyadı : Kemal AKMAZ
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Katma Değer Vergisinde İndirim Müessesesi
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	O	OY BİRLİĞİ	O
DÜZELTİLMESİNE	O *	OY ÇOKLUĞU	O
REDDİNE	O **		

edilmesine ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. **O *****
Öğrenci sınava gelmemiştir. **O ****

- * Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	Evet O
Tez mevcut hali ile basılabilir.	O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	O
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	O

JÜRİ ÜYELER

İMZA

.....	☐ Başarılı	☐ Düzeltme	☐ Red	
.....	☐ Başarılı	☐ Düzeltme	☐ Red	
.....	☐ Başarılı	☐ Düzeltme	☐ Red	

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Katma Değer Vergisinde İndirim Müessesesi
Kemal AKMAZ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Katma değer vergisi (KDV) bugün dünyada en çağdaş vergi olarak kabul edilmektedir. Bu verginin en önemli unsuru bünyesinde taşıdığı indirim müessesesidir. Bu çalışmamızda da Türk Katma Değer Vergisi'nin en önemli unsuru olan indirim mekanizmasının işleyişi ve bundan kaynaklanan sorunlar irdelenmiştir.

Çalışmamızda ilk önce katma değer vergisi teorik olarak ele alındı. Dünyada görüldüğü ilgi üzerine duruldu ve Türkiye'de uygulamaya konuluşundaki tarihsel serüveni kısaca ortaya kondu.

Konunun anlaşılmasına yardımcı olmak maksadıyla Türk Katma Değer Vergisi'nde özellik arz eden konular tek tek açıklandı. Sonra indirim uygulamasının Türkiye'de işleyişi ayrıntılı olarak ele alındı.

Öte yandan KDV'nin kendisinden beklenen bazı işlevleri yerine getirebilmesi için indirim müessesesinin iyi işlemesi gerekmektedir. Aksi takdirde önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Vergide mükerrerlik, haksız vergi indirimleri gibi olumsuz sonuçlar beraberinde rekabet eşitsizliklerini getirmekte, verginin temel amaçlarından uzaklaşıldığı gibi verginin genel ilkeleri de zedelenmektedir.

Bu nedenle indirim müessesesinin gerçekleştirilmesinde uygulama birliğinin sağlanması maksadıyla mevzuattan kaynaklanan sorunlar konular itibariyle ve gerekçeleriyle birlikte tek tek ortaya kondu. Her bir konu mevzuata ve katma değer vergisinin teorisine göre, Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının görüş ve kararları da dikkate alınarak uygulamanın olması gerekeni ortaya konmaya çalışıldı.

ANAHTAR KELİMELER : İndirim müessesesi, vergi indirimi, indirim sistemi, indirim mekanizması

ABSTRACT

M.A. Thesis

Katma Değer Vergisinde İndirim Müssesesi

Kemal AKMAZ

Dokuz Eylul University

Institute of Social Sciences

Public Finance Department

Value Added Tax (VAT) is currently accepted as the most contemporary taxation system in the world. The most important properties of VAT is that it contains an allowance mechanism.

In this our work, it was considered process of reduction mechanizm that is most important component of Turkish Value Tax and problems of being the cause of that process. It was mentioned in attraction in the wold and, shortly considered historical process in puting in the practise in turkey The special subjects in Turkis Value Tax werw pointed out one by one in order to be assistant for being understood the callege. Then the process in Turkey of reduction practise was considered broadly.

On the other handA, allowance mechanism should be well performing in order to obtain the expected functions of VAT. Otherwise, there occur some significant problems in the fiscal area. Some undesirable effects, like double taxation or illegal tax allowance, might evoke the unfair competition. In such a case, not only the main aim of the taxation is diverged, but also the principles of the taxation are damaged.

For these reasons, the problems derived from the regulations and resolutions are elaborately examined considering the antecedents and outcomes of the issue in order to provide the unity in implementation of the allowance. Based on this review, some reasonable solutions are revealed by considering the tax regulations, VAT theory, decisions of the fiscal authority and sentences.

Keywords: Allowance, Tax Allowance, Tax Allowance Mechanism

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

Yemin Metni	İİ
Yüksek Lisans Sınav Tutanağı.....	İİİ
Özet.....	İV
Abstract.....	V
İçindekiler	VI
Kısaltmalar	XIV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ

I. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK ALT YAPISI.....	6
A. VERGİNİN TANIMI	6
B. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	8
1. Dolaylı (Vasıtalı) – Dolaysız (Vasitasız) Vergiler.....	9
2. Advalorem (Değer Esası) – Spesifik (Miktar Esası) Vergiler	12
3. Sübjektif (Şahsi) – Objektif (Gayrişahsî) Vergiler	12
4. Gelir - Servet - Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	13
5. Artan – Sabit-Azalan Oranlı Vergiler	14
C. GİDER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	14
1.Harcama Vergisi	15
2. Satış Vergileri.....	16
II. KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ	21
A. KATMA DEĞER KAVRAMI	22
B. KATMA DEĞERİN HESAPLANIŞI.....	23
1. Gelir Yoluyla Katma Değerin Hesaplanması	24
2. Üretim Yoluyla Katma Değerin Hesaplanması.....	24
C. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TANIMI VE TARİHÇESİ.....	24
1. Katma Değer Vergisinin Tanımı.....	24
2. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi	26
D. KATMA DEĞER VERGİSİNİN İLKELERİ	27
1. Son Fiyat Esası	27
2. Varış Yeri İlkesi	28

3. Diğer İlkeler.....	29
E. KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ, AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI	29
1. Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri.....	29
2. Katma Değer Vergisinin Avantajları ve Dezavantajları	34
F. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ	37
1. Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi.....	38
2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi	39
3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi	40
4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi.....	42
G. KATMA DEĞER VERGİSİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	43
1. Toplama Yöntemi.....	43
2. Çıkarma Yöntemi.....	44
3. Vergi Dâhil Ve Vergi Hariç Matrah Yöntemleri.....	47

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ VE İNDİRİM MÜESSESESİ

I. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHÇESİ	48
A. KATMA DEĞER VERGİSİ ÖNCESİ UYGULAMA	48
B. KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞ	49
1. KDV Yasa Çalışmaları	49
2. KDV Kanunu Yasalaştıktan Yürürlüğe Girene Kadar Yapılan Çalışmalar....	49
3. Katma Değer Vergisine Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler.....	51
II. KDV'DE İNDİRİM MÜESSESESİ.....	59
A. KDV İNDİRİMİNDEN YARARLANMANIN GENEL ŞARTLARI.....	60
1. Gerçek Usulde KDV Mükellefi Olunması Gerekir.	61
2. Yüklenilen KDV Ticari, Zirai veya Serbest Meslek Faaliyetine İlişkin Olmalıdır.	62
3. Yüklenilen KDV İndirilebilecek Nitelikte Olmalıdır.	62
4. KDV Fatura veya Benzeri Belgeler İle Gümrük Makbuzu Üzerinde Ayrıca Gösterilmelidir.	64
5. Fatura veya Benzeri Belge İle Gümrük Makbuzu Yasal Defterlere Kaydedilmelidir.	71
6. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin KDV Gerçekte Yüklenilmiş Olmalıdır.	72
7. Fatura veya Benzeri Belgeler İle Gümrük Makbuzu İndirimi Yapacak Mükellef Adına Düzenlenmiş Olmalıdır.	72
B. İNDİRİM HAKKININ KAPSAMI.....	73
1. Mal Alımları Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin İndirim Konu Yapılabilmesi İçin	

<i>Bu Malların Satılmış Olması Gerekmemektedir.....</i>	<i>73</i>
<i>2. Mükellefiyetle Her Türlü Alıma Ait KDV İndirim Konusu Yapılabilir.....</i>	<i>73</i>
<i>3. Gelecek Dönemlere Ait Malların KDV'si Derhal İndirim Konusu Yapılabilir.....</i>	<i>74</i>
<i>4. KDV İndirimi İçin Fatura Bedelinin Ödenmiş Olması Gerekmez.....</i>	<i>74</i>
C. İNDİRİM HAKKININ DOĞUŞU VE KULLANILMASI	75
D. İNDİRİM ZAMANI.....	77
<i>1. Genel Olarak.....</i>	<i>77</i>
<i>2. Özel Hesap Döneminde İndirim Zamanı.....</i>	<i>78</i>
E. İNDİRİMİN HAKKININ KULLANILMASINDA VERGİLENDİRME DÖNEMİ.....	78
F. VERGİ İNDİRİMİNİN YAPILIŞI.....	80
G. İNDİRİM MÜESSESESİNİN UYGULANIŞI.....	81
H. KDV İNDİRİMİ İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR	83
<i>1. KDV İndirimin Mükellefiyet Bazında Yapılması Esası</i>	<i>83</i>
<i>2. KDV Mükellefin Beyanı Üzerine Tarh Olunması</i>	<i>84</i>
<i>3. İndirilecek KDV'nin Gider Kaydedilmemesi</i>	<i>84</i>
III. KDV İNDİRİMİNDE BELGE, DEFTER, KAYIT VE MUHASEBE DÜZENİ	85
A. KDV İNDİRİMİNE DAYANAK OLUŞTURAN BELGELER	85
<i>1. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler.....</i>	<i>87</i>
<i>2. Serbest Meslek Makbuzu.....</i>	<i>91</i>
<i>3. Gider Pusulası.....</i>	<i>91</i>
<i>4. Gümrük Makbuzu.....</i>	<i>92</i>
<i>5. Evrak Tevzi Listesi ve Gelir Makbuzlarına Dayanarak Vergi İndirimi</i>	<i>93</i>
<i>6. İcra Dairelerince Düzenlenen Tahsilat Makbuzlarına İstinaden KDV İndirimi</i>	<i>94</i>
<i>7. Tevsiki Zorunlu Olmayan Giderlere İlişkin Olarak Hazırlanacak Bordroya dayanılarak KDV indirimi.....</i>	<i>95</i>
<i>8. KDV'de Sorumluluk Uygulamasında Vergi İndirimi.....</i>	<i>96</i>
<i>9. Akaryakıt Pompalarına Bağlı Ödeme Kaydedici Cihaz Fişlerine Dayalı KDV İndirimi</i>	<i>101</i>
<i>10. Mükellefin Kendi Faturasına Dayanarak KDV indirimi.....</i>	<i>102</i>
<i>11. İndirimin Belgelendirilmesinde Kabul Edilmeyen Belgeler.....</i>	<i>104</i>
B. KDV İNDİRİMİNDE YASAL DEFTERLER, DEFTERLERİN TASDİK, KAYIT, MUHAFAZA VE İBRAZ USULLERİ	107
<i>1. KDV İndirimi Açısından Tutulması Zorunlu Yasal Defterler</i>	<i>108</i>
<i>2. Yasal Defterlerin Tasdiki.....</i>	<i>113</i>
<i>3. Belgelerin Yasal Defterlere Kayıt Usulü ve Süresi</i>	<i>115</i>
IV. KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİLEMEYECEĞİ DURUMLAR. 118	

A. VERGİYE TABİ OLMAYAN VEYA VERGİDEN İSTİSNA EDİLMİŞ BULUNAN İŞLERLE İLGİLİ İNDİRİLEMAYECEK KDV 119

1. Vergiye Tabi Olmayan İşlerle İlgili İndirilemeyecek KDV..... 119
2. Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlerle İlgili İndirilemeyecek KDV..... 120
3. Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan Mal Ve Hizmetlerin Maliyetleri İçinde Yer Alan KDV 122

B. BİNEK OTO ALIMINDA ÖDENEN KDV 122

1. KDV İndirimi Açısından “Binek Oto” Kavramı 124
2. Fabrika Çıkışı Kapalı Kasa Kamyonet Olarak İmal Edilen Motorlu Araçların Binek Otomobile Çevrilmesi Durumunda Yüklenilen KDV..... 125
3. Binek Otomobilleriyle İlgili Yakıt, Tamir, Bakım vb. Giderlere İlişkin KDV’nin Durumu..... 126
4. Binek Otomobillerinin Kiralanması Durumunda Ödenen KDV’nin Durumu 127
5. Binek Otomobillerinde Değer Artırıcı Giderlere İlişkin KDV İndirimi..... 128
6. Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerinin Kiralanması veya Çeşitli Şekilde İşletilmesi Olanların Bu Amaçla Kullandıkları Binek Otomobillerine İlişkin KDV İndirimi..... 128

C. ZAYİ OLAN MALLARA İLİŞKİN YÜKLENEN KDV 130

1. Zayi Olma Kavramı 131
2. Değeri Düşen ve Zayi Olan Mallar Arasındaki Fark..... 131
3. Deprem, Sel Felaketi ve Maliye Bakanlığınca Mücbir Sebep İlan Edilen Yerlerde Zayi Olan Mala Ait KDV’nin İndirimi..... 133
4. Zayi Olan Malların Değerlemesi..... 135
5. Kıymeti Düşen Mallara Ait KDV’nin İndirimi..... 135
6. Fireler..... 135
7. Son Kullanma Tarihi Geçen ve İmha Edilen Mallarda KDV İndirimi..... 136
8. Moda veya Mevsimlerdeki Değişmeye Bağlı Değer Kayıpları..... 138
9. Malın Kaybolması Hailinde KDV İndirimi 139

D. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER İÇİN YÜKLENİLEN KDV 139

E. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİMİ KISITLAYAN DİĞER DÜZENLEMELER..... 142

1. Promosyon Ürünü Olarak Verilen Mal Teslimlerine Ait Yükleneilen KDV 142
2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV 148

F. İNDİRİLEMAYECEK KDV’NİN DURUMU 149

G. İNDİRİLEMAYECEK KDV’NİN NE ŞEKİLDE DÜZELTİLECEĞİ.... 150

1. Zayi Olan Mala Ait KDV'nin Düzeltilmesi.....	150
2. Vergiye Tabi Malların Vergiye Tabi Olmayan Ya Da Kısmi İstisna Kapsamında Bulunan İşlemlerde Kullanılması Halinde Düzeltme.....	151
3. Binek Otomobili ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Ait KDV'nin Düzeltilmesi.....	151
V. KISMİ VERGİ İNDİRİMİ.....	153
A. İNDİRİM HAKKI TANINAN VE TANINMAYAN İŞLEMLER.....	153
1. İndirim Hakkı Tanınan İşlemler.....	153
2. İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemler.....	157
B. KISMİ VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI VE İNDİRİLECEK VE/VEYA İNDİRİLEMEYECEK KDV'NİN AYRIMINDA KULLANILACAK ÖLÇÜT	159
1. Ayrımın Doğrudan Yapılabildiği Hallerde Kısmi KDV İndirimi	159
2. Ayrımın Doğrudan Yapılamadığı Hallerde Kısmi KDV İndirimi.....	160
C. İNŞAAT İŞLERİNDEN KISMİ İSTİSNA.....	160
1. Ticari Amaçlı Özel İnşaatlarda, Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemlerle Vergiye Tabi İşlemlerin Bir Arada Yapılması Halinde Durum.....	160
2. Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum	161
3. Kısmi İstisna Kapsamında Konut İnşa Eden Mükelleflerin Aynı Zamanda Vergiye Tabi Bağımsız İnşaatlarının da Olması Halinde Durum	162
D. DİĞER HALLERDE KISMİ İSTİSNA UYGULAMASI	162
1. Bütün Teslimleri İstisna Kapsamına Giren Mükelleflerde Durum.....	163
2. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanlara Ait Yüklenilen Vergilerde Durum.....	163
E. İNDİRİLEN KDV'NİN KISMİ İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERE İSABET EDEN KISMININ DÜZELTİLMESİ	163
VI. MATRAH VE İNDİRİM MİKTARININ DEĞİŞMESİ.....	164
A. DÜZELTMENİN NEDENLERİ	165
B. MALLARIN İADE EDİLMESİ VE TEVSİKİ.....	165
C. DÜZELTMENİN YAPILACAĞI DÖNEM	166
D. DÜZELTMENİN USULÜ	167
1. Malların KDV Beyanname Verme Süresi İçinde İade Edilmesi Halinde Düzeltme İşlemleri.....	167
2. KDV Mükellefi Olmayanlar Tarafından Yapılan Mal İade ve Erken Ödemelerde Düzeltme İşlemi.....	168
3. İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemden Vazgeçilmesi	170
4. Sair Nedenler.....	170

E.KDV KANUNU’NUN 9. MADDESİ KAPSAMINDAKİ TESLİM VE HİZMETLERDE DÜZELTME.....	171
F. HİZMET İŞLEMLERİNDE DÜZELTME	172
G.GÜMRÜK İDARESİNCE YAPILAN/YAPILACAK İŞLEMLERDE DÜZELTME.....	172
H.İSTİSNA UYGULANAN MALIN İADE EDİLMESİ HALİNDE BELGELENDİRME VE DÜZELTME.....	173
VII. KDV İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ HUSUSLAR.....	174
A. BASİT USULDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEFLERDE KDV İNDİRİMİ.....	174
1. Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara Ait KDV'nin İndirimi.....	175
2. Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Basit Usulde Vergiye Tabi Olup, KDV mükellefi iken İstisna Uygulamasına Geçenlerde KDV İndirimi.....	177
B. BANKA VE SİGORTA ŞİRKETLERİ İLE BANKALARDA KDV İNDİRİMİ.....	178
1. Banka ve Sigorta Şirketleri.....	179
2. Bankerler	179
C. SPOR KULÜPLERİNDE KDV İNDİRİMİ	180
1. Spor Kulüpleri.....	180
2. Türkiye Futbol Federasyonu.....	182
3. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü.....	182
4. KDV İndirimi.....	182
D. BELEDİYELERDE VERGİ İNDİRİMİ.....	183
E. ÖZEL DERSHANELERDE ÜCRETSİZ OKUTULAN ÖĞRENCİ DOLAYISIYLA YÜKLENİLEN KDV’NİN DÜZELTİLMESİ.....	184
F. KDV İNDİRİMİ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DİĞER HUSUSLAR.....	185
1. Personele Verilen Yemek Faturalarında Yer Alan KDV’nin İndirimi.....	185
2. Devir ve Dönüşümlerde KDV İndirimi.....	188
3. Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlar İçin Yüklenilen KDV’nin Durumu	192
4. İthalatta Sonradan Ödenen Verginin İndirimi	193
5. Hurda Ve Atık Teslimlerinde Yüklenilen KDV’nin İndirimi.....	193
6. Satıcının Tahakkuk Eden KDV’ni Ödememesi Halinde Alıcının İndirim Hakkı	196
7. Takdir Komisyonlarınca Matrah Takdir Edilirken Mükellefin İndirilecek KDV’nin de Dikkate Alınması.....	196
8. Hesaplanan KDV'nin Tahsilinin İmkansız Hale Gelmesi Halinde İndirilecek Vergi Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı.....	197

9. Personelin Sağlık Gideri Harcamasına İlişkin Faturada Gösterilen KDV'nin İndirimi	198
10. Garanti Kapsamında Bedelsiz Verilen Hizmetlere Ait KDV'nin İndirimi ..	199
11. Temsil Ve Ağırhlama Giderlerine Ait KDV'nin İndirimi	199
12. Reklam Amaçlı Yaptırılan Üst Geçit, Köprü Ve Benzeri Tesisler İçin Yapılan Harcamalarda KDV İndirimi	200
13. Teslimi KDV'ye Tabi Malların İşletme Personeline Ücret, Prim, İkramiye, Teberru Gibi Namlarla Verilmesi Halinde KDV İndirimi	202
14. Eşantiyon Veya Numune Mallara Ait KDV'nin İndirimi	202
15. Sınır Ticareti Yoluyla İthal Edilen Malların Satışında Vergi İndirimi Uygulaması	204
16. Başkaları Adına Düzenlenen Elektrik, Su, Doğalgaz Ve Telefon Giderlerine Ait Faturalardaki KDV'nin İndirimi	205

VIII. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK 208

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KDV İNDİRİMİNDE SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. VERGİ İNDİRİMİNİN BELGELENDİRİLMESİ VE BELGELERİN YASAL DEFTERLERE KAYDINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ..... 211

A. VERGİ İNDİRİMİNİN BELGELENDİRİLMESİNE İLİŞKİN SORUNLAR 211

1. Mükellefin Fatura ve Benzeri Belgeyi KDV Dahil Olarak Düzenlemesi ve KDV'nin Ayrıca Gösterilmemiş Olması Durumunda KDV İndirimi	211
2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelere Dayanılarak Yapılan KDV İndirimi.....	212
3. Faturanın Üst ve Alt Nüshalarında Yazılı Bedellerin Farklı Olması Halinde KDV İndirimi.....	213
4. Teslim Veya Hizmet İfası İle Yasal Süresinde Düzenlenen Belgenin Dönemlerinin Farklı Olması Halinde KDV İndirimi	214
5. Malın Teslimi veya Hizmet İfası İle Fatura Düzenlenmesi Arasında Yedi Günden Fazla Süre Geçmesi Halinde KDV İndirimi	215
6. Satıcıdan Alış Faturasının Temin Edilememesi Halinde KDV İndirimi	216
7. Fatura veya benzeri belgenin kaybolması halinde KDV. İndirimi	217
8. İş İterk Tarihinden Sonra 10 Gün İçinde Düzenlenen Faturalardaki KDV'nin İndirimi	217
9. Adresinde Bulunamayan Mükelleflerden Alınan Faturalarda Yer Alan KDV'nin İndirimi.....	218
10. Hatalı Hesaplanmış KDV'nin İndirimi.....	220
11. Rücu Yoluyla Ortaya Çıkan KDV'nin Belgelendirilmesi ve İndirimi.....	221

B. BELGELERİN YASAL DEFTERLERE KAYDIYLA İLGİLİ KDV İNDİRİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ..... 224

1. Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen Belgelerde Yer Alan KDV'nin İndirimi	224
---	-----

2. Bilanço Usulünde Defter Tutulması Gerekirken İşletme Hesabına Göre Defter Tutulması.....	226
3. Yevmiye Defteri Sayfalarının Arka Yüzlerine Kayıt Yapılması Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi	227
4. Fatura veya Benzeri Belge İle Gümrük Makbuzu Yasal Defterlere Kaydedilmemiş Olması Halinde KDV İndirimi.....	229
5. Fatura Ve Benzeri Belgenin Yasal Defterlere Geç Kaydedilmesi Halinde KDV İndirimi.....	231
6. Fatura Ve Benzeri Belgenin Yasal Defterlere Hiç Kaydedilmemesi	234
7. Defterlere Kaydedilen Ancak Beyannameye Dahil Edilmeyen KDV'nin İndirimi	235
8. Fatura veya Benzeri Belgelerin İlgili Takvim Yılı Aşıldıktan Sonra Yasal Defterlere Kaydedilmesi Halinde KDV İndirimi	235
9. Muhasebe İşlemlerinin Bilgisayarla Yürütülmesi Halinde KDV İndirimi	237
C. DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEMESİ HALİNDE KDV İNDİRİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	239
1. Tebliğ Ve İç Genelgelerde Defter Ve Belgelerin İbraz Edil(e)memesi İle İlgili Düzenlemeler.....	240
2. Defter Ve İbraz Edil(e)memesi.....	242
3. Defter Ve Belgelerin Yargı Aşamasında İbraz Edilmesi Halinde İndirim	251
II. DİĞER SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	254
A. İKİNCİ EL BİNEK OTOMOBİLİ ALIM SATIMINDA KDV İNDİRİMİ.....	255
1. Gelir İdaresi Başkanlığı 'nın Görüşü.....	255
2. Konunun Değerlendirilmesi.....	257
B. ZAYİ OLAN A.T.İ.K.'E AİT KDV'NİN İNDİRİMİ	259
1. Konuya İlişkin Görüşler.....	259
2. Konu İle İlgili İdarenin Ve Yargının Görüşü.....	261
3. Konunun Değerlendirilmesi.....	262
C. İŞE BAŞLAMA, İŞİ BIRAKMA, YENİDEN İŞE BAŞLAMA HALLERİNDE KDV İNDİRİMİ.....	263
1. Mükellefiyet Tesis Edilmeden Önce (İşe Başlamadan Hemen Önce) Yapılan Harcamalara İlişkin KDV İndirimi	263
2. İşin Bırakılması ve Bir Süre Sonra Yeniden İşe Başlama Halinde KDV İndirimi	265
3. İşin Tamamen Bırakılması Durumunda KDV İndirimi.....	266
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	268
KAYNAKÇA	276

KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
R.G.	:	Resmi Gazete
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AET	:	Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.CD.	:	Adı Geçen CD
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH	:	Gayrisafi Milli Hasıla
GSYH	:	Gayrisafi Yurt içi Hasıla
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
M.B.	:	Maliye Bakanlığı
VDDK	:	Vergi Dava Daireleri Kurulu
Dn.	:	Danıştay
D:	:	Daire
M.G.K.D.	:	Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği
M.H.U.D.	:	Maliye Hesap Uzmanları Derneği
M.B.	:	Maliye Bakanlığı

GİRİŞ

Toplumlar sürekli artan kamu harcamalarını finanse edebilmek için sürekli gelir arayışı içinde bulunmuştur. Bunun için de vergiler en çok tercih edilen gelir kaynağı olmuş ve bu nedenle günümüzde bütçe gelirleri içinde en önemli paya sahiptir.

Bir ülkedeki vergi uygulamaları o ülkenin vergi sistemini oluşturur. Devletlerin vergi gelirlerinin fazlalığı o ülkenin ekonomik sistemiyle birlikte vergi sistemiyle de doğrudan alakalıdır.

Vergi sistemleri hukuki ve iktisadi sistemlerdeki gelişmelere paralel olarak sürekli değişim göstermektedir. Ekonomik kaynağına göre vergiler gelirler, servetler ve giderler üzerinden alınmaktadır. Giderler üzerinden alınan vergilerde mal veya hizmetin tüketime sunulurken tek aşamada kavranması son derece güçtür. Ayrıca mal veya hizmetin üretimden itibaren kazandığı bütün değer vergisinin son aşamaya bırakılması ağır bir vergi yükü teşkil eder. İşte tüketim harcamalarını kavraması gereken gider vergilerinin tamamı itibariyle nihai tüketim aşamasında alınamayacağı gerçeği gider vergilerinde değişik sistem arayışlarına yol açmıştır. Bunlardan biri de katma değer vergisidir.

Avrupa orijinli olan ve ilk kez Fransa'da uygulanan KDV günümüzde en modern vergi olarak kabul edilmektedir. Bu vergi Türkiye dâhil birçok Avrupa ülkesinde, Güney Amerika ülkelerinde ve uzak doğuda uygulanmaktadır. Ayrıca bu vergi Avrupa Birliğine üye ülkelerin ortak vergilerindedir.

Katma değer vergisi gayri şahsi, çok aşamalı bir genel gider vergisidir. Katma değer vergisi; mal ve hizmetlerin üretim-tüketim zincirinin bütün aşamalarında satış değerine uygulanan, ancak Hazineye ödenecek verginin tespitinde mal ve hizmetlerin üretimi veya satışı için ödenen verginin indirildiği ve böylelikle sadece o aşamada üretilen katma değeri vergilendirmeyi esas alan bir vergidir. Bu vergi kanuni mükelleflerin çeşitli iktisadi aşamalardan geçerek ödedikleri vergiyi kendisinden sonra gelen ve son olarak da iktisadi (nihai) mükellef olarak nitelendirilen kişiye (tüketiciye) aktarması nedeniyle dolaylı vergiler içinde değerlendirilmektedir.

Katma değer vergisinin başta Avrupa Birliği ve Türkiye olmak üzere

dünyanın birçok ülkesinde tercih edilmesinin nedeni, diğer harcama vergilerine nazaran içinde barındırdığı, uygulama kolaylığı, bütün mal ve hizmetleri vergilemesi, mükerrer vergilemeye neden olmaması, her bir mal veya hizmet için farklı oranlar uygulanabilmesi, mali anestezi ve bünyesinde taşıdığı indirim sistemidir.

Katma değer vergisi prensip olarak işletmelerin belli dönemlerde meydana getirdiği katma değer üzerinden alınmaktadır. İşletmeler tarafından ödenecek katma değer vergisinin hesaplanmasında ise teoride birçok yöntem bulunmakla birlikte uygulamada verginin mahsubu diğer bir ifadeyle indirim müessesesi tercih edilmiştir. İndirim müessesesi; indirim sistemi, indirim mekanizması veya vergi indirimi olarak da adlandırılmaktadır. Katma değer vergisinin temel taşı olan bu indirim müessesesi bu vergiyi ciro vergisinden ayırmakta ve vergi piramitleşmesini önlemektedir.

İndirim müessesesi çalışmamızın da ana temasını konusunu oluşturmaktadır.

Katma değer vergisi belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Buna göre, ancak alış faturaları ve benzeri vesikalarda gösterilen vergiler indirilebilir. Bu şekilde aynı zamanda verginin oto kontrolü sağlanmış olmaktadır. Zira indirim hakkından faydalanmak isteyen mükellefler alışları için fatura talep edecek, bu durum ona teslim yapan veya hizmet ifa eden mükellefi fatura kesmeye, dolayısıyla katma değer vergisini hesaplamaya icbar edecektir. Bu şekilde sistem gelir ve kurumlar vergisine de katkı sağlamaktadır.

Katma değer vergisi 1984 yılında yasalaşan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile 1985 yılından itibaren uygulanmak üzere Türk Vergi Sistemine dahil edilmiştir. Katma değer vergisinin uygulanmaya başlanması ile birlikte 8 adet gider vergisi sistemden çıkarılmıştır. Bugün KDV gelirleri bütçe gelirleri içinde %25–30 oranında paya sahiptir.

KDV sisteminde mükellefler esas itibariyle, üretim ve dağıtım kademeleri içinde verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilmesine ve ödenmesine aracılık etmektedirler. Bu itibarla KDV’de indirim mükellefiyete bağlı bir görev ve haktır.

Bütün bu hususlar göz önüne alınarak 3065 sayılı KDVK’da 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 54 ve 58. maddeler tedvin edilmiştir. Bu maddelere göre özetle, mükellefler yaptıkları teslimler veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları KDV’den kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile

ithal ettikleri mallara ait KDV'yi indirebileceklerdir. Yani mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veya yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya ifa ettiği hizmetler dolayısıyla müşterilerinden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden mahsup edecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise zaten daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır.

Katma değer vergisi belge üzerine oturtulmuş bir vergi olduğundan başarısı ülkedeki iktisadi ve hukuki sistemle birlikte vergi bilinci ve ahlakı ile doğrudan ilişkilidir.

Öte yandan KDV'nin kendisinden beklenen bazı işlevleri yerine getirebilmesi için indirim müessesesinin iyi işlemesi gerekmektedir. Aksi takdirde önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Vergide mükerrerlik, haksız vergi indirimleri gibi olumsuz sonuçlar beraberinde rekabet eşitsizliklerini getirmekte, verginin temel amaçlarından uzaklaşıldığı gibi verginin genel ilkeleri de zedelenmektedir.

Her vergi sisteminde olduğu gibi KDV'de indirim müessesesi ile ilgili bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. KDV'de indirim müessesesiyle ilgili olarak yaşanan sorunları;

- vergi tekniğinden,
- KDV Kanununda indirim müessesesinin mantığı ile örtüşmeyen düzenlemelerin yer almasından,
- KDV oranlarının yüksekliğinden,
- KDV oranlarının mal ve/veya hizmet bazında farklılaştırılmasından,
- mevzuat hükümlerinin uygulanışından ve yorulmasından,
- Türk vergi ve ceza sisteminden kaynaklanan sorunlar olarak sınıflandırılabilir.

Ancak çalışmamızda KDV'de indirim sisteminde uygulama birliğinin sağlanmasına katkı yapmak maksadıyla mevzuat hükümlerinin uygulanışından ve yorumlanmasından kaynaklanan sorunlar ele alınmıştır. Yapılan araştırmamızda da KDV kanununda yer alan hükümlerle ilgili aslında her bir kelimenin farklı yorumlamalara ve uygulamalara neden olduğu görülmüştür. Diğer sorunlara ilişkin ise herhangi bir araştırma, tespit ve değerlendirme yapılmamıştır.

Mevzuattan kaynaklanan sorunların temelinde, KDV'nin Türk vergi sistemine yeni dahil edilmiş olması, KDV Kanunu'nun yeterli ölçüde açık olmaması, çok fazla tebliğ, sirküler, iç genelge bazında düzenleme yapılmış olması, Vergi Yargısı tarafından aynı konuda farklı kararlar verilmiş olması gibi hususlar yer almaktadır.

Aslında KDV'de indirim sisteminin uygulanışı ile ilgili mevzuattan kaynaklanan sorunların çokluğunda ise, mükellefin indirim hakkını kullanabilmesi için öngörülen usul hükümlerine uyulmamış olmasını Maliye Bakanlığının bir hak kaybına neden olacak şekilde yorumlaması ve uygulamayı bu doğrultuda gerçekleştirmesi yer almaktadır. Diğer anlatımla mevzuat ve indirim müessesesi örtüşmemektedir.

Çalışmamızda katma değer vergisinde indirim mekanizması üç bölümde incelenmiştir.

Birinci bölümde önce katma değer vergisinin teorik alt yapısı incelenmiş olup, vergiler sınıflandırılarak ve harcamalar üzerinden alınan vergiler irdelenerek bu verginin vergi teorisi içindeki yeri ve diğer gider vergilerinden farklı yönleri kavranmaya çalışılmıştır.

Daha sonra ikinci kısımda katma değer vergisi teorisi, bu verginin tarihçesi, genel özellikleri, avantaj ve dezavantajları incelenmiştir. Bu incelemeler neticesinde katma değer vergisinin üstün ve farklı yönleri açıklanarak neden günümüzün en modern vergisi olarak kabul edildiği anlatılmıştır. Ayrıca bu çerçevede katma değer kavramı, türleri ve kapsamı incelenmiş, verginin hesaplanmasında yöntemler üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde ise öncelikle Türkiye'nin katma değer vergisine geçiş tarihçesi üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda olmak üzere Türkiye geçmişte uygulanan gider vergilerine, KDV'ye geçiş sürecine kısaca değinilmiş ve ülkemizi bu vergiye geçişi zorlayan nedenler izah edilmiştir.

Bu bölümün ikinci kısmında ise Türkiye'de Katma değer vergisi uygulamasında indirim müessesesi ve uygulaması anlatılmıştır. Bu çerçevede indirim için gerekli şartlar, KDV indiriminde defter ve belge düzeni, indirim yasaklanan KDV, kısmi KDV indirimi, borçlanılan ya da indirilecek KDV'nin değişmesi halinde yapılacak düzeltme işlemleri, KDV indirimi özellik gösteren mükellefler ve işlemler

Çalışmaya alınmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde ise indirim sisteminde yaşanan sorunlara değinilmiş ve bu sorunlara çözümler sunulmuştur. Ancak burada iktisadi ve teknik konulardan öte mevzuattan veya mevzuatın yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar ele alınmış ve bu konularda hem idarenin hem de idari yargının görüşlerine yer verilmiştir.

Bu alışma esas olarak literatür taraması yöntemiyle araştırma yapılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın tamamlanmasında Türkiye’de yayımlanmakta olan hakemli dergiler, katma değer vergisi üzerine yayımlanmış kitaplar, internet, Maliye Bakanlığı veya Bakanlığa bağlı Defterdarlık veyahut Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından verilmiş muktezalar ve ihtilaf konusu edilmiş hususlarda Danıştay kararlarından yararlanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ

I. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TEORİK ALT YAPISI

Vergiler; gelir, işlem, mal teslimi veya hizmet ifası, servet, kağıt vb. unsurlar üzerinden alınmaktadır. Devletler sürekli artan kamu harcamalarını finanse edebilmek, vergi toplama maliyeti ve bürokratik işlemleri azaltmak ve aynı zamanda kayıt dışılığı azaltacak vergi sistemleri arayışında olmuştur. Bu anlamda katma değer vergisi de gider vergilerinin olumsuzlarını bertaraf etmek üzere geliştirilmiş bir vergidir. Aşağıda verginin tanımı yapıldıktan sonra vergiler sınıflandırılarak katma değer vergisinin teorik alt yapısı irdelenmiştir. Böylece katma değer vergisinin vergi teorisi içindeki yeri izah edilmiş ve diğer gider vergileri ile kıyaslanmasına imkan sağlanmıştır.

A. VERGİNİN TANIMI

Günümüzde devletler gelir ihtiyacının çok önemli bir bölümünü vergilerle karşılamaktadırlar. Klasik devlet anlayışının değişime uğraması ve devletin sosyo - ekonomik nitelikte önemli görev görür hale gelmesi, verimli ve özellikle önemli hasılat elde edebilme imkanının da olması kamu gelirlerinin içerisinde vergilerin rolünü artırmıştır¹.

Geçmişte ilk şekliyle hediye gibi uygulanan vergiler, daha sonra kimi hükümdarlıklarda halkın üzerine koyduğu ağır bir yük olarak görülmüş olsa da yüzyıllar boyunca devletlerin kamu faaliyetlerini gerçekleştirmesi için en önemli ve sağlam gelir kaynağı olmuştur.

Çağımızda devletler görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için daha çok gelire ihtiyaç duymaktadır. Bunun önemli bir kısmını da tahsil edilen vergilerden karşılayabilmektedir.

¹ Akdoğan, Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, 2006, Gazi Kitabevi, s. 101.

Vergi, özü itibariyle devletin harcamalarını karşılamak için egemenlik gücüne dayanarak topladığı paralar olmakla birlikte, vergi ile ilgili çok değişik şekilde tanımlamalar yapılmaktadır. Yapılan tanımlara bakacak olursak;

- Vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir².
- Vergiler, kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı paradır³.
- Vergi, devlet veya devlet fonksiyonlarına sahip teşkilatlar tarafından bireylerden zorunlu veya zorlama ile para alınmasıdır. Vergi ulusal bağımsızlığın karşılığı olarak bireylerden zora dayanılarak alınır⁴.
- Geniş anlamda vergi, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için; mali, ekonomik ve sosyal araçlar ile kamuya zorla, karşılıksız ve kesin olarak aktarılan fonlardır⁵.
- Vergi, Devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir⁶.
- Diğer bir ifadeyle vergi, kamu faaliyetlerinin maliyetini karşılamak üzere, ekonomik birimlerden hukuki ve siyasi cebir altında ve karşılıksız olarak devlete fon aktarılmasıdır.

² Akdoğan, s. 115.

³ www.tdk.gov.tr/tdksozluk/sozara.htm - 3k, (Erişim: 10.10.2008).

⁴ <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>, (Erişim: 10.10.2008).

⁵ M.G.K.D. Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s.1.

⁶ Nami Çağan ve Mualla Öncel; **Bankacılar için Mali Hukuk Bilgisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988, s.3.

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere verginin temel özelliği herhangi bir karşılığa, bir kamu hizmetine bağlı olmaksızın bir takım parasal değerlerin geri verilmemek üzere, kesin biçimde kamu kesimine aktarılmasıdır⁷.

Öte yandan devletler gerekli kamu finansmanını temin edebilmek için mükelleflerden vergi almakla beraber, bu vergilerin adil, zamanında, yeterli düzeyde ve en az masrafla toplanabilmesi, ülkenin vergi sistemi ile birlikte hukuk ve ekonomik sistemine bağlı olmaktadır.

Vergi sistemleri ile ekonomik kalkınma, toplumsal yapı ve gelişmeler arasında yakın bir ilişki olduğundan ekonomik ve toplumsal yapının değişmesi doğrultusunda, vergi sisteminde de gelişmeler olmuştur⁸. Bu anlamda gelir, servet ve giderler üzerinden alınan vergiler sürekli değişime uğramıştır.

Gider vergileri manzumesine dahil katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ise günümüzde Türkiye de dahil olmak üzere Avrupa ve diğer bazı ülkelerde uygulanan en modern vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu vergiler uygulanan ülkelerin bütçe gelirleri içinde önemli bir paya sahip olup, bu pay her geçen gün artmaktadır.

B. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergileri çok çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte, uygulamada en çok görülen sınıflandırmalar, vergiyi ödeyen ile vergi yükünü fiilen taşıyan kişinin aynı olup olmamasına göre (vasıtalı-vasıtasız), verginin alınması sırasında yükümlünün kişisel durumunun göz önünde bulundurulup bulundurulmamasına göre (kişisel-nesnel), vergilendirilen ekonomik kaynağa göre (gelir-servet-harcamalar üzerinden alınan vergiler), verginin kapsamına göre (genel vergi, özel vergi)⁹, vergi borcunun hesaplanış biçimine göre (spesifik-advalorem) ayırımına tabi tutulmaktadır.

Ayrıca; ödeme araçları esas alınır sa nakdi ve ayni vergiler; verginin sürekli alınıp alınmadığına göre, olağan vergiler, olağanüstü vergiler; tahsil şekilleri göre, tevzii ve nispi vergiler diye sınıflara da ayırmak mümkündür. Ancak bu tür tasnifler

⁷ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay; **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s.7.

⁸ Mehmet Tosuner, ve Zeynep Arıkan; **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2007, s.1.

⁹ Mualla Öncel ve diğerleri; **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 4. Baskı, 1997, s.230.

günümüzde önemini yitirmiştir¹⁰.

Vergilerin değişik şekillerde tasnifinin yapılmasındaki amaç, belirlenen sosyo-ekonomik hedeflere ulaşılmasında vergiden daha etkin bir şekilde istifade edilmesidir¹¹.

Örneğin, katma değer vergisi bu sınıflandırmaya göre, vasıtalı, nesnel, advalorem, genel ve harcamalar üzerinden alınan bir satış vergisidir. Verginin genel yapısı uygulanacak maliye politikasında belirleyici rol oynayacaktır.

1. Dolaylı (Vasıtalı) – Dolaysız (Vasitasız) Vergiler

Dolaylı ve dolaysız vergi tasnifi maliye literatüründe hâlâ önemini koruyan bir tasnif türüdür. Dolaysız vergiler, gelir ve kurumlar vergisi gibi kâr üzerinden alınan vergilerle servet üzerinden alınan vergileri kapsarken, dolaylı vergiler ise katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi, üretim, tüketim, satış ve dış ticaret üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır.

Ülkeler sosyo-ekonomik yapılarına göre vergi gelirlerini ağırlıklı olarak dolaylı ve dolaysız vergilerden karşılamaktadırlar. Gelişmiş ülkelerde kazanç üzerinden alınan dolaysız vergiler ağırlık taşıırken, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler önem taşımaktadır. Dolaylı vergiler uygulama kolaylığı nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde tercih nedeni olmaktadır. Geleneksel toplumlarda, para ekonomisine girilmemiş olması nedeniyle yurt içi dolaylı vergiler önemli bir paya sahip değildir. Bu dönemlerde bir kaç maddeyi içeren özel tüketim vergileri ön planda bulunmaktadır¹².

Vergilerin vasıtalı ve vasitasız vergiler olarak ikiye ayrılması hususunda ileri sürülen kıstaslar kısaca şöyle özetlenebilir¹³.

- Genel fiyat seviyesini etkileyen vergiler vasıtalı, genel fiyat düzeyini etkilemeyen vergiler ise vasitasız vergilerdir.
- Nispi fiyatları değiştirmeyen vergiler vasitasız, değiştiren vergiler

¹⁰ Turhan, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.92.

¹¹ Ayhan, Emin Haluk; **Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi**, DPT, Uzmanlık Tezi, 1983, Ankara, s.2.

¹² Heper, Fethi; **Toplumsal Yapı İle Vergi Yapısı Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir, İ.T.İ.A. Basımevi, 1981, s.41

¹³ Aydemir, Birol; “Türkiye’de katma değer vergisi uygulamasının değerlendirilmesi ve efektif katma değer vergisi oranlarının hesaplanması”, **DPT**, Ağustos, 1996, Ankara, s.4.

vasıtalıdır.

- Yansıma ölçütüne göre, yansıtılamayan ve bu nedenle konulduğu kişi ya da kurumlar üzerinde kalan vergiler vasıtasız, yansıtılarak yükü başkalarına aktarılan vergiler ise vasıtalıdır.
- Gelirin elde edilmesine ilişkin işlemleri vergilendiren vergiler vasıtasız, bu gelirlerin harcanması işlemlerini vergilendiren vergiler ise vasıtalı vergilerdir.

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan vasıtasız vergiler şunlardır :

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Emlak Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Buna karşılık, vasıtalı vergiler kategorisini şu vergiler oluşturmaktadır;

- Katma Değer Vergisi
- Özel tüketim vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar
- Gümrük Vergisi

Literatürde dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında kullanılan ölçülerle ilgili çeşitli görüşlerin olmasına rağmen, bunlardan sadece verginin yansıması ölçüsü ve verginin tahakkuk usulü ölçüsü açıklanacaktır.

1.1. Verginin Yansıması Ölçüsü

Dolaysız vergileri dolaylı vergilerden ayıran özelliklerden birisi, verginin ödenmesi bakımından aracı bir mükellefin söz konusu olup olmamasıdır¹⁴. Diğer bir anlatımla verginin yansıtılıp yansıtılamamasıdır. Verginin yansıması, bir mükellefin ödemiş olduğu bir vergiyi bazı ekonomik yollardan faydalananarak, başkalarına kısmen

<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/KDV.html> (Erişim:10.11.2008)

¹⁴ Akdoğan, s.283.

veya tamamen devretmesi olayıdır¹⁵.

Buna göre vergiyi ödeyenler ile vergiyi taşıyanların aynı kişiler olması durumunda vergi yansımamaktadır. Yani vergi, asıl mükellef olarak görülen kişinin iktisadi unsurlarından doğrudan alınıyorsa ve başka bir şahsa devredilemiyorsa dolaysız vergi söz konusudur. Eğer mükellefin ödediği vergiyi fiyat mekanizması içerisinde başkalarına aktarması yani yansıtması halinde vergi, dolaylıdır. Verginin yansımaması durumunda vergiyi ödeyen, sonunda, vergi taşıyan kişi değildir. Örneğin katma değer vergisinde durum bu şekildedir. Vergiyi ödeyen kişi ödediği vergiyi fiyat içinde tüketiciye yansıtır. Verginin gerçek yüklenicisi tüketici(alıcı)dir. İşte mükelleflerin vergi yüklerini başkalarına devredemediği vergiler dolaysız, başkalarına çeşitli yollarla devredebildiği vergiler ise dolaylı olarak nitelendirilmektedir¹⁶.

1.2. Vergileme Usulü ve Tahsil Şekli Ölçüsü

Vergilerin bir kısmı belirli devreler için ve genellikle her yıl tarh ve tahakkuk ettirilir. Bazı vergiler ise geçici olarak ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi anında tarh ve tahsil olunur. Bu ayrıma göre matrahları dolayısıyla belirli zamanlarda tahakkuk ve tahsili yapılan vergilere dolaysız vergiler denir¹⁷. Dolaysız vergiler, konusu sürekli olup ve yükümlülere önceden belli edilmiş vergilerdir. Diğer bir ifadeyle vergi kanunları önceden belirlenebilecek nitelikteki vergi konularını vergilendirip, belirli zamanlarda isme bağlı olarak vergiyi tarh ve tahsil ediyorsa dolaysız vergi söz konusudur.

Buna karşın bir kısım vergilerin konuları düzenli ve sürekli olmayabilir ve mükellefi adına tarh, tahakkuk ve doğrudan doğruya tahsil olunmayabilir. Yani bu tip bir vergilemede önceden belirlenme olanağı bulunmayan işlemler vergilendirilip, belirli olmayan zamanlarda belli bir isme bağlı olmayan tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yapılmaktadır. Dolaylı vergiler kategorisine giren vergiler bir olayın meydana gelmesi, üretilen bir malın mübadeleye konu olması gibi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anında alınırlar.¹⁸ Bu tip vergilerde vergiyi doğuran olayın

¹⁵ Erginay, Akif ; **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı,. Savaş Yay. 1998, s. 78.

¹⁶ Akdoğan, s.283.

¹⁷ Erginay, s.79.

¹⁸ Nadaroğlu, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000,

meydana geldiği anda verginin doğmasına kim neden olmuşsa, yükümlüsü de o kişidir.

2. Advalorem (Değer Esası) – Spesifik (Miktar Esası) Vergiler

Bu sınıflama türünde vergiler matrahların oluşumuna göre ayrılmaktadırlar. Şayet, verginin matrahı kıymet esasına dayanıyorsa ve bu değerler üzerinden oransal olarak vergi alınıyorsa, advalorem vergileme söz konusudur. Vergi matrahı fiziki ölçüler ve maddi miktar gibi özellikler dikkate alınarak hesaplanıyorsa, spesifik vergiler oluşmaktadır. Bu tip vergiler uzunluk, ağırlık, hacim, adet vb. maddi ölçülere dayanmak suretiyle hesaplanmaktadır.¹⁹

Türk vergi sisteminde, akaryakıt ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi, maktu damga vergileri spesifik vergilere; katma değer vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi ise advalorem vergilere örnek verilebilir. Öte yandan özel tüketim vergisinde tütün ve alkollü ürünlerde hem advalorem vergileme söz konusu olmakla birlikte, bu esasa göre hesaplanan vergi maktu vergiden az olamamaktadır.

Günümüzde; gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gibi belli vergi türlerine spesifik tarifelerin uygulanma imkanının olmaması, spesifik vergilerin fiyat hareketlerini izlemede çok yetersiz kalması ve fiyat değişmelerinde, spesifik vergilemede konulan verginin nispi ağırlığının hiç arzu edilmeden değişmesi gibi nedenlerle advalorem vergiler yaygınlaşmış olup, spesifik tarifelerin uygulandığı vergilerin sayısı oldukça azalmıştır²⁰.

3. Sübjektif (Şahsi) – Objektif (Gayrişahsî) Vergiler

Çok eski zamanlardan beri kullanılan şahsi-gayrişahsî vergi sınıflaması günümüzde önemini hala koruyan bir sınıflama türüdür. Bu ayırım; vergilemede, mükellefin kişisel durumunun dikkate alınıp alınmamasını esas almaktadır²¹.

Devlet, vergi yükümlüsünün borcunu ödenmesi gereken bir safhaya getirirken iki şekilde hareket edebilir. Bu hareket şekillerinden bir tanesi şahsi vergilerin oluşumunda izlenen yoldur ki bu yolda vergi alacağı tespit edilirken vergi

s.389.

¹⁹ Aksoy, Şerafettin ; **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 309.

²⁰ Uluatam; Özhan; **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Savaş. Yay. , 1991, s.200-201.

yükümlüsünün şahsi durumu, bekâr veya evli oluşu, çocuğunun olup olmaması, sağlık durumu, elde ettiği gelirin miktarı ve kaynağı gibi çeşitli faktörler dikkate alınır. Gayrişahsî vergilerin oluşumunda izlenen yolda ise yukarıda sayılan faktörler dikkate alınmaz²². Gelir ve veraset vergileri kişisel vergilere, mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise nesnel vergilere örnek olarak verilebilir. Türk vergi sistemi içinde yer alan ve gerçek kişilerden alınan gelir vergisinin hesaplanmasında sakatlık indirimine ve 2008 yılından itibaren de asgari geçim indirimine yer verilmiş olması şahsi vergiler kapsamına girdiğini göstermektedir.

4. Gelir - Servet - Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Günümüzde, en çok kullanılan ayırımlardan birisi de vergilendirilen ekonomik kaynağa göre yapılan ayırımdır. Bu ayırıma göre, verginin kaynağını gelirin oluşturması gelir üzerinden alınan vergiler, verginin kaynağını servetin oluşturması servet üzerinden alınan vergiler ve verginin kaynağını harcamaların oluşturması ise harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunu oluşturmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilere gelir ve kurumlar vergisi, servet üzerinden alınan vergilere emlak, motorlu taşıtlar, veraset ve intikal vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilere de katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergiler örnek olarak sayılabilir.

Ülkemizde Anayasanın 73. maddesi gereği herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Ekonomi ve vergi politikasında mali gücün göstergesi olan üç olgu bulunmaktadır.

- Gelir
- Servet ve
- Harcamalar

Bunların dışında mali gücü ortaya koyan bir belirti olmadığından vergiler, ya gelir üzerinden, ya servet üzerinden, ya da harcamalar üzerinden alınmaktadır²³.

²¹ Uluatam, s.201.

²² Türk, İsmail; **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1992, s.174.

²³ Tosuner, Mehmet; Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi, **Yaklaşım Dergisi** , S:20, 1994, s.47.

5. Artan – Sabit – Azalan Oranlı Vergiler

Artan oranlı vergide matrah büyüdükçe matrahın daha büyük bir oranının vergi olarak alındığını, sabit oranlı vergide matrahtan vergiye giden kısmının aynı kaldığını, azalan oranlı vergide ise bahis konusu oranın matrah büyüdükçe küçüldüğünü söylemek mümkündür²⁴. Türk vergi sisteminde gelir vergisi artan oranlı, kurumlar vergisi sabit oranlı vergiye örnektir. Azalan oranlı vergi uygulaması ise bulunmamaktadır.

C. GİDER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Katma değer vergisi gider vergileri sınıfına dahil bir vergi olduğundan gider üzerinden alınan vergilere ilişkin açıklama yapma gereği duyulmuştur.

Gider üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmet üzerine konan vergilerdir. Geliri veya serveti elde edildiklerinde değil, harcadıkları zaman mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirirler²⁵. Gider vergilerinin konusu tüketim üretilen mal ve eşya ile hizmetlerdir²⁶. Ancak vergilendirme için mutlaka bunların satılmış olması gerekmektedir. İthal edilenlerde ise gümrük sınırından geçmiş olması gerekmektedir.

Gider vergilerinin miktarları tüketim harcamalarına göre değişir. Vergilenmiş malları daha çok kullananlar diğerlerine göre daha fazla vergi öderler. Bu vergiler tersine artan oranlı vergilerdir; yani kişinin geliri büyüdükçe tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin gelirine orana küçülür²⁷.

Çalışmamıza konu olan katma değer vergisinin bir gider vergisi olması dolayısıyla gider üzerinden alınan vergiler bu başlık altında ayrıca incelenmiştir.

Vergi, ödeme gücüne ulaşmanın yanında kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için maliye politikası aracı olarak kullanılarak gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından günümüzde harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Ayrıca gider vergileri, harcamaları kısarak tasarrufları, dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici bir yapıya sahiptirler. Bu vergiler; üretilen, satılan ya

²⁴ Uluatam, s.202.

²⁵ Tosuner, Arıkan, s.287.

²⁶ Erginay, s. 105.

²⁷ Mualla Öncel ve diğerleri, s. 411.

da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Burada gelir veya servetin elde edildikleri zaman değil, harcadıkları aşamada mal ve hizmetlerin fiyatları içersinde gizlenmiş olarak vergilendirilmesi söz konusudur²⁸. Gider vergileri kural olarak dolaylı vergiler grubuna dahil olup, yapıları itibariyle gayri şahsidir. Ailevi veya gelir ve servet durumlarını göz önünde bulundurmaz. Ayırma kuramı ve artan oranlı usuller bu vergilerde uygulanmaz²⁹.

Giderler üzerinden alınan vergileri, harcama vergisi ve satış vergileri olmak üzere iki grup altında incelemek mümkündür.

1.Harcama Vergisi

Harcama vergisi matrahı tüketim olan, şahsi ve vasıtasız bir vergidir³⁰. Harcama vergileri diğer gider vergilerine kıyasla gerek toplumsal adalet gerekse iktisadi sonuçlar açısından açık bir üstünlüğe sahiptir. Vergi kişilerin tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi verecekleri yıllık beyannamelere göre kendilerince ya da vergi idarelerince hesaplanmaktadır. Beyannamede matraha ulaşmak için kişinin gelirine sahip olunan sermaye mallarının satışından elde edilen meblağlar, banka hesaplarındaki azalmalar vs. matraha ilave edilmekte, bulunan değerden sermaye malları için yapılan harcamalar ile devletin uygun göreceği bazı harcamalar ve yıl içindeki tasarruflar düşülmektedir³¹.

Harcama vergileri özel harcama vergileri ve genel harcama vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.1. Özel Harcama Vergisi

Harcama vergilerinin bir türünü teşkil eden bu vergiler, tüm mal çeşitlerini kapsamakta ve vergiye konu olabilecek mallar, belli neviler ve listeler halinde belirlenmektedir. Kalkınmış ekonomilerde özel harcama vergileri lüks sayılabilecek mallar üzerinden alındıkları halde, otomobil, radyo, televizyon cihazı, benzin, viski, kakao, kahve gibi, az gelişmiş ekonomilerde zorunlu ihtiyaç malları vergilendirilir.

²⁸ Akdoğan, s.266.

²⁹ Erginay, s.106.

³⁰ Akalın, s.358.

³¹ Uluatam, s.304.

Şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara, kahve, çay gibi³².

1.2. Genel Harcama Vergisi

Harcama vergilerinin diğer bir türünü teşkil eden bu vergiler ise, tüm mal çeşitlerini kapsamakta ve vergiye konu olabilecek mallar, belli neviler ve listeler halinde belirlenmemektedir.

Genel harcama vergisi, matrahı tüketim olan kişisel ve vasıtasız bir vergidir. Tüketim üzerinden alınan vergiler vasıtalı ve nesnel olmalarına rağmen, vasıtasız bir vergi olan genel harcama vergisi kişisel nitelikte olup gelir vergisinin bir alternatifidir. Vergi kişilerin tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi verecekleri yıllık beyannamelere göre kendilerince ya da vergi idarelerince hesaplanmaktadır. Beyannamelerde kişinin harcamalarını bulmak için, bir yıl içinde elde edilen gelire sahip olunan sermaye mallarının satışından elde edilen meblağlar, banka hesaplarındaki azalmalar vs. gibi ilaveler yapılarak bulunan, değerden sermaye malları için yapılan harcamalar ile devletin uygun göreceği bazı harcamalar ve yıl içindeki tasarruflar düşülmektedir³³.

2. Satış Vergileri

Genel harcama vergisinden farklı olarak, harcamaların fiilen yapılması sırasında alınan satış vergileri nesnel ve vasıtalı vergilerdir. Satış vergileri sınırlı sayıda mal üzerine konulan özel satış vergileri veya ilke olarak tüm malların üzerine konulan genel satış vergileri olarak sınıflandırılmaktadır³⁴.

2.1.Özel Satış Vergileri

Özel satış vergileri üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirtilen bazı ürün ve hizmetlerden alınan vergilerdir³⁵. Bu tür vergiler finansman temin etme amacı dışında, talebi kontrol edilmek istenen mallara da uygulanmaktadır. Geleneksel toplumlarda uygulama kolaylığı nedeniyle

³² Türk, İsmail; **Maliye Politikası**, 15. Bası. Turhan Kitabevi, 2003. s.341.

³³ Aydemir, s.6.

³⁴ Uluatam, s.307.

³⁵ Bulutoğlu, Kenan ; **Kamu Ekonomisine Giriş**, 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yay. 2008, s.358.

özel satış vergileri daha çok tercih nedeni olmaktadır³⁶. Özel satış vergileri muamele vergilerinin öteden beri uygulanan en eski türüdür. Genellikle çay, tuz, tekel maddeleri gibi mallardan alınan vergiler bu gruba girmektedir³⁷.

2.2. Genel Satış Vergileri

Bu vergiler tüm mal çeşitlerini kapsarlar, dolayısıyla vergiye konu olabilecek mallar belli türler ve listeleri halinde belirlenmemektedir³⁸.

Toplu ve yayılı şekilde uygulanmakta olan genel satış vergisine konu olabilecek mal ve hizmetlerin çok sayıda olması uygulamada çeşitli güçlüklerle sebep olmaktadır. Bu tür vergilerin, geleneksel toplumdan geçiş toplumuna doğru geçen toplumlarda uygulama imkânı artmakta ve bu ülkelerin toplam vergi gelirlerinde önemli yer tutmaktadır³⁹.

İlke olarak, alışveriş konusu tüm malları kapsayan genel satış vergileri toplu satış vergileri (tek aşamalı) ve yayılı (yaygın) satış vergileri (çok aşamalı) olmak üzere ikiye ayrılırlar.

2.2.1. Yayılı (Yaygın) Satış Vergileri

Yayılı satış vergisi, kapsamına giren malları ekonomik sürecin üretimden tüketime kadar olan her safhasında ayrı ayrı vergilendirir. Bu sistemde aynı ürünün ticari veya sınai safhada tabi olduğu çeşitli işlemler mükerrer olarak vergilendirilir⁴⁰. Bundan dolayı “kümülatif vergi” diye de adlandırılmaktadır. Dolayısıyla, bu vergilerde vergi yükü de el değiştirme safhalarının sayısının azalıp çoğalmasına bağlı olarak değişmektedir. Bu vergiler kapsamına ticari ve sınai mallarla birlikte ücret karşılığında yapılan bazı hizmetler de girmektedir.

Uygulama alanı çok geniş tutulan bu vergi sisteminde bir yandan düşük bir oran üzerinden büyük gelir elde etmek mümkün olmakta, diğer yandan mal ve hizmetlerin bedeli içersinde kolayca eriyen bu düşük verginin hissedilmeden ve ciddi

³⁶ Ayhan, s.4.

³⁷ Aydın, Selda ; “Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:136, s.16.

³⁸ Aydın, s.16.

³⁹ Ayhan, s.4.

⁴⁰ Turhan, s.154.

bir tepki görmeden yasal vergi yüklenicilerine, yani tüketicilere devredilmesi gerçekleşebilmektedir⁴¹. Vergi yükü ağır olmadığından ve bu şekilde yansıma yoluyla aktarılabildiklerinden, bu tür vergilerde vergi kaçırma yönündeki girişimler fazla olmamaktadır⁴².

Öte yandan muamele vergileri; milli gelirin ancak bir bölümünü kavrayabilmesi ve oranların yüksek tutulması nedeni ile adil olmadıkları ve vergide tarafsızlık ilkesine uygun bulunmadıkları; ayrıca sınai gelişimi ve bununla birlikte firmaları dikey entegrasyona teşvik etmek suretiyle ekonomik gelişmeyi de engelledikleri gerekçesiyle eleştirilmektedir. Ayrıca vergi yükünün üretim-tüketim sürecinin uzunluğuna göre değişmesi, vergi adaletinin amacı doğrultusunda gerçekleştirilememesine yol açmaktadır⁴³.

Yayılı muamele vergileri ihracatı da menfi yönde etkilemektedir. Ancak, ihraç edilen malın son aşamasındaki vergi miktarı tespit edilebilmektedir. Vergi iadesi uygulaması söz konusu olsa bile ihracat tam olarak vergiden muaf tutulamamaktadır⁴⁴.

Yaygın satış vergileri, ciro ve katma değer vergisi olmak üzere iki ana biçimde uygulanmaktadır.

2.2.1.1. Ciro Vergisi

Ciro vergisinde belli bir aşamadan diğerine geçen mallar satış değerleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Çok yaygın bir alanda uygulandığı ve her satışta tekrarlandığı için yayılı muamele vergileri düşük vergi oranları ile fazla vergi toplamak gücü taşımaktadır⁴⁵. Bu tip satış vergilerinde mükellef sayısının oldukça fazla olması, satış değerini vergilerken eskiden ödenmiş verginin de yeniden vergisini almak suretiyle "verginin piramitleşmesine" neden olması gibi sakıncaları bulunmaktadır⁴⁶.

⁴¹ Turhan, s.154

⁴² Akdoğan, s.271.

⁴³ Akdoğan, s.273.

⁴⁴ Ayhan, s.5.

⁴⁵ Uluatam, s.313.

⁴⁶ Uluatam, s.313-314.

2.2.1.2. Katma Değer Vergisi

Bir vasıtalı gayri şahsi vergi olan katma değer vergisi, çok aşamalı genel gider vergisidir⁴⁷.

Katma değer vergisi; ciro vergisinde olduğu gibi mal ve hizmetlerin üretim-tüketim zincirinin bütün aşamalarında satış değerine uygulanan, ancak Hazineye ödenecek verginin tespitinde mal ve hizmetlerin üretimi veya satışı için ödenen verginin indirildiği ve böylelikle sadece o aşamada üretilen katma değeri vergilendirmeyi esas alan bir vergidir. Bu vergi kanuni mükelleflerin çeşitli iktisadi aşamalardan geçerek ödedikleri vergiyi kendisinden sonra gelen ve son olarak da iktisadi (nihai) mükellef olarak nitelendirilen kişiye (tüketicie) aktarması nedeniyle dolaylı vergiler içinde değerlendirilmektedir⁴⁸. Bu açıdan ele alındığında katma değer vergisi, tüketiciyi vergilendirmeyi esas alan ve bu nedenle tüketici üzerinde kalan bir vergidir⁴⁹. Katma değer vergisinin temel taşı olan indirim sistemi bu vergiyi ciro vergisinden ayırmakta ve vergi piramitleşmesini önlemektedir. Ayrıca bu verginin yayılı muamele vergilerine göre tarafsız olması ve üretim – tüketim aşamalarının tamamını vergilendirilmesi diğer üstün özellikleridir. Bu verginin bel kemiğini oluşturan indirim sistemi tezimizin konusunu oluşturmakta olup, çalışmamızın ikinci bölümünde bu sisteme, üçüncü bölümünde de bu sistemle ilgili sorunlara ve çözüm önerilerine değinilecektir.

2.2.2. Toplu Satış Vergileri

Bir malın üretim (imalat), toptan satış veya perakende satış aşamalarından yalnız bir defa alınan vergiler toplu satış vergileri olarak adlandırılmaktadır⁵⁰. Diğer bir ifadeyle toplu satış vergileri üretim, tüketim sürecinde bir kez alınan vergiler olup, alındıkları aşamaya göre adlandırılırlar. Bu tür vergilerde daha önceki veya sonraki aşamalarda vergi uygulaması söz konusu değildir⁵¹. Toplu satış vergileri yayılı satış vergilerinin olumsuz etkilerinden kaçınmak amacıyla uygulanmış ve geliştirilmiştir. Toplu satış vergilerini uygulama şekilleri itibariyle dört şekilde

⁴⁷ Akalın, s.365.

⁴⁸ Şenyüz; Doğan; **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yay. Ekim 2005, s. 381.

⁴⁹ Şenyüz, s.381.

⁵⁰ Uluatam, s.318.

inceleyebiliriz⁵².

2.2.2.1. İstihsal Vergisi

Satış vergilerinin imalat safhasına indirgenmiş toplu şeklidir⁵³. Malların imalatçıdan satışı esnasında teslim nedeniyle alınan tek kademeli bir vergidir. Bu anlamda vergi belirli malların üzerinde değil de, genel olarak üretim üzerine konulmakta olup, bu aşamada önceki üretim kademelerinde ödenmiş olan vergilerin indirilmesine izin verilmektedir⁵⁴.

İdare açısından da yükümlü sayısının azlığı sebebiyle uygulanması kolay bir vergidir. Bu hem idare hem de mükellefler açısından yararlıdır. Vergi konusu ve matrahının kavranabilmesine, denetim kolaylığına katkıda bulunmaktadır⁵⁵. Ayrıca istihsal vergisi yatırım malları ve buna benzer mallar için vergi istisnası tanımak koşuluyla gerek uluslararası düzeyde, gerekse ulusal düzeyde rekabet eşitsizliğini bozmadığı gibi, işletmelerde dikey bütünleşmeyi teşvik etmez, teknolojik gelişmeyi engellemez⁵⁶. Bununla birlikte bu vergiler üretim aşamasına indirgenen matrah dolayısıyla oranı yüksek olan bu vergi tüketiciye ulaşıncaya kadar aracı yükümlüler tarafından taşınması sonucu vergi kayıp ve kaçığının artması gibi sakıncaları da beraberinde getirmektedir⁵⁷.

2.2.2.2. Toptan Satış Vergisi

Toplu muamele vergisinin bir türü olan toptan satış vergisi, malların toptan satış aşamasından perakende satış aşamasına geçişi esnasında bir defada alınan bir vergidir⁵⁸. İstihsal vergisine oranla daha fazla yükümlüyü kapsamaması olumsuz yanı olarak gözüktüğü de vergi oranının istihsal vergisine kıyasla daha düşük olması vergiye karşı tepkilerde bir azalmaya sebep olmaktadır. Üstelik bu mükelleflerin az sayıda olması (her ne kadar istihsal vergisinden çoksa da) ve düzenli kayıtlar tutan büyük

⁵¹ Akdoğan, s.274.

⁵² Ayhan, s.5.

⁵³ Turhan, s.155.

⁵⁴ Akdoğan, s.274.

⁵⁵ Akdoğan, s.274.

⁵⁶ Turhan, s.155.

⁵⁷ Nadaroğlu, s.432.

işletmeler olması vergi idaresinin yükünü hafifletip işini kolaylařtırmaktadır⁵⁹.

Toptan satış vergisinin nispeti istihsal vergisine göre daha düşüktür. Mükellef sayısı ise daha fazladır. Malların toptancıdan perakendeciye intikalinde tahsil edilir. Bu verginin mükellefleri nispeten düzenli belge ve kayıt tutanlardır. Bu bakımdan idareye tahsilât ve denetim açısından kolaylık sağlar⁶⁰. Küçük perakendecilere nazaran, ilk imalâtçıdan mal alan büyük perakendecilerin lehine bir takım avantajları vardır.

2.2.2.3. Perakende Satış Vergisi

Adından da anlaşılacağı üzere, perakende satış vergisi, üretim-tüketim zincirinin, tüketiciye muhatap olan perakendeci aşamasında alınmaktadır⁶¹. Vergi perakende satış aşamasında alındığından ve böylelikle mükellef sayısı fazla olacağından verginin idare ve denetimi güçleşmektedir. Ayrıca yapılan satışın tüketiciye yapılan bir satış olup olmadığını tespitinin oldukça güç olması ve mükelleflerin bu tür vergilere ait formaliteleri bilmeyen işletmelerden oluşması verginin denetimini güçleştirerek, kaçakçılığı teşvik etmekte ve verimliliği azaltmaktadır⁶². Öte yandan perakende satış vergisinde vergi matrahının geniş olması verginin nispetinin düşük tutulabilmesine imkân tanımaktadır. Mükerrer vergileme yapılmadığından ihtisaslaşmaya engel olmamakta ve üretim dağıtım aşamalarında etkili olmadığı için firmalara ek bir malî külfet oluşturmayarak maliyetleri etkilememektedir⁶³.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ

Katma değer vergisi genel tüketim vergilerinin en gelişmiş ve modern şekli olup, başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır. Bu vergi yayılı muamele vergisi özelliği taşımakta olup,

⁵⁸ Turhan, s.156.

⁵⁹ Aksoy, s. 369.

⁶⁰ Turhan, s.157.

⁶¹ Akdoğan, s.276.

⁶² Turhan, s.158.

⁶³ Ayhan, s.6.

ekonomideki üretim zincirinin tüm aşamalarında vergi alınmaktadır⁶⁴. Katma değer vergisi, vergiyi ödeyenler açısından bir indirim hakkı doğurduğu için vergi kendi içinde bir otokontrol mekanizması doğurmasına yol açmaktadır. Ayrıca bu verginin çok sıkı bir kayıt düzeni gerektirmesi gelir ve kurumlar vergisi açısından da bir otokontrol mekanizmasının çıkmasına yardımcı olmaktadır⁶⁵. Bu vergide harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan bazı özellikleridir⁶⁶. Bu anlamda mal ve hizmetler üretim dağıtım sürecinin her aşamasında vergilendirilmekte ancak; Hazineye ödenecek verginin tespitinde bu mal ve hizmetin üretimi veya satışı için yüklenilen vergiler indirilmektedir. Böylece üretimden tüketime kadar geçen her aşamada sadece o aşamada üretilen katma değer üzerinden vergi alınmaktadır. İndirimin yapılabilmesi için ödenen katma değer vergisinin ispatı açısından belgeye dayandırılması gerekeceğinden alıcı ile satıcı arasında çıkar çatışmasına neden olmakta ve böylelikle de otokontrol sağlamaktadır.

Türk vergi sistemi ve bütçe gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan Katma Değer Vergisi'nde indirim uygulamasına geçilmeden önce, verginin teorisi ve bugüne kadar ki gelişimini ve Türkiye'de katma değer vergisine geçilmesinin nedenleri üzerinde durmak gerekmektedir.

A. KATMA DEĞER KAVRAMI

Katma değer, üretim değerinin bir bölümüdür ve ancak üretim sonucunda ortaya çıkar⁶⁷. Bu anlamda üretim neticesinde oluşan iktisadi değer ile üretimde kullanılan girdilerin maliyeti arasındaki fark katma değeri verir. Diğer bir ifadeyle katma değer bir firmanın yaptığı ürünün değeri ile bu ürünü yapmak için başka firmalardan satın aldığı girdilerin (maliyet unsurlarının) değerinin farkıdır⁶⁸.

Katma değer birey veya işletme açısından incelenebileceği gibi, makro açıdan

⁶⁴ Bilici, Nurettin ; **Vergi Hukuku**, Seçkin Yay. 14. Bası, 2006, s.243.

⁶⁵ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, s.288.

⁶⁶ Öncel ve diğerleri, s.413.

⁶⁷ Güçbilmez, Tandoğan; **“Katma Değer Vergisi ve Türkiye Yönünden Bir Değerlendirme”**, Uzmanlık Tezi, Ankara, Teksir, 1974, s.4.

⁶⁸ Bulutoğlu, s.348.

da değerlendirilebilir.

Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir işletmenin teslim ettiği mal veya yaptığı bir hizmet nedeniyle aldığı bedel ile söz konusu teslim veya hizmetin maliyet bedeli arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır⁶⁹. Diğer bir anlatımla mikro planda katma değer bir firmanın ortaya çıkardığı ürünün değer ile bu ürünü meydana getirmek için başka firmalardan aldığı girdilerin farkıdır. Üretilen malın fiyatına firmanın katkısını ifade eden bu değer, firmanın işçi ve memurlarına ödediği maaş ve ücretler ile ödediği faizler, kiralar hesaplanan karlar ve kullanılan sermayenin aşınma payını temsil eden amortisman toplamından ibarettir⁷⁰.

Makro ekonomik açıdan katma değer kavramı, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları karşılığında üretimden aldıkları ücret, faiz, kâr, rant gibi ödemelerin toplamıdır⁷¹. Bu anlamda katma değer, üretim faaliyetine katılan faktörlerin ürettiği ek değerdir⁷². Bu değerler toplamı milli ekonomi bakımından milli geliri ifade eder⁷³. Katma değeri meydana getiren unsurlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir⁷⁴.

- Maaşlar, ücretler, maaş ve ücret niteliğindeki ayni ödemeler,
- Kiralar,
- Ödenen faizler,
- Vasıtalı vergiler,
- Aşınma - Eskime payı (Amortismanlar),
- Dağıtılan ve dağıtılmayan kârlar,
- Sübvansiyonlar,

B. KATMA DEĞERİN HESAPLANIŞI

Katma değerın hesaplanışında iki metot uygulanmaktadır. Bunlar gelir yoluyla katma değerin hesaplanış ve üretim yoluyla katma değerin hesaplanışdır.

⁶⁹ Arslan, Mehmet; **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım,3. Baskı, Ankara 2004, s.233.

⁷⁰ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay; **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s.372.

⁷¹ Özkanlı, Sedat; "Katma Değer Vergisi Başlarken", **Mali Sorunlara Çözüm**, Sayı:1, Ocak 1985, s.6.

⁷² Eğilmez, Mahfi; **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983. s. 24.

⁷³ Uludağ, Ramazan ; **Katma Değer Vergisi Sistemi ile Ekonomide Fiyat-Maliyet Oluşumuna Etkileri ve Geçiş Dönemindeki Sorunları**, İzmir, Ege Sanayi Odası Yayını, 1982, s.13

⁷⁴ Güçbilmez, s.4.

1. Gelir Yoluyla Katma Değerin Hesaplanması

Gelir yoluyla katma değer hesaplanmasında, üretim faktörlerine üretime katılmaları karşılığında ödenen değerler toplamı göz önünde bulundurulur. Stok artış ve azalışları dikkate alınır. Kârın tespitinde amortismanların düşülmemesi halinde, faktörlere ödenen payların toplamı faktör fiyatları ile gayri safi katma değeri verir. Buna dolaylı vergiler eklenirse "piyasa fiyatlarıyla katma değer" bulunur. Amortisman ve dolaylı vergiler düşülmek suretiyle hesaplanan katma değer ise "faktör fiyatlarıyla net katma değer" dir⁷⁵. Bu yöntemle toplama metodu da denmekte olup, yukarıda sayılan unsurlar toplanarak katma değere ulaşılmaktadır. Ancak, sübvansiyonlar kamu sektöründen yapılan transferler niteliğinde olup katma değer üretmediğinden toplama negatif (-) olarak dahil edilmektedir⁷⁶.

2. Üretim Yoluyla Katma Değerin Hesaplanması

Çıkarma metodu diye de adlandırılan bu yöntemde, üretim değeri ile tüketim değeri arasındaki fark katma değeri verir. Diğer bir ifade ile satışlar toplamından alışlar toplamını düştüğümüzde katma değeri elde ederiz. Ancak satışlar üretim değerine eşit olmayabilir. O zaman stoklar dikkate alınır. Şayet üretim değeri satışlardan fazla olursa katma değeri hesaplamak için stoklardaki azalmayı düşmemiz, üretim değeri satışlardan az olursa stokları ilave etmemiz gerekir.

C. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TANIMI VE TARİHÇESİ

1. Katma Değer Vergisinin Tanımı

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, gayrisafi satış fiyatını veya katma değeri esas alması, verginin tek aşamada veya çok aşamada alınması, tüm mal ve hizmetleri veya belirli bazı mal ve hizmetleri kapsaması açısından çeşitli şekillerde sınıflandırılabilirler.

Bir muamele vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV), üretim-tüketim

⁷⁵ Boşgelmez, Güven; "Katma Değer Vergisi Teorisi, " **Maliye Dergisi**, No: 4 , Temmuz- Ağustos, 1973, s.10-33

⁷⁶ Güçbilmez, s.5.

zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir.

Bu açıdan bakıldığında katma değer vergisi; üretimden nihai tüketime kadar tüm aşamaları kapsayan çok aşamalı, tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan ve her bir iktisadi aşamada ortaya çıkarılan ya da ilave olunan değeri, kendine matrah kabul eden bir vergi olarak tanımlamak mümkündür⁷⁷.

Gayri safi yayılı muamele vergisinin olumsuz etkilerine yöneltilen eleştiriler sonucunda geliştirilmiş bir gider vergisi tipi olan katma değer vergisi, vergi konusu mal ve hizmetlerin üretimden tüketime kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınır⁷⁸.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi aslında katma değer vergisi ortaya çıkarılan katma değer üzerine konulan bir vergidir. Bir başka deyişle verginin matrahı oluşan katma değerdir.

Katma değer vergisinin idealinde ücretler dahil ekonomi içindeki her türlü mal ve hizmetin kavranması amaçlanır. Bu gerçekleştirildiğinde her türlü girdiden daha önce vergi ödenmiş olacağı için katma değer vergisi mükellef bazında safi gelir üzerinden alınan vergiye dönüşmüş olacaktır⁷⁹. Ancak bu bugün için bu hedeften oldukça uzaktır. Çünkü günümüzde genel anlamda KDV ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen katma değer üzerinden alınmaktadır. Ücretler, mesken ve iş yeri kiralari, faiz, temettü gibi unsurlar üzerinden alınmamaktadır.

Katma değer vergisi ile gelir vergisinin kaynağı ve mevzuu aynı yani; katma değer (=gelir)dir. KDV’de mal fiyatlarınca belirlenen katma değer; gelirde ise faktör fiyatlarınca belirlenen faktör payları matrah olarak kabul edilmektedir⁸⁰. Ancak gelir vergisinde üretici vergilendirilirken, katma değer vergisinde tüketici vergilendirilmektedir.

Katma değer kavramı hakkında verilen bilgiler nazara alındığında bu verginin yalnızca her üretim safhasında ilave edilen değeri vergilendirmeyi amaçladığı

⁷⁷ Şenyüz, s.382.

⁷⁸ Turhan, s.159.

⁷⁹ Özbacı, s.642.

⁸⁰ Akalın, 365.

sanılabilir. Katma değer vergisi ithalat gibi böyle bir değer olmadığı işlemleri de kapsamaktadır. Vergi konusunun tespitinde çoğu zaman ekonomik anlamda bir katma değer söz konusu olmadığından bu vergiye katma değer vergisi adının verilmiş olmasının hatalı olduğu söylenebilir. Katma değer vergisinin konusu, ithalat ve mal ve hizmet tüketimi üzerinden alınan değer olarak belirtilebilir. Katma değer vergisinde matrah veya vergi borcunun hesaplanma tarzı teorik ve pratik bakımlardan çeşitli tip ve metotları ortaya çıkarmıştır⁸¹.

2. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi

Katma değer vergisi, çok kısa sayılabilecek bir geçmişi olmasına rağmen günümüzde en gelişmiş ve çağdaş bir vergi olarak adlandırılmakta olup, diğer satış veya muamele vergilerine olan üstünlükleri bu verginin kısa zamanda benimsenmesine ve yaygınlaşmasına etkili olmuştur.

Katma değer vergisi düşüncesi, satış vergileri ile şelâle tipi vergilerin mahzurlarını önlemek üzere ortaya atılmıştır⁸². İlk defa Yale Üniversitesi Profesörlerinden Thomas S. ADAMS, 1918 yılında Milli Vergileme Kurulu'ndaki konferansında " Tadil Edilmiş Kurumlar Vergisi" ortaya atmış, 1919 yılında ise Almanya hükümetinin ekonomi danışmanı da olan Dr. Wilhem Von. SİEMENS, bu sistemi "Yeni Bir Muamele Vergisi" olarak, hükümete tavsiye etmiştir⁸³. ADAMS tarafından önerilen şekliyle Katma Değer Vergisi ilk olarak A.B.D.'nin Michigan Eyaletinde "İşletme Faaliyeti Vergisi" (business activities tax) olarak uygulanmıştır⁸⁴.

Katma değer vergisi ilk kez ve geniş anlamda 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlamıştır. Ancak, katma değer vergisinin asıl gelişimi Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kuruluşundan sonra olmuştur. Ortak Pazar'ın ana ilkeleri arasında üye ülkelerdeki vergilerin uyumlaştırılmasının bulunması, Ortak Pazar Bakanlar Konseyini, topluluk amaçlarına uygun müşterek bir muamele vergisi modeli olarak, katma değer vergisini benimsemeleri sonucuna ulaştırmıştır. Ortak Pazar'a üye ülkelerce uygulanması 1967 yılında kabul edilen katma değer vergisi ile

⁸¹ M.G.K.D. Yayınları; **Katma Değer Vergisi**, Ankara, 1985, s. 47-48.

⁸² Boşgelmez; s.17.

⁸³ Kocahanoglu, Osman Selim; **Türk Katma Değer Vergisi**, Temel yayınları, İstanbul 1989, s.25.

⁸⁴ Arslan, Mehmet; **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım,3. Baskı, Ankara 2004, s.229.

ilk olarak şelale tipi (yayıllı) vergiler kaldırılmış ve konuyla ilgili olarak iki direktif yayınlanmıştır. Birinci direktifle üye ülkeler için katma değer vergisine geçiş zorunlu kılınmış ve müşterek katma değer vergisinin ana prensipleri ortaya konulmuştur. İkinci direktif ise, esas olarak verginin hangi yöntemlerle uygulanacağını açıklamaktadır.

Finlandiya 1964, Danimarka 1967, Almanya 1968, İsveç, Belçika ve Hollanda 1969 yılında, Norveç ve Luxembourg 1970, İngiltere ve İtalya ise 1973 yılında katma değer vergisini uygulamaya başlamışlardır⁸⁵. Bu arada katma değer vergisi, Latin Amerika'nın büyük ülkelerinde benimsenmiştir. Brezilya 1965, Uruguay 1968, Meksika 1970, Şili 1969 yılında katma değer vergisi uygulamasına başlamıştır. 1970 yılında Arjantin'de katma değer vergisi yeniden tanımlanmış ve tam olarak uygulanmaya başlamıştır. Türkiye 1985, Azerbaycan 1994 yılında katma değer vergisini yürürlüğe koymuştur⁸⁶.

Katma değer vergisinin en büyük zaafı bugün ABD'de genel bir kabul görmemesidir⁸⁷.

D. KATMA DEĞER VERGİSİNİN İLKELERİ

Katma değer vergisi uygulamaları açısından bir takım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler⁸⁸ şöyle sıralanmaktadır.

1. Son Fiyat Esası

Satış vergileri, dolayısıyla katma değer vergisi mal ve hizmetin tüketiciye satıldığı esnada alınmamaktadır. Aksine daha önceki aşamada bir satıcıdan diğerine satılırken alınmaktadır.

Katma değer vergisinin en önemli özelliği katma değer veya ticari zincirin her halkasındaki brüt kazanç üzerinden alınmasıdır. Katma değerden vergi alma pratikte, mal ve hizmetlerin dağıtım ve üretiminde her aşamadaki toplam satış fiyatı üzerinden

⁸⁵ Erhan Öz ve Mehmet Aslan; AB'ye Uyum Surecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim, 2005, S:205, s. 155.

⁸⁶ Şahbazov, Rövşen; Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi, **Vergi Dünyası CD.'si**, 2002.

⁸⁷ Akalın, s.365.

⁸⁸ İzmir Ticaret Odası; **Katma Değer Vergisinin Avrupa Birliğine Uyumu**, İzmir Ticaret Odası Yayın No:79, 2000, s.31-32.

vergi hesaplayarak bundan önceki aşamada ödenen katma değer vergisinin indirilmesini gerektirmektedir. Bu hesaplama yüklenilen katma değer vergisinin faturada gösterilmesini zorunlu kılmakta ve bu sisteme vergi alacağı ya da fatura metodu adı verilmektedir.

Bu sistemde önceki aşamada ödenen vergiler indirildiğinden, satış vergisi son satış fiyatı üzerinden alınmış olmaktadır. Yani ara üretim ve ticari aşamaların vergiye etkisi olmamakta ve perakendeci tüketiciye malı satıncaya kadar vergi idaresinin verginin tamamını almasına imkân bulunmamaktadır.

Bu şekilde gelişen sistemde iç mallardan hangi oranlarda vergi alındığını tam olarak belirleme imkânı doğmaktadır. Bu oran ithal edilen mallara da uygulandığı takdirde, rekabetin bozulması riski de ortadan kalkmış olmaktadır. Bu yöntemde ayrıca ihraç edilen mallar için yapılacak vergi iadesi miktarının da doğru olarak tespiti mümkündür.

2. Varış Yeri İlkesi

Avrupa katma değer vergisi sisteminde malların ve hizmetlerin tüketildiği ve kullanıldığı ülkede vergi alınmaktadır. Buna “varış yeri ilkesi” denir. Katma değer vergisinde malların ve hizmetlerin nerede kullanıldığı ve tüketildiği büyük önem taşımaktadır. Ancak bunun her zaman açıkça ortaya konulması da çok zordur. Örneğin bir turist yabancı bir ülkede aracını tamir ettirdiği takdirde, sadece küçük bir tamir parçasını o ülkede tüketmiş olmaktadır. Oysa ülkede oturan kişi tüm tamir giderlerini oturduğu ülkede yapmaktadır. Kendi eşya ve ihtiyacını göçtüğü ülkeden alan göçmenler için de benzer durum söz konusudur. Özellikle sınır durumlarında gündeme gelen bu vb. durumlarda karşılaşılan sorunların çözümü için AB’nin ve üye devletlerin bir takım yasal düzenlemeler yaptıkları görülmektedir.

“Varış Yeri İlkesi” ne göre; tamir faaliyetleri yapıldığı ülkede, ev nakilleri ise başladığı ülkede vergilendirilmektedir. Yani ev nakilleri varış ülkesinde vergiden müstesnadır. Buna Nakil İstisnası adı verilmektedir.

“Varış Yeri İlkesi” hizmetlere oranla mallara daha kolay uygulanabilmektedir. Burada kural olarak alınan mallar ithal edildiği ülkeye girerken vergilendirilmektedir. Ancak bu kural AB içindeki iç sınırların kaldırılmasında büyük zorluk çıkarmaktadır. Nitekim varış ülkesi prensibini korumak ve aynı

zamanda gümrük formalitelerini kaldırmak uygulamada çok zor olmaktadır.

3. Diğer İlkeler

Katma değer vergisi mal ve hizmetlerin mükellefler tarafından satışı anında alınmaktadır. Malların ve hizmetlerin satışı verginin alındığı ülkede vukuu bulunduğu takdirde vergiye tabidir. Mallar ve hizmetler genellikle aynı oranda vergilendirilmektedir. Bazı istisnai hallerde vergilendirilen kişilerce satışta mal ve hizmet ayrımı yapılmakta ve yasal hükümler, malların yerli ve yabancı olması ile hizmetlerin yerli veya yabancı olması konusunda farklı tanımlara sahip bulunmaktadırlar.

Mal veya hizmetlerin yerli veya yabancı olması durumunda gündeme gelen diğer bir fark ise malların ithalinin vergiye tabi olmasına karşın hizmet ithalinin aynı şekilde vergilendirilmemesidir. Kurallara göre sınırı aşan hizmetlerin vergilendirilmesinde hizmetin satış yeri esas alınmamaktadır.

Katma değer vergisi matrahı, alıcının mal ve hizmet karşılığı ödediği bedel esas alınarak saptanır. İthalde de aynı ölçü geçerlidir. Şahsi malların ithalinde olduğu gibi bedel söz konusu değilse malların değeri takdir edilmektedir.

Bazı satışlar veya teslimler katma değer vergisi dışında tutulmakta, bazı firmalar ise kısmen veya tamamen katma değer vergisi rejimi dışında bırakılmaktadır.

Burada diğer bir önemli ilke ise vergi indirimidir. Katma değer vergisi tahsil eden kişiler satın aldıkları mal ve hizmetler için ödemiş oldukları katma değer vergilerini indirirler, indirilecek verginin ödenen vergiden fazla olması halinde fazla ödenen vergi geri alınabilir. Satış vergiden istisna edilen mal ve hizmetler için ise alışta ödenen katma değer vergileri indirilmemektedir.

E. KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ, AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

1. Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri

KDV sistemi, daha önce açıklanan şelale tipi (yayılı) vergilerle, tek safhalı

(toplu) satış vergilerinin başarılı yönlerinin bir araya getirilmiş bir şekli olarak düşünülebilir⁸⁹. Katma değer vergisini diğer vergilerden üstün kılan genel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.

- Katma değer vergisi yayılı bir tüketim vergisidir. Buna göre bir malın imalatından nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçirmiş olduğu aşmalarda meydana getirilen katma değer üzerinden ayrı ayrı vergi alınmakta, ancak bu aşamalarda alınan vergilerin toplamı nihai tüketicinin ödediği vergi toplamına eşit olmaktadır. Dolayısıyla vergi yükü bütünüyle nihai tüketici tarafından karşılanmaktadır. Bu mal nihai tüketime konu oluncaya kadar geçirdiği aşamalarda farklı oranlarda katma değer vergisine tabi tutulsa bile, devletin kasasına giren vergi miktarı, nihai aşamada perakendeci fiyatına ilave edilen katma değer vergisi kadar olmaktadır. Ancak vergi güvenliği ve ekonomik zaruretler nedeniyle farklı oranların uygulanması gerekebilir. Ayrıca devlete gelir olarak ödenen katma değer vergisi nihai aşamada uygulanan orana göre belirlenmekte, ürünün bu aşamaya gelinceye kadar geçirdiği üretim ve ticari aşamaların sayısından ve bu aşamaların herhangi birinde veya birkaçında farklı oranlarda vergilendirilmesinden etkilenmemektedir. Dolayısıyla sadece nihai tüketim aşamasında aynı oranlı bir vergi uygulansaydı Hazine'nin kasasına aynı para girecekti. Fakat birçok gerekçelerle her safhada vergi alınmaktadır ki katma değer vergisini diğer vergilerden üstün kılan özelliklerden biri de budur.
- Katma değer vergisinde, vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmez. Bunu sağlayan, sistemin bünyesindeki indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizma vergiyi bir maliyet unsuru olmaktan çıkarmaktadır. Katma değer vergisi sisteminin temel taşı, vergiden vergi indirimi mekanizmasıdır. İndirim sistemi sebebiyle hiçbir imalatçı ya da satıcı tarafından, imal ettiği veya satın aldığı mallar nedeniyle ödediği katma değer vergisi açıkça üstlenilmemektedir. Zira ödediği vergiyi, ödemesi gereken vergi miktarından indirmektedir. Ancak nihai tüketici indirim hakkından yararlanamamaktadır. Katma değer vergisi, esas

⁸⁹ M.H.U.D.Yayınları, 1992, s.3.

itibariyle vergi indirim hakkı esası üzerine inşa edilen bir vergidir. Vergi indirim mekanizması sistemin bel kemiğidir. Bu mekanizma sayesinde katma değer vergisi hiçbir halde malların veya hizmetin maliyet fiyatının bir unsuru değildir. Şöyle ki, herhangi bir KDV mükellefi ithalatı veya yurt içi alımları dolayısıyla ödediği katma değer vergisini müşterilerinden tahsil etmektedir. Mükellefin ödediği katma değer vergisi onun alacağını, malların fiyatı üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ise onun borcunu teşkil etmektedir. Uygulamada vergi indirimi işleminden işleme yapılmayıp, kanunla tespit edilmiş dönemlerde bir defada bütün işlemler için bir defada yapılmaktadır. Dönem sonunda borcuyla alacağı arasındaki KDV farkını hazineye ödemek zorundadır.

- Katma değer vergisi sistemindeki indirim mekanizması ve dolayısıyla verginin el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmemesi, yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi firmaları dikey bütünleşme ve organizasyon sapmalarına zorlamadığından, ekonomik gelişmenin ve verimliliğin azalmasına yol açmaz.
- Mükellef tarafından vergi indirim mekanizmasının işletilebilmesi için, ödenen ve hesaplanan KDV müstakil hesaplarda izlenilmekte, işletmenin gelir ve gider hesaplarıyla hiçbir şekilde ilişkilendirilmemektedir.
- Katma değer vergisi uygulamasında en aktif rol mükellef tarafından oynanmaktadır. Çünkü vergiyi alıcıdan tahsil eden kişidir. Diğer taraftan, vergi indirim hakkı sadece mükellefe ait olup hesaplanan vergiyle indirilebilir vergi arasındaki fark onun tarafından Devlet'e ödenmektedir. Nihai tüketicinin indirim hakkı bulunmamaktadır.
- Katma değer vergisi şeffaftır. Bir mal ya da hizmetin bünyesindeki vergi yükü herhangi bir safhada tam olarak bilinebilir. Zira katma değer vergisi her aşamada satış fiyatının belli bir oranıdır. Bu özellik, başta ihracat olmak üzere çeşitli istisnaların uygulanmasında kolaylık ve objektiflik sağlar. Katma değer vergisi ihracatı teşvik eder. Çünkü bu vergi uygulamasında ihracat vergiden muaf tutulmaktadır. Katma değer vergisi işletmelerin katma değerini kavraması nedeniyle verimli çalışmalarını

sağlar. Katma değer vergisi tasarrufları vergilendirmediği için teşvik edici mahiyet taşır⁹⁰

- Katma değer vergisi sanayi örgütlenmesi üzerindeki etkisi nötr (tarafsız) bir vergidir⁹¹. Tarafsız bir vergi olan katma değer vergisi, tüketici tercihlerini, faktör arzını ve üretim metotlarının seçimini etkilememektedir. Ekonomik sektör ve toplumsal kesimler arasında fark gözetmez ve vergi yükü taşıyıcı kesimler arasında paylaşılır. Böylece vergi, her aşamada üretilen katma değer tutarına paralel olarak geniş bir tabana yayılır. İktisadi faaliyetlerde tersine sapmalara yol açmaz. Müteşebbisler özgür iradeleri ile yatırım ve üretim kararlarını alırlar. Çünkü üretim ve ticari aşamalarının sayısı devlet gelirlerinin miktarını etkilememektedir. Başka bir deyimle toplam devlet geliri, üretim ve ticari aşamalarının sayısına göre değişmemektedir. Bu bakımdan uzmanlaşmış işletmeler aleyhine işletmelerin entegrasyonunu teşvik etmemektedir.
- Öte yandan, birbirinden farklı tüketim malları ve hizmetler açısından tam bir tarafsızlığın sağlanabilmesi için, katma değer vergisinin tek oranla uygulanması ve hiçbir istisnası bulunmaması gerekir. Uygulamada ise bu anlamda bir tarafsızlığın sağlanamadığı ve hemen her ülkede birden fazla oranın uygulanmakta olduğu ve ayrıca belli bazı mal ve hizmetlerle faaliyetlerin vergiden istisna edildiği görülmektedir.
- Katma değer vergisi serbest piyasa ekonomisinin bir vergisidir. Maliyet düşürücü işlemler rekabetin avantajlarını daha çok artırdığından desteklemekte ve bundan hem müteşebbis hem de tüketici yararlanmaktadır.
- Katma değer vergisi, sistemi karşılıklı kontrole büyük ölçüde olanak vermekte ve bu karşılıklı kontrol firmaların alışları üzerinden ödedikleri vergilerden daha fazlasını indirmelerini önlediği gibi, işletmeler arasında belge alış verişi de disiplin altına alınmasını teşvik etmektedir⁹².

Çünkü mükellefin sattığı mal ve hizmetler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden, bu mal veya hizmetlerin satın alınması veya

⁹⁰ M.H.U.D.Y., s.9.

⁹¹ Akalın, s. 368.

⁹² M.H.U.D.Y., s.8-9.

imalatı için ödediği vergileri indirebilmesi için belge almış olması zorunludur. Başka bir deyimle mükelleflerin vergi indirim hakkından yararlanabilmesi için fatura talep etmeleri lehlerine olacaktır. Zira KDV'nin ödenmemiş vergiyi sonradan yakalama imkanı vardır. Şu halde, katma değer vergisi uygulaması gelir vergisi ve gümrük vergisi beyanını da mümkün kılar. Katma değer vergisi vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede önemli bir enstrümandır. Halbuki, tek aşamada uygulanan toplu genel satış vergilerinde, oranın yüksek tutulması zorunluluğu vergi kaçakçılığını özendirilmektedir.

- Katma değer vergisi esas itibariyle belge üzerine oturtulmuş bir muamele vergisidir. Kendinden beklenen direkt ve endirekt fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için mutlaka her işlemde belge düzenlenmesi zorunludur. İşlemlerde belge düzenlenmemesi halinde beklenen bütün olumlu sonuçlar tamamen tersine dönüşür.
- Katma değer vergisi net veya brüt kâr üzerine konulmuş bir vergi değildir. Gerçekten de katma değer vergisi bir malın maliyet fiyatı veya satın alma fiyatıyla satış fiyatı arasındaki fark üzerinden tahsil edilmemektedir. Her işlemde vergi hesaplanmasına rağmen belirli bir dönemdeki işlemler birleştirilmekte, vergi indirimi yapıldıktan sonra varsa geriye kalan kısım Devlet'e ödenmektedir. Devlet'e ödenen vergi miktarı, vergiden vergi indirimi yoluyla tespit edilmekte ve dolayısıyla gerçekleşen kâr miktarıyla hiçbir şekilde ilişkilendirilmemektedir. Başka bir deyimle zarar eden bir işletme katma değer vergisi ödemek durumunda olabilir. Buna karşılık kâr eden bir işletmenin ise, ödemesi gereken katma değer vergisi bulunmayabilir.
- Katma değer vergisi sistematığı itibariyle basit bir vergidir. Kendine özgü mantığı kavranıldıktan sonra sorunları çözmek kolaylaşır.
- Katma değer vergisi bireyler ve firmalar arasında mal ve hizmet satışlarında uygulanan fiyatlar üzerine oturtulmuştur⁹³.

Diğer özellikleri⁹⁴ şöyle sıralayabiliriz:

⁹³ Akalın, s.368.

⁹⁴ Tekir, Sabri; **Vergi Teorisi**, Aklıselim Ofset, İzmir 1990, s.169.

- Katma değer vergisi, milli gelirin tamamını kapsayan genel bir vergi olup, perakende satışlar dahil, mal ve hizmetlerin üretim ve teslimlerinin her aşamasında uygulanır. Toplam vergi yükü her kademede o kademenin katma değerine göre dağıtılır.
- Katma değer vergisi, tek (düz) oranlı bir vergi olup müterakkiyetin uygulanması mümkün değildir.
- Katma değer vergisi, işletmelerin katma değerini kavraması nedeniyle verimli çalışmalarını sağlar. Tasarrufları, sermaye kazançlarını ve yatırımları vergilendirmediği için yatırımları teşvik etmektedir.
- İhracat katma değer vergisinden muaf tutulduğu için ihracat teşvik edilmekte ve ödemeler dengesine olumlu etkide bulunmaktadır.
- Katma değer vergisinde üretim ve dağıtım sürecinin her bir aşaması o aşamada üretilen katma değer üzerinden vergilendirildiğinden, ciro tipi genel satış vergisindeki gibi mükerrer vergileme söz konusu olmamaktadır. Ayrıca katma değer vergisi, vergi indirimi mekanizması aracılığıyla, ciro (şelale) tipi genel satış vergisinin oluşturduğu dikey entegrasyonu önlemekte, böylece çeşitli mallara farklı oranlar uygulanmasını ve hizmetlerin aynı düzenleme içinde vergilenmesini mümkün kılmaktadır.

2. Katma Değer Vergisinin Avantajları ve Dezavantajları

Katma değer vergisi 1954 yılında ilk olarak uygulandığı Fransa'dan sonra çok kısa bir sürede yaygınlaşmış ve maliye tarihinin en hızla yayılan vergisi olmuştur. Adından da anlaşılacağı üzere katma değer vergisi, vergilemede Katma Değeri esas alan bir vergidir. Katma değer vergisi, vergi konusu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları "Katma Değer" üzerinden alınmaktadır. Katma değer, bir malın satış değeri ile bu mal için yapılması gerekli olan giderlerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır⁹⁵.

Harcamalar üzerinden alınan ve en gelişmiş-modern olarak tanımlanan bir

⁹⁵ Turhan, s.159.

vergi olan katma değer vergisi, ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin, üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar bütün aşamaları kapsamı nedeniyle, tek aşamadan alınan harcama vergisinin sakıncalarını taşımamaktadır⁹⁶.

Katma değer vergisi yayılı muamele vergisine benzetmekle beraber bu vergi türünün sakıncalarını gidermek için oluşturulmuş bir harcama vergisidir. Katma değer vergisinin üretimden tüketime kadar geçen aşamaların her birinde oluşan katma değer üzerinden ayrı ayrı alınması onun harcama vergileri içinde sakıncası en az olan bir tür olmasını sağlamaktadır⁹⁷. Katma değer vergisi daha önce uygulanmakta olan muamele vergilerine alternatif olarak geliştirilmiş bir vergidir. Uygulamada çeşitli avantaj ve dezavantajları olduğu ileri sürülmektedir⁹⁸. Aşağıda bu avantaj ve dezavantajların neler olduğu sıralanmıştır.

2.1. Katma Değer Vergisinin Avantajları

- Katma değer vergisi, konusunun çok geniş olması nedeniyle, net vergi hâsılatı açısından olumlu bir vergi türüdür.
- Katma değer vergisi, yatırımları ve ihracatı teşvik eder. Yatırımlar, alıştır borçlanılan vergilerin indirilmesiyle, ihracat ise tam istisna uygulamasıyla vergiden arındırılır.
- Kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilen katma değer vergisi, vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirir.
- Vergi yükü, üretime katılan değer oranında, çeşitli sektörler, aşamalar ve kişiler arasında yayılır. Bu durum vergi yükünün adaletli dağıtılması açısından olumludur.
- Katma değer vergisi, mal ve hizmet akımını ve kaynakların dağıtımını hiçbir şekilde etkilememektedir.
- Teorik olarak katma değer vergisi, gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birlik sağlamaya ve bütün dolaylı vergilerin çıkış ülkesi esası üzerinden uygulamasına imkân vermektedir.
- Vergi, malın her el değiştirişinde alındığından, üretimden tüketime kadar ne derece az el değiştirirse o kadar az vergi ödenmekte ve maliyet

⁹⁶ Aksoy, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.344.

⁹⁷ Nadaroğlu, s.367.

düşmektedir. Bu durum gereksiz el değiştirmelerin ve aracılarn önlenmesini sağlayan önemli bir etkindir.

- Katma değer vergisi, malın artan değeri ile birlikte arttığından, milli gelir artışlarını, diğer bir dolaylı vergiden çok daha iyi izler ve vergi sistemine yapısal bir esneklik getirmiş olur.
- Katma değer vergisi bazı yönlerden tarafsız bir vergidir. Bu vergi ile endüstriyel yapı ve ekonomik kaynakların dağılımı, optimal denge noktasından ciddi ölçüde sapmaz. Çünkü vergi sonuçta üretim birimleri üzerine değil, tüketiciler üzerinde kalmaktadır.
- Tüketimi hedef alan diğer vergiler gibi katma değer vergisi tasarrufları teşvik eder, enflasyonist baskıları önler. Hatta fiyat artışları ile savaşın yeni bir aracı olarak nitelendirilmektedir.
- Katma değer vergisi sektörler arasında haksız rekabeti önler, dengeli sanayileşmeye ortam hazırlar, vergisiz sektörler yaratmaz.
- Vergi indiriminden yararlanmak için katma değer vergisinin belgeye bağlanması, vergide oto kontrol mekanizmasının kurulmasını sağlamaktadır.
- Katma değer vergisi, tüketimi kısma aracı olarak, selektif vergilere oranla daha genel ve etkili bir araçtır. Bu yönü ile katma değer vergisi otomatik stabilizör niteliğindedir.
- Katma değer vergisi, ekonomik kalkınma ve politika ile ilgili olarak daha düzenli ve güvenilir rakamlar sağlamaya yardımcı olabilir.
- Katma değer vergisi, uluslararası ekonomik bütünleşmeler ve uluslararası ticaretin geliştirilmesi açısından en uygun vergidir.

2.2. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları⁹⁹

- Katma değer vergisi, özellikle muhasebesi gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermektedir. Tek aşamalı bir vergiden katma değer vergisine geçilen bir ülkede vergi mükellefleri birkaç kat artmakta, bu ise vergi idaresinin masraflarını yükseltmektedir.

⁹⁸ Şemin, İsmet; **Katma Değer Vergisi**, T.B.M.M. Basımevi, Ankara 1984, s. 49–51.

⁹⁹ Şemin, s. 49-51.

- Katma değer vergisinde gerektiği yerde istisna konulması ve çeşitli maddelerde vergi oranlarının farklılaştırılması diğer satış vergilerinden daha güçtür. İstisnaların fazla olması sistemin işleyişini bozabilir.
- Hizmetlerin katma değer vergisi dışında tamamlayıcı bazı vergilere tabii tutulması, verginin genelliğini bozmaktadır. Servis işletmelerinde satılan malların vergiye dâhil olması durumunda ise fiyat yapısında sapmalar ortaya çıkmakta ve vergi maliyetlere eklenmektedir.
- Katma değer vergisi, ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve sonuçta satış imkânlarının kısıtlanmasına yol açmaktadır.
- Katma değer vergisinin en önemli dezavantajı, ciro tipi genel satış vergisinde olduğu gibi, mükellef sayısının artmasıdır. Katma değer vergisinin çok sayıda mükellefe ve mala uygulanma zorunluluğu, mal ve hizmetler için tek oranlı bir uygulamayı yönetim kolaylığı açısından en uygun çözüm haline getirmektedir. Ancak, uygulamada çeşitli nedenlerle birden fazla oran uygulanmakta ve bazı istisnalara yer verilmektedir. Bu ise, esasen hayli zor olan katma değer vergisi uygulamasını daha da güçleştirmektedir¹⁰⁰.
- Katma değer vergisinin diğer bir dezavantajı da vergi gelirleri içinde bu tür dolaylı vergilere ağırlık verildiği takdirde adaletsizliğe neden olmasıdır. Çünkü katma değer vergisi gayri şahsi bir vergi olup, doğrudan vergiyi yüklenicilerin ödeme güçlerini dikkate almaz.

F. KATMA DEĞER VERGİSİNİN TÜRLERİ

Bilindiği gibi katma değer vergisi üretim sonucunda oluşan katma değerden alınmaktadır. Bir firma açısından düşünüldüğünde, "firmanın diğer firmalardan satın aldığı mal ve hizmetleri kendi işçisi, makinaları ve diğer sermaye malları ile işleyerek ürettiği ilave katma değerden alınır"¹⁰¹. Ülke açısından düşünüldüğünde ise firmaların ürettiği mal ve hizmetlerden dolayı sağladığı katma değerlerin toplamından katma değer vergisi alınır. Amortismanların katma değerden

¹⁰⁰ Aydemir, s.15-16.

¹⁰¹ Güçbilmez, s. 11.

düşülmesine izin verilmesi halinde verginin toplam matrahı GSMH'ya yaklaşı¹⁰². Katma değer vergisinin konusu (mevzuu) olan değer, matrah olarak hesaplanması sırasında, sermaye mallarına ilişkin indirim izin verilip verilmemesine göre bu vergi, türlere ayrılmaktadır.

KDV'nin konusu olan katma değer, matrah olarak hesaplanması sırasında; sermaye mallarına ilişkin indirim izin verilip verilmemesine göre ikiye ayrılmakta ve sermaye mallarına indirim sağlamayan türü, gayri safi hasıla tipi katma değer olarak adlandırılmakta, sermaye mallarına indirim tanıyan türleri, “gelir tipi”, “tüketim tipi” ve “ücret tipi” katma değer olarak üçe ayrılmaktadır¹⁰³. Söz konusu katma değer vergisi tiplerine çalışmamızın ileriki kısımlarında değinilecektir.

1. Gayrisafi Hâsıla Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tür katma değer vergisi matrahının tespitinde sadece mal alışları indirilmekte, yatırım malı alışları ile yatırım mallarına ait amortismanlar için herhangi bir indirim yapılmamaktadır¹⁰⁴.

Üretim ve dağıtım sistemi içinde bulunan firmaların başka firmalardan aldıkları girdiler üzerine ilâve ettikleri katma değer Gayrisafi Hâsıla türünde bize katma değer vergisinin toplam matrahını verir. Bu türe göre, katma değer vergisinin matrahı gayrisafi katma değerdir. Bir başka deyişle, bu tip katma değer vergisinde diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarının bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir.

Sermaye malları ise bilindiği gibi, amortismanla tabi olan iktisadi kıymetlerdir. Bu tür katma değer vergisinde sermaye mallarının yanı sıra muafiyet ve istisna da olmaz ve bir ülkedeki katma değer vergisi matrahlarının toplamı o ülkenin gayri safi milli hâsılasına (GSMH) eşit olmaktadır¹⁰⁵.

Kapalı bir ekonomide gayrisafi hâsıla türü katma değer vergisinin makro düzeyde toplam matrahı = GSMH = Tüketim + Yatırım = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman, şeklinde hesaplanmaktadır.

¹⁰² Akalın, Güneri ; **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayınları/314, Ankara, s.369.

¹⁰³ Akalın, s.369-374.

¹⁰⁴ Aydın, s. 17.

¹⁰⁵ Arslan, s.235.

Firma açısından KDV matrahı ise ;

Matrah = Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) - Alışlar¹⁰⁶, şeklinde hesaplanmaktadır. Bu formüle göre firma açısından vergi matrahı katma değer olmaktadır. Ancak, stoklar hesaba katıldığından matrah, satışlarla stokların toplamından alımların düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.

Gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisinde stok ve amortismanlarında matrahtan indirilememesi sermaye yoğun üretim metotlarını kullanan teşebbüsleri cezalandırmaktadır. Çünkü, sermaye malları önce satın alındığı sonra da amortisman ayrıldığı zaman olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir. Sonuçta işletmeler emek yoğun teknolojiye yönelmektedirler. Özellikle az gelişmiş ekonomilerde sermaye birikimi ters yönde etkilenmektedir.

Gayrisafi hâsıla türü katma değer vergisinin diğer bir sakıncası; konjoktürel hareketlerin firma üzerindeki etkisini, vergi yükünü ayarlayarak frenlemesidir¹⁰⁷. Ülke ekonomisi resesyon dönemlerinde olduğunda, firma ürettiklerini satamadığından stoklar artmaktadır. Stokların matrahtan indirilememesi nedeniyle firmanın vergi yükü fazlaşmaktadır. Böyle bir durumda firma üzerindeki vergi yükünü hafifletmek için üretimi azaltmaktadır. Dolayısıyla böyle bir durum ekonominin devrevi hareketlere uyum göstermesini engellemektedir.

2. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Gayrisafi hâsıla katma değer vergisi matrahından; dayanıklı sermaye mallarının aşınma ve yıpranma payının düşülmesine izin veriliyorsa buna gelir türü katma değer vergisi denir¹⁰⁸.

Bu tip katma değer vergisinde tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabi olmakta; ancak, yatırım mallarına ait amortisman payları da mal alışları ile birlikte katma değer vergisi matrahının tespitinde matrahtan düşülmektedir¹⁰⁹. Gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisinde olduğu gibi, gelir tipi katma değer vergisinde de satın alınan sermaye malları bedelleri ve yıl içindeki stok artışları matrahtan indirilememektedir. Ancak, gayrisafi hâsıla tipinden farklı olarak, sermaye mallarının

¹⁰⁶ Akalın, s.369.

¹⁰⁷ Akalın, s.370.

¹⁰⁸ Bulutoğlu, s. 391.

¹⁰⁹ Aydın , s.17.

amortismanları vergi matrahından indirilmektedir¹¹⁰. Yani her bir işletmenin ekonomik sürecin her aşamasında ortaya çıkardığı “net katma değer” vergilendirilir¹¹¹.

Matrahın tespitinde gelir nazara alınmaktadır. Bu tanım makro ekonomik açıdan net milli hasılayı ifade eder¹¹².

Gelir türü katma değer vergisinin makro düzeydeki toplam matrahı:

Matrah = Tüketim + Yatırım - Amortisman = Ücret + Kar + Faiz + Rant, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından matrah ise; Matrah = Net Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) - (Alışlar + Amortismanlar) şeklinde hesaplanmaktadır.

Formülden de anlaşılabacağı üzere sene başı stoklarına nazaran, sene sonu stokları artmışsa matraha ilave edilir, azalmışsa aradaki fark matrahtan indirilir¹¹³.

Gelir türü katma değer vergisi, amortismanların düşülebilmesi nedeniyle gayrisafi hâsıla türüne göre firmalar açısından daha avantajlıdır. Firmalar amortismanlarını matrahtan belirlenen sürelerde düşme imkânına kavuşmaktadır. Ancak sermaye malları ve amortismanlar ile ilgili bu tür uygulama firmalar açısından likidite sorunu oluşturduğu gibi, bu dönemde faiz kaybını da doğurmaktadır¹¹⁴.

Bu tür bir katma değer vergisi uygulamasında stok artışları matraha ilâve edileceğinden ekonominin durgun olduğu devrelerde firmaların vergi yükü artacak ve üretimi azaltmak isteyeceklerdir. Sonuçta ülke ekonomisine uyumu zorlaşacaktır.

Öte yandan, gelir türü katma değer vergisinde sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi, amortismanlara indirim imkânı tanınarak önlenmiş olmaktadır.

3. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Her yıl katma değer ile safi yatırımlar arasındaki farkın vergilendirilmesi sonucu oluşan bir katma değer vergisi türüdür. Yani sadece tüketim vergilendirilmektedir. Bunu başarabilmek için de her işletmenin ortaya çıkardığı

¹¹⁰ Akalın, s.370.

¹¹¹ Aksoy, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.345.

¹¹² M.G.K.D. Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara,1985, s. 48.

¹¹³ Güçbilmez, s.12

¹¹⁴ Öncel, Yenal; "Katma Değer Vergisi ve Uygulama Esasları", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.227-247.

katma değerden işletmenin satın aldığı yatırım mallarının değerinin satın alındıkları yılda tamamen indirilmesi gerekmektedir¹¹⁵. Diğer bir ifadeyle bu uygulamada katma değer vergisi matrahından mal alışlarının yanında yatırım malları iktisabına ilişkin giderler bir defada ve tümüyle indirilebilmektedir¹¹⁶. Dolayısıyla, tüketim tipinde amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Bir başka deyişle, tüketim türü katma değer vergisinde yüzde 100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası demektir¹¹⁷.

Sermaye mallarının tümüyle indirime tabi tutulması, milli gelir hesaplarında vergi matrahını tüketim harcamalarına eşit bir hale getirir ki bu nedenle bu tür katma değer vergisine tüketim türü denilmektedir¹¹⁸.

Bu tip katma değer vergisinde, satış bedelleri toplamından (ham ve ara mallar) mal alış bedelleri ile birlikte yatırım malları alış bedelleri de tümüyle indirilebilmektedir¹¹⁹. Tüm alış bedelleri indirildiğinden amortisman bedellerinin indirilmesi gibi bir mevzuu olmamaktadır. Tüm yatırımlar o yıl vergi matrahından indirilmektedir. Tüm yatırımların o yılın vergi matrahından indirilmesi vergi matrahının millî gelir hesaplarında toplam tüketim değerine indirgenmesi demektir¹²⁰.

Bu tip katma değer vergisini gelir tipi katma değer vergisinden ayıran en büyük özellik; gelir tipinde yatırım mallarına amortisman payı ayrılmak suretiyle yıllar içinde maliyetleri indirmek gerekirken, tüketim tipinde yatırım mallarının maliyet değeri satın alındığı yıl tek seferde indirilmektedir.

Bu uygulamada, katma değer vergisi matrahından mal alışları yanında, yatırım malları iktisabına ilişkin giderler bir defada ve tümüyle indirildiğinden vergi matrahının tespitinde yalnızca tüketim harcamaları esas alınmış olmaktadır¹²¹.

Kapalı bir ekonomide tüketim tipi katma değer vergisinin matrahı :

Matrah = Tüketim = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman - Yatırım,
şeklinde hesaplanmaktadır.

¹¹⁵ Turhan, s.160.

¹¹⁶ Aydın, s.17.

¹¹⁷ Akalın, s.372.

¹¹⁸ Arslan, s.237.

¹¹⁹ Doğan A. Aykon; "Katma Değer Vergisinin Esasları ve Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Özellikleri" **Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri**, Eskişehir, 1976, s.16

¹²⁰ Bulutoğlu, s. 391.

¹²¹ M.H.U.D.Yayımları, s.6,1992.

Firma açısından mikro düzeyde matrah ise: $\text{Matrah} = \text{Satışlar} - \text{Alışlar}$, olarak hesaplanmaktadır.

İşletme açısından katma değeri yani matrahı, toplam satışlardan toplam alışları düşerek buluruz. Diğer taraftan ülke ekonomisi açısından matrahı incelediğimizde toplam matrah pozitiftir. Ancak firma bazında incelediğimizde kuruluş safhasındaki bazı işletmelerin ilk kuruluş yıllarında yatırımları toplam satışlarını aşmakta ve matrah negatif olabilmektedir¹²².

Yatırım mallarının tümünün, vergi matrahından o yıl indirilebilmesi ile yatırım mallarına vergi muafiyeti tanınmaktadır. Yatırımların arttığı devrelerde vergi gelirleri azalmakta diğer taraftan yatırımların azaldığı dönemlerde vergi gelirleri artmaktadır.

Tüketim türü katma değer vergisinde sadece tüketim vergilendirildiğinden düşük gelirlielerin aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Yatırımlar vergilendirilmediğinden artmakta yani yatırımları teşvik edici bir unsur olmakta ancak sermaye birikiminin dağılımı dengeli bir şekilde olmamaktadır.

Ülkemizde 31.12.1998 tarihine kadar KDV Kanunu'nun 31. maddesi ile amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin 3 yılda 3 eşit miktarda indirilmesi uygun görülmek suretiyle gelir-tüketim tipi karışımı bir sistem benimsenmiş, ancak 01.01.1999 tarihinden itibaren sözü edilen madde yürürlükten kaldırılarak bu kıymetlere ait KDV'nin bir defada tamamıyla indirilmesine olanak verilerek, tüketim tipi KDV'ye geçilmiştir¹²³.

4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Matrahın hesaplanmasında sermayenin aşınma payı ile birlikte sermaye gelirin indirilmesine izin verilen bu tip katma değer vergisi türünde teşebbüs kârı ile işletmede kullanılan sermaye faizinin toplamı katma değerden indirilecek sermaye gelirini oluşturmaktadır. Sonuçta vergi matrahı firmanın ortaya çıkardığı katma değer içindeki ücretlerin büyüklüğüne eşit olacaktır¹²⁴. Firma düzeyinde matrah firmanın ücret ödemeleridir.

¹²² Akalın, s.372.

¹²³ V.Arif Şimşek ve Abdullah Tolu; **Katma Değer Vergisinde İndirim**, Yaklaşım, Nisan 2002, s.23.

¹²⁴ Bulutoğlu, s.350.

Bu tür katma değer vergisinde, sermaye mallarının tutarları veya amortismanları değil de, sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusu olmaktadır. Sermaye gelirleri bilindiği gibi faiz, kâr, kira ve ranttan oluşmaktadır. Dolayısıyla bu vergi modelinde vergi matrahını firmanın ücret ödemeleri oluşturmaktadır. Bu nedenle de makro planda verginin hedef aldığı iktisadi değer ücretler toplamıdır¹²⁵.

İki faktörlü kapalı bir ekonomide ücret tipi katma değer vergisinin matrahı net ücrete eşittir¹²⁶.

Ekonomideki toplam ücretlerden oluşan ücret tipi katma değer vergisinin matrahı : Milli gelir - Kâr - Faiz - Rant = Ücret, şeklinde hesaplanmaktadır.

Ücret türü katma değer vergisi matrahını makro açıdan yukarıdaki şekilde ifade edebildiğimiz gibi, mikro açıdan sadece firmanın ödediği ücretleri kabul edebiliriz.

Teşebbüs sahipleri bu tür bir vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olmasından dolayı üretimdeki tercihlerini sermaye yoğun teknoloji kullanmaya yönelteceklerdir. Böylece ülkede istihdam artışına engel olabilecek bir durum ortaya çıkabilecektir¹²⁷.

G. KATMA DEĞER VERGİSİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Katma değer vergisi esas itibarıyla iki şekilde hesaplanabilmektedir. Katma değer vergisi uygulamasında vergi borcunun hesabı yönünden toplama ve çıkarma yöntemi, vergi matrahının tespiti yönünden ise vergi dahil ve vergi hariç matrah metotları olmak üzere iki grup metot bulunmaktadır¹²⁸.

1. Toplama Yöntemi

Gelir tipi katma değer vergisine uygun olan toplama yöntemine göre, katma değer vergisinin matrahı üretim faktörlerine yapılan ödemelerin toplamıdır. Diğer bir ifadeyle toplama yöntemine göre verginin matrahını oluşturan katma değer, işletmede üretim için kullanılan üretim faktörlerinin gelirlerini oluşturan ücret, faiz,

¹²⁵ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, s.374.

¹²⁶ Güçbilmez, s. 13.

¹²⁷ Aydemir, s.13.

rant ve kârın toplanması suretiyle bulunur. Ancak, kârın hesabında amortismanların düşülmesi gerekmektedir. Bu yöntem sonucu bulunacak matraha vergi oranının uygulanması yeterlidir¹²⁹.

Toplama metodu gelir türü katma değer vergisi için uygundur. Çünkü matrah bütün üretim faktörlerine yapılan ödemeleri kapsar. Tüketim türü katma değer vergisi uygulamasında ise toplama metodunun uygulanması uygun değildir¹³⁰. Ayrıca, işletmenin karının tam olarak belirlenememesi ve uygulamasının fazlasıyla karmaşık olmasından dolayı uygulanması oldukça güçtür¹³¹.

2.Çıkarma Yöntemi

Çıkarma yöntemi Dolaylı ve Dolaysız Hesaplama Usulü olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. Aşağıda bu usuller açıklanmıştır.

2.1.Verginin Mahsubu Yöntemi (Faturalar Metodu)

Dolaylı çıkarma yöntemi diye de adlandırılan bu yöntem ödenecek katma değer vergisinin hesaplanmasında en çok kullanılan yöntemidir. Bu yöntemde teşebbüsün vergi dönemi içindeki toplam satışları üzerinden hesaplanan vergi borcundan, başka firmalardan yapmış olduğu alışları üzerinden ödenmiş olan vergilerin indirilmesi suretiyle hesaplanır. Bu usule, vergiden vergi indirimi yöntemi de denilmektedir¹³². Diğer bir ifadeyle bu yöntemde ödenecek katma değer vergisi, satış tutarları üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden alışlar üzerinden ödenen katma değer vergisinin mahsup edilmesi suretiyle bulunur. Her firma sattığı malın vergisinden aldığı malların vergisini düştüğüne göre sonuçta yalnızca ürettiği katma değer vergisini ödemiş olmaktadır¹³³.

Bu yöntemin başlıca faydası toplam vergi yükü ve hâsılatını azaltmadan, üretimin ve dağıtımın çeşitli aşamalarına ait vergi oranlarının farklılaştırılabilmesine imkân tanınmasıdır¹³⁴.

¹²⁸ M.G.K.D.Yayımları, s. 49.

¹²⁹ Aksoy, s.345.

¹³⁰ Ayhan, s. 13.

¹³¹ Turhan, s.160.

¹³² Aksoy, s.346.

¹³³ Uluatam, s.315.

¹³⁴ Akalın, s.377.

Vergi mahsubu yönteminin diğer bir faydası, gerek kendi bünyesinde, gerekse vergi sisteminin tümünde bir otokontrol mekanizması kurmasıdır. En basit şekliyle ifade edilecek olursa, katma değer vergisine tabi mükellef indirim yapabilmek için kendisine teslimde bulunan veya hizmet ifa eden diğer mükelleflerden belge talep edecek ve bu şekilde tüm alımlar ve satışlar belgeye tabi olacaktır. Diğer yandan, katma değer vergisi vesilesiyle mükelleflerin tanzim etmek zorunda oldukları belgeler aynı zamanda gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının belirlenmesinde de kullanıldıklarından, bu vergilerin hâsılatlarının da garanti altına alınması mümkün olabilecektir¹³⁵. Verginin mahsubu yöntemi basit ve uygulama kolaylığı nedeniyle en yaygın biçimde kullanılan yöntem olmaktadır¹³⁶. Katma değer vergisini uygulayan bütün ülkeler sistemlerini bu metoda göre kurmuşlardır¹³⁷.

Bu yöntemde, bir vergilendirme döneminde işletme ile ilgili olarak yapılan her türlü harcama sırasında ödenen (yüklenilen) katma değer vergisi, aynı dönemde satışlar dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinden düşülerek, fark (ödenecek) vergiye ulaşılmaktadır. Bu işlemde, satışlardan doğan katma değer vergisi fazla olursa, fazla vergi dairesine ödenmekte, indirilecek verginin fazla olması halinde ise, fark mükellefin gelecek dönemlere devreden indirilecek katma değer vergisini veya yerine göre alacağını teşkil etmektedir. Tahsil edilen ve yüklenilen vergilerin miktarları ise tamamen belgelere dayanılarak hesaplanmaktadır. Özellikle birden çok oranın uygulanabilmesinde sağladığı kolaylık nedeniyle vergi indirimi yöntemi, diğer metoda göre üstünlük göstermektedir¹³⁸. Bu durum dış ticarete katma değer vergisinin etkili bir şekilde uygulanmasına imkân vererek, ithalatın tam olarak vergilendirilmesini, ihracatın bütünüyle vergiden arındırılmasını sağlar. Dolaylı metot ayrıca vergiye bir satış vergisi özelliği verir. Sahip olduğu özellik ve avantajlar nedeniyle bu metot Ortak Pazar modelinin esasını teşkil etmiştir. Bu tasarı da bu metoda göre hazırlanmıştır¹³⁹. Bu yöntemin en büyük sakıncasının, perakende ticaret aşamasına kadar verginin faturalarda açık olarak gösterilmesini zorunlu kılmasından ve böylece “dolaylı vergilerin” psikolojik faydası olarak kabul edilen

¹³⁵ Aydemir, s.13-15.

¹³⁶ Uluatam, s.315.

¹³⁷ Doğan, Aykon; “Katma Değer Vergisi Sistemi ve Gelişimi” **KDV semineri Notları**, C.1, Ankara, 1973, s.36.

¹³⁸ M.H.U.D., s.6-7.

¹³⁹ M.G.K.D., s.49.

“hissedilmemesi” özelliğinin ortadan kaldırması olduğu ileri sürülmektedir. Ancak, dolaysız hesaplama usulüne göre daha açık ve güvenli olduğu belirtilmektedir¹⁴⁰.

2.2. Satışlar – Alışlar Yöntemi (Hesap Yöntemi)

Dolaysız çıkarma usulü olarak da adlandırılan bu yöntemde vergi matrahı, firmanın toplam satışlarından, başka firmalardan yapmış olduğu alımların çıkarılması sonucu hesaplanır¹⁴¹. Vergi oranı bulunan bu fark üzerine uygulanır. Bu usulde katma değer, tanımlanmasına uygun bir şekilde hesaplanmaktadır. Ancak katma değer vergisi matrahına ulaşmak için satışlardan alışların ve sermaye mallarının düşülmesi gereklidir. Ayrıca, firma içinde üretilen yatırım malları ve stok artışları toplam yatırıma dâhil olduklarından bunların da matrahtan düşülmesi gerekmektedir.

“Satışlar – Alışlar Yöntemi” ile “Verginin Mahsubu Yöntemi” birbirlerine çok benzer gözükseler de önemli bir farklılıkları vardır. Şöyle ki, Satışlar – Alışlar Yönteminde vergi oranının uygulanacağı matrahı bulmak için firmanın yapmış olduğu satışlardan alışlarını çıkarması yeterliyken, Verginin Mahsubu Yönteminde satışlara ve alışlara ayrı ayrı vergi oranı uygulanmakta ve bulunan bu vergi miktarları birbirlerinden çıkarılmaktadır¹⁴². Bu yöneme göre vergi, her firmanın toplam satış değerine uygulayacağı vergi oranı sonucu bulunacak ve ödemesi gereken vergiden, firmanın başka firmalardan aldığı girdiler üzerinden daha önce ödemiş olduğu vergileri indirmesi suretiyle bulunur¹⁴³.

Bu yöntem tek oranlı bir katma değer vergisi uygulandığında her bir satışta verginin faturada ayrı olarak gösterilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmakta ve katma değer vergisinin belli bir dönemdeki toplam satış ve alış tutarları arasındaki farkın belli bir oranı olarak hesaplanmasına imkân vermektedir. Buna ilaveten bu yöntem stok değerlendirmelerine ve amortisman ayrılmasına ihtiyaç göstermemesi nedeniyle, yönetimi kolay bir yöntem olup tüketim tipi katma değer vergisine uygundur.

Bu usulün sakıncası olarak da, vergi muafiyetlerinin olmaması ve yeknesak bir vergi oranının uygulanması halinde rekabet eşitliğini sağlayamaması olduğu

¹⁴⁰ Turhan, s.162.

¹⁴¹ Bulutoğlu, s.351.

¹⁴² Akalın, s.377.

¹⁴³ Turhan, s.162.

belirtilmektedir¹⁴⁴.

3. Vergi Dâhil Ve Vergi Hariç Matrah Yöntemleri

Vergi dâhil yönteminde, katma değer vergisinin hesaplanmasında matraha ödenecek vergi de dâhil edilmektedir. Vergi hariç yönteminde ise ödenecek vergi matraha dâhil edilmemektedir.

Vergi dâhil matrah metodu verginin fiyatlar içine gizlenmesine yol açar ve kamunun vergi alacağını hesaplamasını güçleştirir. Vergi hariç matrah metodunda ise müşteri ve mükellef ödenecek vergi miktarını kolayca hesaplayabilir. Bu yöntemde verginin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Turhan, s.161.

¹⁴⁵ Ayhan, s.14.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ VE İNDİRİM

MÜESSESESİ

I. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN TARİHÇESİ

Türkiye’de katma değer vergisi uygulanmasından önce bir takım gider vergileri uygulanmış ancak bu vergilerin, vergi adaletinin sağlanması, ihracatın artırılması, sanayinin geliştirilmesi, kayıt dışılığın kontrol altına alınması gibi iktisadi ve mali alanda yetersiz kalması ve vergi sisteminin Avrupa Birliği vergi mevzuatı çerçevesinde uyumlaştırması gibi nedenler bu vergilerin terk edilmesine neden olmuştur. Öte yandan uzun yıllar bu nedenlerin varlığı gerçek olmakla birlikte KDV’ye geçiş kolay olmamıştır.

A. KATMA DEĞER VERGİSİ ÖNCESİ UYGULAMA

Ülkemizde yurtiçi dolaylı vergilerin gelişimi Cumhuriyet’in ilanından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kabulüne kadar şu şekilde özetlenebilir.

Bu alanda kabul edilen ilk kanun olan 735 sayılı “Umumi İstihlak Vergisi” kanunu 1926 yılında kabul edilmiş olup her türlü satış işlemini vergilemeyi içeren geniş tabanlı bir muamele vergisi olmasına rağmen ekonomik kalkınma sürecinin içerisine tam olarak girilmemişken kabul edilmiştir. Bunun sonucu olarak ekonomik yapı bu vergiyi kaldıramamış ve 1927 yılında tek aşamalı genel bir satış vergisi olan 1039 sayılı “Muamele Vergisi” kabul edilmiştir.

Bu verginin özelliği, imalat ve ithalat sırasında önceden ödenmiş vergilerin, sonradan alınacak vergilerden indirilmesine imkân sağlamasıdır ki, bu açıdan dünyada gerçek anlamda katma değer vergisini gerçekleştiren ilk ülke Türkiye’dir¹⁴⁶.

1957 yılına gelindiğinde ise 6802 sayılı “Gider Vergisi Kanunu” kabul edilmiş böylece ilk madde üretiminde alınan istihsal vergisi yürürlüğe konulmuştur. Gider vergileri istihsal ve hizmet vergilerinden oluşmaktaydı. Nihayet 1985 yılına gelindiğinde 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu’nun birçok maddesini kaldıran 3065

¹⁴⁶ Turhan, s.148.

sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamaya konulmuştur¹⁴⁷.

B. KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞ

1. KDV Yasa Çalışmaları

Avrupa Birliği ülkelerinin katma değer vergisini ortak bir muamele vergisi olarak kabullerinden sonra, ülkemizde de dolaylı vergileri geliştirme çabaları hız kazanmıştır.

Türkiye’de katma değer vergisi uygulaması fikri 1970’li yıllara kadar uzanmaktadır. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda konu ile ilgili çalışmalara başlandığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı’nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya’daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. İlk olarak II. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda yer alan katma değer vergisine geçileceği yolundaki temenni daha sonraki III. ve IV. Beş Yıllık Kalkınma Planları’nda da tekrarlanmıştır. 1972 yılında hazırlanan ilk tasarımı 1985 yılında yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na kadar toplam altı tasarı izlemiş ve bu yedi tasarı yasalaşamamıştır. Yürürlükten kaldırılacak vergilerden elde edilen hâsılat kadar hâsılat elde edilemeyeceği ve mükelleflerin bu vergiyi başarılı bir şekilde uygulayamayacağı endişesi ilk yedi tasarının yasalaşamamasının sebepleri olarak gösterilebilir¹⁴⁸.

2. KDV Kanunu Yasalaştıktan Yürürlüğe Girene Kadar Yapılan Çalışmalar

Çeşitli haklı gerekçeleri ve uzunca bir tarihi olan katma değer vergisi uygulamasına geçilmesi çabaları, 02.11.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3065 sayılı Kanun ile sonucuna ulaşmış ve 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye’de katma değer vergisi uygulamasına geçilmiştir.

02.11.1984 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi

¹⁴⁷ Heper, s.55.

Kanunu'nun bütünüyle yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihi arasında 58 günlük bir süre vardır. Bu süre zarfında yapılan çalışmaları şöylece özetlemek mümkündür.

- Bu Kanun gereğince Bakanlar Kurulu'nca derhal alınması gereken 4 adet Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır. Aynı şekilde Kanun'un uygulanabilmesi, mükellefleri bilgilendirmek ve yapılması gereken işlemleri açıklayan 9 adet KDV Genel Tebliği ve çok sayıda broşür yayımlanmıştır. Bu bağlamda mükelleflerce verilecek olan KDV beyannamelerinin formatları da ilgili bütün vergi dairelerine gönderilmiştir.

Özetlemek gerekirse, 01.01.1985 tarihine gelindiğinde, bu verginin uygulanabilmesi için Gelir İdaresince gerekli hazırlıkların tamamlandığı ve hukuki alt yapısının yeterli hale getirildiği görülmektedir.

- Kanun'un vergilendirmeye ilişkin hükümleri uygulanmaya geçmeden önce mükelleflerin ve sivil toplum örgütlerinin önerileri göz önünde bulundurularak 3099 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi'nde önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

- Maliye Bakanlığı yetkilileri mükellefleri aydınlatmak amacıyla başta radyo ve televizyon kanalları olmak, her nev'i kitle ulaşım araçlarından yararlanarak çok sayıda program gerçekleştirmişlerdir. Buna ek olarak ticaret ve sanayi odaları ile üniversiteler, işçi ve işveren sendikaları, esnaf teşekküller ve diğer sivil toplum örgütleri ile işbirliği yapılmak suretiyle seminer, panel ve konferanslara katılmışlardır.

Diğer taraftan, mükellefleri ve vergi idaresini aydınlatmak ve sorunları kaynağında çözmek amacıyla Maliye Bakanlığı'nın denetim elemanları 10.12.1984 tarihinden itibaren 67 ilin tamamında ve 16 büyük ilçede eğitim çalışmalarını sürdürmüşlerdir.

- Katma değer vergisinin kendine özgü bir oto kontrol mekanizması vardır. Bu sistematığı sayesinde mükellefler arasında menfaat çatışması söz konusu olmaktadır. Ancak, bu sistemin işleyebilmesi için alım satım işlemlerinde mutlaka Vergi Usul Kanunu'nca kabul edilen belgelerin kullanılması zorunludur. Aksi takdirde yani; belge düzenlenmemesi veya muhteviyatı itibarıyla sahte veya yanıltıcı belge kullanılması halinde, var olduğu iddia edilen çıkar çatışması menfaat birliğine dönüşür ve tüketicinin ödediği katma değer vergisi Devlet'in kasasına girmeyip,

¹⁴⁸ Değer, Nuri; "Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:143, Kasım 2004, s.3.

satıcının cebinde kalmaktadır. Bu durum göz önüne alınarak belge alımını özendirmek amacıyla aşağıdaki tedbirler alınmıştır:

- 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun gereğince, ücretlilere ve emeklilere yapılan vergi iadesi oranları ve miktarları artırılmıştır.

- Mükelleflerin perakende satış fişi düzenlemelerini basitleştirmek amacıyla 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun 15.12.1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir.

- Faturaların noter tasdikli olması şartı getirilmiş ve fatura ve benzeri vesikaların düzenlenmemesi ve alınmamasının müeyyideleri artırılmıştır.

- Yaygın ve yoğun vergi denetimleri, başta perakende aşama olmak üzere diğer üretim safhalarında da etkin bir şekilde artırılmıştır¹⁴⁹.

3. Katma Değer Vergisine Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler

Bilindiği gibi, “vergi ödeme gücü” nün temel göstergesi olarak gelir kabul edilmekte ve herkesin ödeme gücü nispetinde vergi ödemesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu durum Anayasamızın 73. maddesinin birinci fıkrasında da yer almaktadır. Hâlbuki gelir üzerinden alınan vergilerin çeşitli nedenlerle geliri tam olarak kavramaları mümkün olamamaktadır. Bu nedenle de vergi ödeme gücünün bir başka göstergesi olarak kabul edilen “gelirin harcanması” nı vergilendirmeyi hedefleyen Muamele Vergileri, aynı zamanda gelir vergisini tamamlayıcı bir işlev görmek üzere tasarlanmıştır¹⁵⁰.

Katma değer vergisi uygulamasına geçilmesine gerek olup olmadığına karar verebilmek için öncelikli olarak Türkiye’de 1980’li yılların başlarında uygulanmakta olan dolaylı vergilerin durumuna bakmak gerekir. Katma değer vergisine geçilmeden önceki dönemlerde yürürlükte olan dolaylı vergiler sistemimiz özellikle istihsal vergisinin yapısından ileri gelen pek çok olumsuzluklara sahiptir. Katma değer vergisine geçiş zorunlu kılan nedenlerin başında aşağıda sıralanan bu olumsuzlukları gidermek gelmektedir.

Türkiye’de dolaylı vergiler sistemi, mallardan, hizmetlerden ve dış ticaretten

¹⁴⁹ http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114949.htm

alınan vergiler olmak üzere 15 civarında vergiden oluşmaktadır. Katma değer vergisiyle birlikte bu vergilerden 8 adedi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları gittikçe azalan bir seyir izlemekteydi. Diğer taraftan bu vergiler konuları itibariyle genellikle birbirlerinden bağımsız ve harcamaların sadece bir aşamasında alınan vergilerdir. Tek aşamada alınan bu vergilerin oranları yüksektir.

Bütünsellikten uzak, gittikçe verimsizleşen ve vergi adaletinden uzak olan bu vergilerle sağlıklı bir ekonomi ve maliye politikasının yürütülmesi mümkün değildir.

Uygulaması zor ve vergi kaçakçılığını cazip hale getiren, ihracatın ve yatırımların teşvikinde yetersiz kalan bu sistematığın terk edilmesi bir zorunluluk haline gelmişti. Diğer taraftan henüz bir zorunluluk halinde olmamakla birlikte katma değer vergisine geçişin Avrupa Birliği ile yürütülen ilişkilerde olumlu bir etkisi de olacağı açıktır.

Türkiye’de Katma Değer Vergisi uygulamasını bir anlamda zorunlu kılan nedenler ekonomik ve mali olmak üzere iki başlık altında sayılmaktadır¹⁵¹. Aşağıda bu nedenler açıklanmıştır.

3.1. Ekonomik Nedenler

3.1.1.Yatırımların Teşvik Edilmesi

Türkiye, Planlı Dönemde ekonomik kalkınma yönünden sanayileşmeye büyük öncelik vermiştir. Sanayileşmenin ön şartlarından birisi de yatırımların vergi yoluyla teşvik edilmesidir.

Katma değer vergisinden önce yürürlükte bulunan istihsal vergisi ilk aşamada ödendiğinden ve indirim imkânı bulunmadığından yatırımcıların üzerinde yük teşkil etmekteydi.

Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olması nedeniyle kalkınmasını sağlayabilmesi için yatırımları teşvik etmesi gerekmektedir. Katma değer vergisi uygulamasında yatırımların matrahtan indirilmesi mümkün olması bu vergiye

¹⁵⁰ Turhan, s. 141.

¹⁵¹ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi**, 1980, s. 8–13.

geçmeyi gerektiren nedenlerden birisidir.

İstihsal vergisinden, işletmelerin yapacakları yatırımlara ait vergiyi telafi edecek hiçbir mekanizma bulunmamaktadır. Katma değer vergisinde ise yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında yüklenilen vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden hesaplanan vergiden indirim mekanizması yardımıyla indirilmektedir.

Bu durum sermaye yoğun endüstrilerin gelişmesinde yararlı olacaktır. Yatırımlar ve genel giderler dolayısıyla ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayicilerin elinde fonların birikimine yol açacak ve sanayiciler yatırım ve işletme sermayesi olarak kaynaklara kavuşacaklardır. Bunun sonucu olarak yatırımların ve sanayileşmenin hızlandırılmasına imkân verilmiş olacaktır.

3.1.2. İhracatın Geliştirilmesi

Türk ekonomisinin bugün olduğu gibi dün de en önemli sorunlarından birisi, ihracatın geliştirilmesidir.

Katma değer vergisi uygulanmasında da vergi iadesi uygulanmasıyla birlikte ihracat vergiden muaf olacak ve ihracat teşvik edilecektir. Yani ihracat hem vergiden muaf olacak, hem de ihracatı yapılan ürünler için ödenmiş vergi iade edilecektir. Böylece ihracat üzerindeki vergi yükü tamamen kaldırılmış olacaktır.

Katma Değer Vergisi uygulamasından önceki dönemde ihracat işlemlerinde uygulanan vergi iadesi mekanizması yerine katma değer vergisi uygulaması ile, ihracatçının ihraç ettiği mallar için ödediği katma değer vergisi gerçek tutarı üzerinden indirim konusu yapılacak ve bu suretle, yatırımları, genel giderler, alış ve satış giderleri dolayısıyla katlanılan vergilerin de geri verilmesi sağlanarak vergi yükünün tamamen ortadan kaldırılması imkânı yaratılacaktır. Böylece katma değer vergisi ihracatın geliştirilmesini sağlayacaktır.

3.1.3. Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması

Sanayi kalkınmanın ana unsurunu teşkil ettiğinden bu sektör üzerindeki vergi yükü büyük önem taşımaktadır.

Katma değer vergisi öncesindeki vergi sisteminde istihsal vergisi

uygulamasıyla, vergiye tabi malların üretimi için sanayiciler ürettikleri mallar nedeniyle ağır bir vergi yüküne katlanmakta idiler. Ayrıca kullanılan girdilerin de istihsal vergisine tabi olması durumunda vergi yükü daha da ağırlaşmakta idi.

Katma değer vergisi uygulamasında ise istisna ve muafiyetlerin az olması nedeniyle, vergi tüm sektörler yaratılan katma değer vergisi nispetinde dağılacığından sanayi üzerindeki vergi yükünün azalması söz konusu olacaktır. Diğer bir ifadeyle vergi, her iş koluna yarattığı katma değere göre dağıtılacağından, üretim sektörü daha düşük bir vergi yükü ile karşılaşacak ve bu durum üretim sektörünün gelişmesinde büyük katkı sağlayacaktır. Sanayiciler vergi yükünün azalması sonucunda, serbest kalan sermayelerini yatırımlara ayırabilecektir. Diğer taraftan, vergiye tabi maddeler kullanarak üretim yapan sanayiciler de bu durumdan yararlanarak, sermayelerini yüksek oranda vergili maddelere bağlamış olmayacaktır¹⁵².

3.1.4. Enflasyonist Baskının Önlenmesi

Bütün dünyayı etkisi altına alan ve özellikle tüketim eğiliminin artmasından kaynaklanan enflasyonist baskı, Türkiye'de son yıllarda ekonomik yapı üzerinde büyük tahribata yol açmıştır.

Katma değer vergisi tüketimi vergilendirdiği için talebi kontrol etme özelliğine sahiptir. Tüketimi ve dolayısıyla talebi kontrol altına alması nedeniyle fiyatların kontrolünü sağlayarak enflasyonist baskıyı önlemekte önemli bir araç olacağı düşüncesi önemli bir nedendir.

3.1.5. Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması

Türkiye'de daha önce var olan, gider vergileri, işletme vergisi ve diğer vasıtalı vergilerden oluşan sistem, yapısal kusurları ve noksanlıkları nedeniyle, endüstrinin yapısının ve ekonomik kaynakların dağılımının optimal olmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Katma değer vergisi ise tüm sektörleri kapsamına alması, tek nispet olarak uygulanması, tarafsız olması ve işletmeler arasında rekabet eşitliği sağlayıcı olması nedenleriyle kaynak dağılımının optimal bir şekilde gerçekleşmesinde olumlu etkiler

¹⁵² V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.26.

meydana getirecektir.

3.1.6. İhtisaslaşmanın Teşviki

Katma değer vergisi üretim safhaları yönünden tarafsız bir vergi olması nedeniyle ihtisaslaşmayı teşvik edecektir. Çünkü katma değer vergisinin uygulamasında bir işletmenin tali üretim işlerini doğrudan doğruya kendisinin yapması ile o konuda ihtisaslaşmış bir başka işletmenin hizmetinden faydalanması arasında vergileme yönünden farklılaşma meydana gelmeyecektir. Halbuki Türkiye’de bir işletmenin, kullandığı girdiler, o zaman yürürlükte olan sistem de vergiye tabi olduğundan vergiden kaçınmak için dikey entegrasyona gidecektir. Katma değer vergisi uygulanması, halinde ise yaratılan katma değer kadar vergi ödeneceği için işletmelerin dikey entegrasyona gitmesi önlenecek ve bu alanda, vergileme yönünden hiçbir teşvik nedeni kalmayacak ve dolayısıyla ihtisaslaşma teşvik edilmiş olacaktır. Yani katma değer vergisi tam bir tarafsızlık sağladığından, işletmenin ana işiyle uğraşması ve yardımcı işler için başkalarından yararlanması daha yararlı sonuçlar verecektir.

3.1.7. Fiyatlar Genel Seviyesinin Kontrolü

Katma değer vergisi öncesinde uygulanmakta olan istihsal vergisi yalnızca ilk üretim safhasında ve yüksek oranlarda alındığından ve işletmeler maliyetlerini bu tutarlar üzerinden yaptığından fiyatlar her safhada yükselmekte idi. Üretim dağıtım zincirinin her safhasında fiyatlar, artan maliyetlere uygulanan kâr oranları nedeniyle yükselmekte böylece pahalılık zincirleme olarak artmaktadır.

Katma değer vergisi uygulamasında ise, bünyesindeki indirim mekanizması ile yüklenilen vergilerin mükellefler üzerinde bir yük oluşturmamasını engellemektedir. İndirim sistemi, yüklenilen vergiyi mükellefler yönünden bir maliyet olmaktan çıkardığından, bu sistem verginin fiyatlara yansımaları ve fiyatlar genel düzeyinin yükselmesini de bir ölçüde engelleyecektir.

3.2. Malî Nedenler

3.2.1. Vergi Adaletinin Sağlanması

Katma değer vergisi prensip olarak katma değer üzerinden alındığı için; katma değeri yüksek olan mallardan fazla vergi, katma değeri düşük olan mallardan ise az vergi alınmaktadır. Böylece herkes satın alma gücüne göre vergilendirilmekte ve bu nedenle katma değer vergisi vergilendirmede daha adil bir vergi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır.

3.2.2. Vergi Hasılatına Etkisi

Katma değer vergisi hasılatı, yaratılan katma değerle artmasıyla artacaktır. Diğer taraftan el değiştirme safhasının artması vergi hasılatını artırırken, fiyat artışları da vergi hasılatının artmasına neden olacaktır. Efektif talebin, katma değer vergisi ile kavranmasında, vergi hasılatı yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışları ile değil, aynı zamanda yaratılan katma değerlerdeki artışlar oranında da artacaktır. Böylece katma değer vergisi hasılatı esneklik kazanacak, milli gelirin istenilen ölçüde kamu maliyesine intikali sağlanacaktır.

3.2.3. Vergi Kaçakçılığına Etkisi

Katma değer vergisi vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkili olmaktadır. Bunları matrahın bölünmesi ve otokontrol imkanı açısından incelemek mümkündür.

3.2.3.1. Matrahın Bölünmesi

Katma değer vergisinde matrah üretim ve dağıtım süreçlerinde çeşitli işletmeler arasında bölünmekte ve her işletme, yalnızca kendi kattığı değerle vergisini satış bedeli içinde müşteriden tahsil ederek vergi dairesine ödemektedir. Bu yüzden her aracı müessese verginin yükünü daha az hissetmekte ve kaçakçılık eğilimi azalmaktadır.

3.2.3.2. Otokontrol İmkânı

Katma değer vergisi belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Alıcılar, girdileri için ödedikleri katma değer vergisini ancak alış belgelerinde yer almak kaydıyla, satışları üzerinden hesaplanan vergiden düşebilmektedir. Bu nedenle alıcılar vergi indirim hakkından yararlanabilmek amacıyla satıcıları kontrol etmekte ve ödemiş oldukları vergilerin aldıkları malların faturalarında yer almasını istemektedirler.

Vergicilikte otokontrolden bahsedilebilmesi için işlemlerin kayıt dışı kalmaması şarttır. Muamelelerin hem alanın hem de satanın kayıtlarına geçmeden faturasız cereyan etmesi halinde otokontrol işlemeyecektir. Katma değer vergisi gibi bir vergideki geliştirilmiş otokontrol mekanizmasının Türkiye için pek çok yararları olacaktır. Katma değer vergisi uygulamasında idarenin çalışmaları sonucunda daha çok kayıt dışı faturasız işlem yapılmaması sağlanabildiği ölçüde de otokontrol mekanizması işleyecek ve vergi kaybı büyük ölçüde azalmış olacaktır¹⁵³.

İşletmeler arasında çıkar zıtlığı yaratarak belge kullanımını yaygınlaştıran bu özellik, hem katma değer vergisinin hem de diğer vergilerin başarısını arttıracaktır.

3.2.4. Uygulama Kolaylığı

İstihsal vergisi uygulamalarında, ekonomide yeni mallar üretildikçe ortaya vergileme sorunları çıkmaktadır. Bir malın vergiye tabi olup olmadığı konusu mükellefle idare arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Halbuki katma değer vergisi bütün mal ve hizmetleri kavradığından böyle sorunlarla karşılaşmaz. Basit bir vergileme tekniğine sahip olan katma değer vergisi mükellef ve idarece kolaylıkla uygulanmaktadır.

3.2.5. Vasıtasız Vergiler Sistemini Tamamlayıcı Niteliği

Katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergileri sisteminin vergilendiremediği gelirleri harcamalar sırasında en geniş bir şekilde kavrayabilmektedir. Gelir vergisinin tam uygulanmadığı ve birçok kazançları kapsamı dışında bıraktığı ülkemizde bu unsur önem kazanmaktadır. Bu itibarla

¹⁵³ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.27.

katma değer vergisinin vasıtasız vergiler sistemini tamamlayıp telafi edici bir vergi olma vasfı da oldukça önemli bir husus teşkil etmektedir¹⁵⁴.

3.2.6. Vergi Mükerrerliğinin Önlenmesi

İstihsal vergisinde malın bünyesine giren ön vergiler ilk madde indirimi mekanizmasıyla telafi edilmeye çalışılır. İlk madde indirim oranları ise idare tarafından götürü usule yakın yöntemlerle tespit edilir. Oranın gerçek indirim miktarını karşılayacak biçimde tespiti çok zordur. Ayrıca girdi kompozisyonunun, girdi fiyatlarının, üretim teknolojisinin değişmesi halinde yeniden tespit yapılması gerekir. Bütün bu nedenlerle ilk madde indirimi mekanizması vergi mükerrerliğini tam olarak önlemeye yetmemektedir. Katma değer vergisi ise şeffaf bir vergidir. Mal üzerindeki vergi yükü herhangi bir el değiştirme safhasında tam olarak bilinebilir. Böylece vergi mükerrerliği tamamıyla önlenir¹⁵⁵.

3.3. Diğer Nedenler

3.3.1. Kalkınma Planları

İkinci beş yıllık kalkınma planında, özellikle istihsal vergisinin yerini almak üzere, daha ileri bir vergi niteliği gösteren katma değer vergisi sisteminin kurulması çalışmalarına başlanması öngörülmüştür.

Gider vergileri sistemi içinde yer alan istihsal vergisinin, sanayileşme hedeflerine ulaşmayı ve dış ticaretimizi geliştirmeyi güçleştiren yapısının temel bir değişikliğe tabi tutularak çağımızın ekonomik, mali ve sosyal gereklerine uygun bir niteliğe kavuşturulması, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile, hükümet programında da ilke olarak benimsenmiş ve bu konuda nihai hedef olarak katma değer vergisinin uygulanmaya konulması amaçlanmıştır.

¹⁵⁴ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.28.

¹⁵⁵ M.H.U.D., s.14-15.

3.3.2. Avrupa Topluluğu ile İlişkiler ve Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması

Gelir ve servetler üzerinden alınan vergilerin ahenkleştirilmesi amacıyla, ülkeler daha ziyade vergi anlaşmalarına ağırlık vererek, bu alanlardaki sorunlarını giderme yolunu tercih etmektedir. Dolayısıyla vergiler ve harcama vergileri sahasındaki uluslararası uygulama birliği benzer yasaların yürürlüğe konulmasıyla sağlanmaktadır.

II. KDV’de İNDİRİM MÜESSESESİ

Türk vergi sistemi ödeme gücü itibariyle gelir, servet ve harcamalar üzerine oturtulmuştur. Katma değer vergisi ödeme güçlerinden harcamaları esas alan bir vergidir¹⁵⁶.

Katma değer vergisinin en önemli özelliği içinde vergi indirimini barındırmasıdır. Vergi indirimi KDV’nin üretim ve dağıtım kademelerine bağlı olarak üst üste yığılmasını önleyen bir mekanizmadır¹⁵⁷.

Katma değer vergisini şelale tipi toplu muamele vergilerinden ayıran en büyük özellik de bu indirim mekanizmasıdır. KDV uygulamasında; ilk üretim veya ithalat aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarda vergi alınmakta, her aşamada hesaplanan KDV’den bir önceki aşamada ödenen KDV indirilerek, bakiyesi o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesinin karşılığı olarak Hazineye intikal ettirilmektedir. Verginin yükünü ise indirim mekanizması nedeniyle kanunda mükellef olarak sayılanlar değil, o mal ve hizmetin nihai tüketicisi üstlenmektedir. Bu suretle, vergiden vergi alınması ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarda o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenmiş, öte yandan nihai tüketiciye gelinceye kadar geçen safha sayısından müstakil olarak, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olmaktadır.

Bu mekanizmanın gerektiği şekilde işleyebilmesi için indirim konusu yapılacak verginin gerçekliliğinin tespiti gerekmektedir. Yani indirim konusu yapılacak vergi götürü olarak değil, gerçek ve belge üzerinden tespit edilip

¹⁵⁶ Şenyüz, s.381.

¹⁵⁷ Kızılot, Şükrü; **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 1998, C:2, s.1446.

indirilmelidir. Bunu temini için KDV Kanunu'nda, ancak alış faturaları ve benzeri vesikalarda gösterilen verginin indirilebileceği hükmü konulmuştur. Bu hükümle verginin otokontrolü sağlanmış olmaktadır. Zira indirim hakkından faydalanmak isteyen mükellefler alışları için fatura talep edecek, bu durum ona teslim yapan veya hizmet ifa eden mükellefi fatura kesmeye, dolayısıyla katma değer vergisini hesaplamaya icbar edecektir. Bu sistemin gelir ve kurumlar vergisinde de sağlayacağı fayda açıktır.

KDV sisteminde mükellefler esas itibariyle, üretim ve dağıtım kademeleri içinde verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilmesine ve ödenmesine aracılık etmektedirler. Bu itibarla indirim mükellefiyete bağlı bir görev ve haktır.

Bütün bu hususlar göz önüne alınarak 3065 sayılı KDVK'da 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 54 ve 58. maddeler tedvin edilmiştir. Bu maddelere göre özetle, mükellefler yaptıkları teslimler veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları KDV'den kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait KDV'yi indirebileceklerdir. Yani mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veya yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya ifa ettiği hizmetler dolayısıyla müşterilerinden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden mahsup edecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise zaten daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır.

Katma değer vergisi belge üzerine oturtuş bir vergi olduğundan başarısı ülkedeki iktisadi ve hukuki sistemle birlikte vergi bilinci ve ahlakı ile doğrudan ilişkilidir.

A. KDV İNDİRİMİNDEN YARARLANMANIN GENEL ŞARTLARI

KDV'de verginin indirimi KDV Kanunu'nun 29-36. maddelerinde düzenlenmiş olup, mükelleflerce alış ve giderlerin yapıldığı dönemde yapılmaktadır. Yani malların alımına ve buna ilişkin masraflara ödenen katma değer vergisi malın satışı beklenilmeksizin varsa o dönemde yapılan satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılmaktadır. Ancak yüklenilen vergilerin indirilebilmesi için Kanunun aradığı belli şartlara uyulması da zorunludur. KDV Kanunu'nun 29, 34

ve 54. maddelerine göre mükelleflerin yüklendikleri vergileri indirebilmeleri için şu şartlar öngörülmüştür.

1. Gerçek Usulde KDV Mükellefi Olunması Gerekir.

KDV indiriminden yararlanılabilmesi için öncelikle gerçek usulde KDV mükellefi olmak gerekir. Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça katma değer vergisi mükellefleri gerçek usulde vergilendirilirler (KDVK. md.37). Bu anlamda kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai, sınai faaliyet ve serbest meslek faaliyetlerinden dolayı gelir vergisi yönünden gerçek usulde vergilendirilenlerle katma değer vergisinin konusuna giren işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişiler gerçek usulde katma değer vergisi mükellefidirler¹⁵⁸.

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinde hesapladıkları katma değer vergisinden, bu işlemler için alış vesikaları üzerinde gösterilen katma değer vergilerinin indirilmesi ve varsa bakiye verginin vergi dairesine ödenmesidir.

Vergi indirimi mükelleflere tanınmış mükellefiyete sıkı sıkıya bağlanmış bir haktır. Vergi indirimini ancak KDV mükellefleri yapabilecektir. Nitekim Danıştay tarafından verilen ve yerleşik hale gelen kararlarda da, indirim hakkının mükellefiyete bağlı bir hak olduğu belirtilmiştir¹⁵⁹. KDV mükellefleri vergiye tabi işlemleri nedeniyle indirim hakkına sahip olmaktadır. Bu genel bir kuraldır. Örneğin, nihai tüketicilerin ile banka ve sigorta şirketleri gibi teslim ve hizmet işlemleri KDV'den istisna olanların KDV indirim hakları bulunmamaktadır. Ayrıca KDV kanununa göre sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerce indirim konusu yapılabilirken, sorumlu sıfatıyla KDV beyan eden mükelleflerin bu vergiden KDV indirim hakkı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'de de indirim mekanizması işlememektedir.

¹⁵⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, s.326.

¹⁵⁹ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.61.

2. Yüklenen KDV Ticari, Zirai veya Serbest Meslek Faaliyetine İlişkin Olmalıdır.

KDV Kanunu'nun 29/1. maddesine göre, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'den kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri KDV'leri indirebilirler. Diğ r bir ifade ile, yüklenen KDV'nin, mükellefiyeti doğuran faaliyetle ilgili olması gerekir. Mükellefiyeti doğuran faaliyetler dışındaki işlemler nedeniyle yüklenen KDV'nin ise indirilmesi mümkün değıldir. Örneğın, gerçek usulde vergiye tabi bir mükellefin, evinde kullanmak üzere satın aldığı telefon veya buzdolabı nedeniyle y klendiğı KDV'yi indirim konusu yapması söz konusu olamaz¹⁶⁰. Ayrıca işletmenin faaliyetiyle ilgili olmakla beraber kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan KDV'nin indirimi söz konusu değıldir. Örneğın, dinlenme maksatlı olarak personelini yurt içi gezilerine gönderen bir mükellefin bu seyahat nedeniyle  dediğı vergiyi indirim konusu yapamaz.

3. Yüklenen KDV İndirilebilecek Nitelikte Olmalıdır.

KDV Kanunu'nda mükellefiyeti doğuran faaliyetlerle ilgili olarak yüklenen KDV'lerin indirilmesi temel prensip olarak benimsenmiş olmakla birlikte, bazı hallerde, faaliyete ilişkin yüklenen KDV'lerin indirilmemesi öngörülmüştür. Yüklenen vergilerin indirilemediğı işlemler, KDV Kanunu'nun 30. maddesinde sayılmıştır.

Kanun'un "İndirilemeyecek katma Değ r Vergisi" başlıklı 30. maddesine göre aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değ r Vergisi'nden indirilemez;

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan Katma Değ r Vergisi,

b) (3297 sayılı kanunun 10'uncu maddesiyle değışen bent) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi

¹⁶⁰ V. Arif şimşek ve Abdullah Tolu, s.61.

olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi,

c) (5228 Sayılı Kanunun 17' inci maddesiyle değişen bent, Yürürlük: 1.12.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 31.07.2004) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi.

Öte yandan Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir (KDVK. Md.29/4). Bakanlık bu yetkisini kullanarak bazı işlemler nedeniyle ödenen verginin indirilmesini sınırlandırmıştır. Örneğin yapılan teslim veya hizmet ifasının tabi olduğu KDV oranından daha yüksek oranda KDV'ye tabi bir malının promosyon amaçlı verilmesi halinde; bu promosyon ürünleri için yüklenilen KDV'den mal veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanan KDV'yi aşan kısmın indirim konusu yapılamayacağı 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde¹⁶¹ düzenlenmiştir.

Ayrıca Kanun'un 30/1. maddesinde vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiş, ancak aynı kanunun 32. maddesine göre ise Bu Kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri (5766 sayılı Kanunun 12/c inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 06/06/2008) ile 17' nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur. Dolayısıyla KDV'den istisna olmakla birlikte bu teslim ve hizmetlerle ilgili KDV'nin indirimi mümkün olup, indirim yoluyla

¹⁶¹ 25.12.1995 tarih, 22504 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

giderilemeyen vergi iade olunabilmektedir. Bu tür teslim ve hizmetleri şu başlıklar altında gösterebiliriz¹⁶².

- Mal ve hizmet ihracatı istisnası (KDVK md. 11),
- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna (KDVK md. 13),
- Taşımacılık istisnası (KDVK md. 14),
- Diplomatik istisnalar (KDVK md. 15),

Ayrıca 17. maddede yapılan düzenlemelere göre bazı işlemler KDV'den istisna olmakla birlikte bu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılabilmektedir. Bu manada;

- Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinde yüklenilen KDV (KDVK Md.17/4-r),
- Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları (KDVK md.17/4-s),

Buna benzer düzenlemelere geçici maddelerde de rastlamak mümkündür.(geçici 17, 23 ve 24 maddeler gibi)

4. KDV Fatura veya Benzeri Belgeler İle Gümrük Makbuzu Üzerinde Ayrıca Gösterilmelidir.

Bu konuyla ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34/2. Maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1¹⁶³, 9¹⁶⁴ 11¹⁶⁵,

¹⁶² Bu tür teslim ve hizmetler KDV uygulamasında tam istisna olarak adlandırılmaktadır. Tam istisna kapsamındaki işlemlerin temel özelliği bu istisnalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilmesi, indirilemeyen KDV'nin ise iade edilmesidir. Eğer bir teslim veya hizmet ifası KDV'den istisna kılınmakla beraber, bu teslim veya hizmet dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirimi veya iadesi mümkün değilse bu tür istisnalar ise kısmi istisna olarak adlandırılmaktadır.

¹⁶³ 30.11.1984 tarih, 18591 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁴ 31.12.1984 tarih, 18622 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁵ 09.01.1985 tarih, 18630 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

22¹⁶⁶, 24¹⁶⁷ ve 92¹⁶⁸ Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi indirimi, mal ve hizmet alışlarına ilişkin belgelere dayanır. En önemli belge fatura ve serbest meslek makbuzudur. İthalatta ise gümrük makbuzudur.

Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesine göre, verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, uygulama kapsamına giren mükelleflerden gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecek mal ve hizmet satın alan mükellefler, satın alınan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisini indirim konusu yapabilmek için, düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda verginin mutlak surette ayrıca gösterilmesini isteyeceklerdir (22. Seri No.lu KDVT¹⁶⁹). Bu şekilde KDV'nin fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmesi ile satıcının beyan edeceği KDV ile alıcının indirim konusu KDV arasında oluşabilecek miktar uyumsuzluğu önlenmiş olacak, ödenmesi gereken KDV'nin belgeler üzerinden denetim ve kontrolü kolaylaşacaktır. Öte yandan alıcı ödemiş olduğu ve indirim konusu yaptığı KDV'yi bu belgelerle ispat edebilecektir.

Yurt içi teslimlerde yüklenilen KDV fatura ve benzeri belge üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekirken, ithalatta da gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi zorunlu olmakla birlikte bazı durumlarda KDV'nin gösterilmesi bu denli önemli olmamakta, bazı durumlarda ise teknik olarak mümkün olmayabilmektedir.

4.1. KDV'nin Fatura ve Benzeri Belgede Gösterilmesi Zorunlu Teslim ve Hizmetler

KDV Kanunu'nun 34/2. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak yayımladığı 22 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne¹⁷⁰ göre düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin ayrıca zorunlu olduğu işlemler aşağıda belirtilmiştir.

¹⁶⁶ 24.05.1986 tarih, 19116 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁷ 24.02.1987 tarih, 19382 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁸ 22.12.2004 tarih, 25678 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁹ 24.05.1986 tarih, 19116 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁰ 24.05.1986 tarih, 19116 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

• **Toptan satış yapan mükellefler;** bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisini ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toptan satışları yanında perakende satışları¹⁷¹ da bulunan mükellefler, toptan satışlarında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satışlarına ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisi ayrıca gösterilmeyecek, bedel, vergi dahil tek tutar olarak ifade edilecek, ancak belgede “KDV DAHİLDİR” ibareli bir şerh bulunacaktır.

• **İmalat işi ile uğraşanların toptan satışları;** genel esaslara göre vergiyi ayrıca gösterecek, perakende satışlarına ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda ise toptan satış yapanlarda olduğu gibi katma değer vergisi ayrıca gösterilmeyecek, bedel, vergi dahil tek tutar olarak ifade edilecek, ancak belgede “KDV DAHİLDİR” ibareli bir şerh bulunacaktır.

• **Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar;** 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu Kapsamında mal ve hizmet satın alan kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerde ve inşaat taahhüt işlerinde düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisi ayrıca gösterilecektir.

• **Özel fatura ile yapılan satışlar;** 5, 6, 20 (bundan böyle) 43 ve 103 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile esasları belirlenen Türkiye’de ikamet etmeyen yolcular ile diplomatik istisnadan yararlanan kişi ve kuruluşlar adına düzenlenecek özel faturalarda iade konusu yapılacak olan katma değer vergisi ayrıca gösterilecektir.

Düzenlen belgelerde en az: vergisiz toplam bedel, hesaplanan KDV, vergili toplam tutarın açıkça gösterilmesi gerekir¹⁷².

Bazı mallar, normal bir alım satım çerçevesinde değil, iflas veya haciz sonucu yapılan satışlardan elde edilebilir. Bu durumda, haciz veya iflas memurluğundan alınacak belgede KDV ayrıca gösterilmelidir. Ya da KDV’nin ödenmesi malın teslim için kesin şart konulmuşsa vergi dairesi alındısına dayanarak KDV indirilir¹⁷³.

¹⁷¹ Perakende satış, teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere yapılan satıştır. Ürünleri aynen veya işledikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslim de perakende satış sayılır.

¹⁷² M.B.’nin, 17.03.1986 tarih ve 2601034-62 sayılı Muktezası.

¹⁷³ Kızılot, s.1464.

Bu manada gerçek usulde KDV mükellefi olanlara yapılan teslimlerde, istisnai haller haricinde, düzenlenen fatura ve benzeri vesikada KDV'nin mutlaka ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

4.2. KDV'nin Fatura ve Benzeri Belgede Gösterilmesinin Zorunlu Olmadığı Teslim ve Hizmetler ve KDV İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerine göre verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi zorunludur. Bu genel kuralının bazı istisnaları bulunmaktadır. Bu durumlarda da indirim söz konusu olabilmektedir.

Bu anlamda;

- Katma Değer Vergisi Kanunun 20/4. fıkrasına göre tarife ve bilet bedelinin vergi dahil edilerek hesaplandığı hallerde,
- Aynı Kanunun 23. maddesine göre özel matrah şekilleri tespit edilen işlemler için düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmayacaktır (15 Seri. N. KDV G.T¹⁷⁴).

4.2.1. Tarife Ve Bilet Bedelinin Vergi Dahil Edilerek Hesaplandığı Hallerde Vergi İndirimi

Fiyatın tarife ile belirlendiği hallerde mal ve hizmet faturaları, perakende aşamaya kadar KDV tutarı ayrıca gösterilerek düzenlenir. Tarifeye tabi teslim ve hizmetler hakkında, perakendeciler tarafından belge düzenlenirken bedel KDV dahil şekilde gösterilebilir. 9 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne¹⁷⁵ göre, gazete, dergi, kitap, ilaç, akaryakıt ve benzeri mallar için önceden belirlenen nihai satış fiyatının tarifelerde, ambalaj üzerinde, listelerde veya mal üzerinde baskı, etiket yapıştırma suretiyle belirlenmesinde "KDV dahil" tutarlar üzerinden gösterilmesi gerekmektedir. Yine 11 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne¹⁷⁶ göre, kuru temizleyiciler, tarife dışında hiçbir ücret almayan lokanta, kebabçı, sinema, tiyatro, stadyum ve aynı mahiyetteki yerler, fiyatlarını KDV dahil olarak düzenleyeceklerdir.

¹⁷⁴ 21.07.1985 tarih, 18818 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁵ 31.12.1984 tarih, 18622 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁶ 09.01.1985 tarih, 18630 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Bedelin biletle tahsil edildiği haller bakımından da durum aynıdır¹⁷⁷.

Mükellefler bu neviden mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklendikleri vergileri, vergili bedeli KDV oranına bölerek hesaplayacaklar ve indirim konusu yapabileceklerdir.

4.2.2. Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde KDV İndirimi

Özel matrah şekilleri, KDV Kanunu'nun 23. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede özel matrah şeklinde vergilendirilecek işlemler sayılmış, Maliye Bakanlığının işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekli tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır (KDVK. md. 23/e).

Özel matrah şekli, perakende satış fiyatı önceden bilinen bir malın perakende safhaya kadar tahsil edilecek katma değer vergisinin tamamının bu malı üreten veya toptan satışını yapan mükellefler tarafından ödenmesidir¹⁷⁸.

Özel matrah şeklinin uygulandığı teslimlerde perakendeci bayiler tarafından yapılan satışlara ait katma değer vergisi, bayi karına isabet eden katma değer vergisini de ihtiva edecek şekilde perakendeci bayilere teslimde bulunan kuruluşlar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Özel matrah kapsamına giren işlemlerde katma değer vergisi, mükellefin teslim bedeli yerine nihai teslim bedeli esas alınarak bir safhada hesaplandığından diğer safhaların katma değeri de kavranmaktadır.

Bu durumda perakendeci bayiler özel matrah şekline tabi teslimler için ayrıca vergi hesaplamamaktadır. Dolayısıyla bütün işlemleri özel matrah şekline göre vergilendirilenlerin katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerine de gerek bulunmamaktadır.

Ancak bütün safhaya ait KDV'nin ilk aşamada vergilenebilmesi için, nihai tüketiciye teslim bedelinin önceden bilinmesinin gerekmekte olup, aksi takdirde böyle bir vergileme yapma imkanı olamayacaktır.

KDV Kanunu'nun 23. maddesi göre özel matrah şekilleri şunlardır:

a) Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli (md. 23/a)

¹⁷⁷ Duman, Ömer; **Gelir, Kurumlar, Katma Değer, Özel Tüketim Vergisinin Mahsubu ve İadesi**, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003, a.g.e., s.136-137.

b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel (md. 23/b),

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli (md. 23/c),

d) Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli (md. 23/d),

e) Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır(md. 23/e),

KDV Kanunumun 23. maddesinin (d) ve (e) bentlerinde, özel matrah şekillerinde matrahın hangi unsurlardan oluştuğu belirtilmek suretiyle, hangi bedelin matrah olacağı konusunda tereddüt oluşabileceği düşünülen konularda matrah özel olarak belirlenmiştir.

23. maddenin (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılan özel matrah şekline tabi işlemlerde de bütün safhaya ait KDV ilk aşamada ödenmektedir. Ancak bu durum, bu işlemlerin özel matrah şekline tabi olmasından çok, Kanun'un 8. maddesinde bu işlemlere ilişkin mükelleflerin özel olarak belirlenmesinden kaynaklanmaktadır¹⁷⁹.

Kanunun gerekçesine göre bu düzenlemeler. Kanuna açıklık sağlamak amacıyla yapılmış olup, vergi matrahını Spor-Toto, piyango, at yarışı ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları ile gösteri, konser ve maçlara katılma bedeli ve bu faaliyetlerin icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu yerlerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli oluşturmaktadır.

(e) bendi bunlardan biraz farklıdır. Bu bent de 23. maddeye sonradan 3099 sayılı Kanunla eklenmiştir. Buradaki özel matrah, alınan bedelin tamamının değil, bir kısmının vergiye tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır¹⁸⁰.

Maliye Bakanlığının KDV Kanunu'nun 23/f maddesinin verdiği yetkiye istinaden belirlediği özel matrah şekilleri ise şunlardır:

¹⁷⁸ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.243-244.

¹⁷⁹ Vural, Mahmut; "Özel Matrah Şekilleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001, s. 36

¹⁸⁰ Vural, s. 36.

- Tekel Genel Müdürlüğü tarafından yapılan teslimler (1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁸¹),
- Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınlar (11 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁸²),
- Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimleri (69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁸³),
- Belediyeler veya bağlı işletmeler tarafından yapılan şehir içi yolcu taşımacılığında (metro dahil) kullanılan bilet ve kartlar (81 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁸⁴),
- GSM operatör şirketleri tarafından sunulan cep telefonu konuşma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan ön ödemeli hazır kartlar da dahil olmak üzere bütün telefon kartı ve jeton satışları (85 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹⁸⁵),
- Özel kişi veya firmalar tarafından yapılan sigara ve içki teslimleri¹⁸⁶,
- 2918 sayılı Kanunun 131. maddesinde belirtilen araç plakaları ile basılı evrakın teslimi (91 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği¹⁸⁷),

Gerek KDV Kanunu'nda hüküm altına alınan, gerekse Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemeler gereğince özel matrah şeklinde vergilendirilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenecek belgelerde verginin ayrıca gösterilme şartı aranılmayacaktır. Mal ve hizmet bedeli fatura ve benzeri belgede vergi dahil tek tutar olarak ifade edilecektir. Mükelleflerce KDV, belgede yer alan bedele iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanıp indirilecektir.

Ayrıca, hava yolculuğu taşımacılığı yapan firmaların düzenledikleri ve 334 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'ne¹⁸⁸ göre; belirlenen standartları taşıyan yolcu taşıma biletlerine dayanarak hava yolu taşımacılığı hizmetinden yararlanan katma

¹⁸¹ 30.11.1984 tarih, 18591 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁸² 09.01.1985 tarih, 18630 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁸³ 14.08.1998 tarih, 23433 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁴ 01.03.2001 tarih, 24333 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁵ 19.03.2002 tarih, 24700 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁶ MB' nin, 18.07.1994 tarih ve 48327 sayı, 02.06.1997 tarih ve 22706 sayılı Muktezalari.

¹⁸⁷ 28.02.2004 tarih, 25387 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁸ 05.05.2004 tarih, 25453 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

değer vergisi mükellefleri de, bilette gösterilen vergi dahil tutar üzerinden iç yüzde yoluyla hesapladıkları vergiyi indirim konusu yapabileceklerdir.

5. Fatura veya Benzeri Belge İle Gümrük Makbuzu Yasal Defterlere Kaydedilmelidir.

Vergi indirimi uygulayabilmenin bir başka koşulu, fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun ve dolayısıyla bu belgeler üzerindeki matrah, oran ve vergi miktarına ait bilgilerin kanuni defterlere kaydedilmiş olmasıdır. Bu nedenle fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun yasal defterlere kayıt tarihi mükellefin vergi indirim haklarını kullanacağı dönemin tespiti açısından son derece önem arz etmektedir¹⁸⁹.

KDV Kanunu'nun 34/1.maddesine göre, KDV'nin indirilebilmesi için verginin gerçekte yüklenilmiş olması, verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi yeterli olmayıp, mutlak suretle bu belgelerin yasal olarak tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mükellef KDV beyannamesini zamanında vermiş olmakla birlikte indirim konu olan fatura ve benzeri belgeleri yasal defterlere kaydetmemişse bu belgelerde yer alana KDV'nin indirimi mümkün değildir.

Aynı şekilde beyanname verilmesine karşın defter tutulmadığının tespiti durumunda katma değer vergisi indirimleri uygulanamaz¹⁹⁰.

Öte yandan fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kaydında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılması hükme bağlanmıştır. Yasal deftere kayıta takvim yılının aşılması halinde indirim hakkı ortadan kalkacaktır. Bu nedenle indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerekmektedir.

Dolayısıyla fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen KDV ancak, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak ve yasal deftere kaydedilmek şartıyla indirilebilir¹⁹¹.

¹⁸⁹ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.63.

¹⁹⁰ Dn. 11. D.'nin 16.03.1998 tarih, E:1997/286 K:1998/1029 sayılı Kararı.(KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, s.1362).

¹⁹¹ Dn. 11. D.'nin 20.05.1999 tarih, E: 1998/252, K: 1999/2055 sayılı Kararı. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, s.1394).

6. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin KDV Gerçekte Yüklenilmiş Olmalıdır.

KDV’de indirim hakkının kullanılabilmesi bakımından asıl olan, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilen KDV’nin gerçekte fiilen yüklenilmiş olmasıdır. Diğer bir ifadeyle söz konusu fatura veya benzeri belgenin muhteviyatını oluşturan mal veya hizmetin gerçekten alınmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, gerçekte yüklenilmeyen bir verginin indirilmesi mümkün değildir. Aksi halde, haksız bir vergi indirimi söz konusu olmaktadır. Örneğin, sahte belgelerde gösterilen KDV gerçekte yüklenilmediğinden, indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İndirim sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için, alım-satım işlemlerinde belge düzenlenmesi ve belgelerin gerçek mal ve hizmet alımlarını içermesi gerekir. Kaldı ki, VUK’ da tanımlanan ve mükelleflerce kullanılan bu belgelerin geçerliliği, belgelerin kanuni şekil ve şartlara uygun olarak düzenlenmesi ve gerçek mal ve hizmet alımlarını aksettirmesine bağlı bulunmaktadır¹⁹².

Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir kararın özeti şöyledir¹⁹³: “KDV indiriminin ön şartı, fatura veya benzeri belgelerin gerçeği yansıtması ve indirim konu teşkil eden mal ve hizmetler için gerçekte KDV ödenmesidir. Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler nedeniyle KDV ödenmesi söz konusu olmadığından, sahte faturalardaki KDV’nin indirilmesi mümkün değildir”.

7. Fatura veya Benzeri Belgeler İle Gümrük Makbuzu, İndirimi Yapacak Mükellef Adına Düzenlenmiş Olmalıdır.

Vergi Kanunlarında aksine hüküm olmadıkça mükelleflerin üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Bu tevsik de KDV açısından fatura ve serbest meslek makbuzu ile yapılmaktadır (VUK. Md.227).

Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır (VUK. Md.229)

Serbest meslek makbuzu ise, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha olarak tanzim ettiği ve bir nüshasını müşteriye

¹⁹² V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.64.

¹⁹³ Dn. 11. D.’nin, 12.02.1998 tarih ve E. 1986/6725, K.1998/24 sayılı Kararı.

vermek, müşterinin de istemek ve almak mecburiyetinde olduğu bir belgedir (VUK. Md.236).

Her iki belgede de müşteriye ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur. Bu anlamda mükellefler ancak, mal ve hizmet alımları ile giderlerine ait faturaların adlarına düzenlenmiş olması halinde kayıtlarda gösterilmesi mümkün olduğundan, mükellefler, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan ve adlarına düzenlenmiş gerçek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirebilirler. Zira bu tür belgeler mükellefin kendisine yapılan teslim ve hizmet karşılığında borçlandığı veya ödediği, diğer bir ifadeyle de bu mal veya hizmet alımı nedeniyle yüklendiği KDV'yi gösteren ve ispat eden belgelerdir. Dolayısıyla mükellefler kendi adlarına düzenlenmeyen faturadaki KDV'yi indirim konusu yapamazlar¹⁹⁴. Ancak, aksi yönde verilmiş yargı kararları da bulunmaktadır¹⁹⁵.

B. İNDİRİM HAKKININ KAPSAMI

1. Mal Alımları Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin İndirim Konu Yapılabilmesi İçin Bu Malların Satılmış Olması Gerekmemektedir.

Mükellefin satın aldığı mal ve hizmetler dolayısıyla yüklendiği vergilerin indirim konusu yapılabilmesi için bu mal ve hizmetlerin satılmış olması koşulu aranmamaktadır. İktisadi hayatta satın alınan mallar aynı vergilendirme döneminde satılabileceği gibi, daha sonraki dönemlerde de satılabilir. KDV'de mükellefin yüklendiği vergileri mümkün olan en kısa sürede indirilmesi amaç olduğundan, bir mal veya hizmet satılmadığı gerekçesiyle bunlar için yüklenilen vergilerin indirimi ertelenemez¹⁹⁶.

2. Mükellefiyetle Her Türü Alıma Ait KDV İndirim Konusu Yapılabilir.

KDV indiriminde genel olarak yüklenilen KDV'nin indiriminde de herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Sadece alım satım konusu yapılan mal ve hizmetler için değil, faaliyetinin idamesi için kanunen kabul edilen her türlü giderler için

¹⁹⁴ Dn. 11. D.'nin, 04.12.1997 tarih ve E. 1995/5259, K. 1997/389 sayılı Kararı.

¹⁹⁵ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.65.

¹⁹⁶ Değer, s.726.

yüklenilen vergilerin tamamı indirim konusu yapılabilir. Dolayısıyla mükelleflerce satın alınan bir mal veya hizmet için yüklenilen katma değer vergisi ile birlikte işletmesi ile ilgili olan alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin tamamı, kendi teslim ve hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak vergili bir işleme konu olmayacak girdilere ait KDV'nin indirilemeyeceği tabiidir.

3. Gelecek Dönemlere Ait Malların KDV'si Derhal İndirim Konusu Yapılabilir.

KDV yüklenimine konu olan mal veya hizmetin geleceğe yönelik olması da indirim zamanını etkilemez. Mesela on yıllık kira tutarı peşin ödenip faturası düzenlenmişse kiraların ilgili oldukları aylarda gider yazılmasına mukabil KDV'nin tamamı kira faturasının yasal deftere kaydedildiği dönemde indirilir. KDV yüklenimine konu olan malın teslim alınmamış olması da KDV indirimini etkilemez. Fatura ve benzeri belgenin yasal defterlere kaydedilmiş olması yeterlidir¹⁹⁷. Aynı şekilde amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin KDV'si de yıllara yayılmaksızın ve iktisadi kıymetin ekonomik ömründen bağımsız olarak indirim konusu yapılır.

4. KDV İndirimi İçin Fatura Bedelinin Ödenmiş Olması Gerekmez.

Satış veya alışın vadeli olarak yapılması borçlanılan ve indirilecek katma değer vergisini ve indirimin yapılacağı dönemi etkilemez¹⁹⁸. Yani KDV uygulamasında vergi indiriminden faydalanabilmek için, KDV'nin ve hatta mal bedelinin fiilen satıcıya ödenmiş olması gerekmez. İndirim hakkı ödemeye değil, tahakkuka bağlıdır. Ancak ithalatta KDV indirimi için verginin gümrük idaresine ödenmesi şarttır.

KDV indiriminde asıl olan verginin belgeye bağlanmış olmasıdır. Mal bedeli vergiyi de ihtiva edecek şekilde ödenmiş olsa bile, fatura düzenlenmemişse vergi indirimi yapılamaz.

¹⁹⁷ Maç, s.29.5.

¹⁹⁸ Özbalcı, s.644.

C. İNDİRİM HAKKININ DOĞUŞU VE KULLANILMASI

İndirim hakkının doğuşu ile indirim hakkının kullanılması farklı kavramlardır. İndirim hakkı doğduğu andan itibaren indirim hakkının belli bir zaman zarfında kullanılması gerekmektedir.

1. İndirim Hakkının Doğuşu

Mükellefler için indirim hakkı, vergiyi doğuran olay ile birlikte doğar. KDV’de vergiyi doğuran olay ise KDV Kanunu’nun 10’uncu maddesinde açıklanmıştır, buna göre KDV’de vergiyi doğuran olay;

- Mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgede gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet ifası yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Komisyoncular vasıtası ile veya konsinyasyon sureti ile yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde gümrük beyannamesinin tescili,
- İkametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılmasıdır.

Buna göre KDV’de vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse indirim hakkının da doğduğu kabul edilmelidir.

2. İndirim Hakkının Kullanılması

Mükelleflerin indirim haklarına kullanabilmeleri için vergiyi doğuran olay meydana gelmiş, bu olaya ilişkin bilgiler fatura ve benzeri belgeye bağlanmış ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir. Zira KDV Kanunu'nun 29/3. maddesine göre, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Diğer bir ifadeyle mükellefler yükledikleri KDV'yi gösteren fatura ve benzeri belgeyi süresinde yasal defterlere kaydettikleri takdirde/dönemde kullanabileceklerdir.

Kanun hükmünde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde doğduğu kabul edilmekle birlikte, bu hakkın kullanılabilmesi için satıcı tarafından düzenlenmiş fatura ve benzeri belgenin olması ve bu belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlere kaydedilmekle kullanılabileceğini ifade etmektedir.

Ancak indirim hakkının doğuşu ile kullanılması farklı kavramlardır. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayla doğmakla birlikte, bu hakkın kullanılmasının bazı koşulları vardır.

İndirim hakkının kullanılabilmesi için, yapılan veya yapılacak bir teslim veya hizmet için düzenlenmiş bir faturanın bulunması ve bu faturanın yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Diğer bir husus ise indirim hakkının kullanılmasında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılmamış olması gerekir. Ancak bu fatura ve benzeri vesikada gösterilen KDV için indirim hakkının kullanılabilmesi için faturanın muhteviyatını oluşturan mal ve hizmet bedelinin ödenmiş olması gerekmez. Dolayısıyla KDV indiriminde yapılan ve yapılacak bir mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak düzenlenen faturanın düzenlenmiş ve yasal defterlere kaydedilmiş olması KDV indirimi için yeterlidir.

İthalde ödenen KDV, gümrük makbuzuna istinaden indirilir. İthalde alınan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. KDV Kanunu'nun vergi indirimini düzenleyen 29. maddenin 1/b bendinde indirim ödenme koşuluna bağlanmıştır. İthalde alınan KDV'nin ödenme şekli Kanun'un 46/2. maddesinde hükme bağlanmış olup, bu hükme göre; "katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenecektir". Bu durumda

ithalde alınan katma değer vergisi için indirim hakkının kullanılması ancak ödendiği dönemde söz konusu olabilecektir.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler indirim haklarını yıl içinde kullanabildiklerinden, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin de yüklendikleri katma değer vergisini özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmeleri mümkün bulunmaktadır¹⁹⁹.

Dolayısıyla beyan ve indirim vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemler itibariyle aynı beyannamede toplu ve devamlı olarak yapılır.

D. İNDİRİM ZAMANI

İndirim zamanı genel olarak ve özel hesap dönemi kullanan mükellefler için ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

1. Genel Olarak

Kanunda indirimin zamanı konusunda açık hüküm bulunmamakta olup, genel hükümler çerçevesine indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerekmektedir²⁰⁰. KDV indirimi, fatura ve benzeri belgenin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme dönemleri itibariyle olacaktır. Mükellef bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallara ait vergiden sadece o malların alışında ödediği vergiyi değil, vergilendirme döneminde satın aldığı diğer malların vergisini de indirecektir. Yani beyan ve indirim dönemleri, vergilendirme dönemleri itibariyle toplu yapılacaktır.

KDV Kanunu'nun 29/3. maddesine göre indirim zamanı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme dönemidir. Diğer bir ifadeyle belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde indirilecek KDV'ler hesaplanan KDV'den beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu indirimin belgeler yasal defterlere kaydedilmeksizin önceden beyanname üzerinde yapılma imkanı

¹⁹⁹ M.B.'nin 14.02.2005 tarih, 15 No.lu KDV Sirküleri.

²⁰⁰ 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/3. Maddesinde değişiklik yapan 3297 sayılı kanunun gerekçesi.

olmadığı gibi, yasal deftere kaydedildiği dönemde beyanname üzerinde indirim konusu yapmamışsa ileri ki KDV beyanlarında da yapılması söz konusu olamaz. Ancak böyle bir durumda mükellef belgelerin yasal deftere kaydedildiği dönem KDV beyannamesini düzeltme hükümlerine göre yeniden düzenlemek suretiyle kullanabilir.

2. Özel Hesap Döneminde İndirim Zamanı

Yukarıda açıklandığı üzere, KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesine eklenen 3'üncü fıkra ile indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün yayınlamış olduğu 15 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde, "hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler indirim haklarını yıl içinde kullanabildiklerinden, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin de yüklendikleri katma değer vergisini özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmeleri mümkün bulunmaktadır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre özel hesap dönemine göre vergilendirilen mükellefler alışları nedeniyle yüklendikleri vergileri özel hesap dönemi aşılmamak kaydıyla yasal defterlere kaydettikleri dönemde indirim konusu yapabileceklerdir.

E. İNDİRİM HAKKININ KULLANILMASINDA VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun vergilendirme döneminin düzenlendiği 39. maddesi şöyledir:

"1. Katma Değer Vergisi'nde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayrisafi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

2. Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi :

a) Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,

b) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,

c) İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde (4503 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 5.2.2000) gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır.

3. Maliye Bakanlığı mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.”

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 39. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak 14 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁰¹ ile “ gerçek usulde katma değer vergisine tabi mükelleflerin tamamının 1 Ekim 1985 tarihinden itibaren birer aylık vergilendirme dönemine tabi olması uygun görülmüştür”

Ancak aylık vergilendirme döneminin kendileri için taşıdığı uygulama güçlükleri göz önüne alınarak

- 21 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁰² ile münhasıran uluslararası taşımacılık yapan katma değer vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutanların Nisan/1986,

- 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁰³ ile münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin Ocak/1988,

- 32 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁰⁴ ile de şehir içi yük taşımacılığı yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin Nisan/1989 tarihinden başlamak üzere, üç aylık beyan dönemine tabi olmaları uygun görülmüştür.

Buna göre ;

- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı,
- Münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı,
- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işini birlikte, yapan mükelleflerin yanı sıra, şehir içi

²⁰¹ 27.06.1985 tarih, 18794 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

²⁰² 28.03.1986 tarih, 19061 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

²⁰³ 31.12.1987 tarih, 19681 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

²⁰⁴ 03.03.1989 tarih, 20097 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

yük taşımacılığı yapan mükellefler de beyannamelerini üç aylık dönemler itibariyle vermektedirler.

Ayrıca 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁰⁵ ile Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerden Kanun'un 18. Maddesine dayanarak istisnadan vazgeçenlerin üçer aylık dönemler halinde vergilendirileceği ifade edilmiştir. Buna göre gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri indirim haklarını kendileri için belirlenen vergilendirme dönemlerinde verecekleri beyannameler üzerinde kullanacaklardır. Dolayısıyla mükellefler kendileri için öngörülen vergilendirme dönemler itibariyle beyanname üzerinde indirim yapacaklardır.

F. VERGİ İNDİRİMİNİN YAPILIŞI

KDV sistemimizde yüklenilen vergilerin telafisinde;

- İndirim,
 - İade,
 - Gider yazma veya maliyete intikal ettirme
- olmak üzere 3 yöntem benimsenmiş bulunmaktadır.

Yüklenildiği halde indirilmesi kanunen yasaklanmış olan vergiler, KDV Kanunu'nun 30. maddesinde düzenlenmiş olup, indirimi mümkün olmayan bu vergilerin işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

Yüklenilen vergilerin telafisinde ana yöntem ise indirimdir. Mükelleflerin yüklendikleri KDV'leri indirim yoluyla telafi etmeleri mümkün bulunmaktadır.

Vergi indirimi, derhal, toplu ve devamlı olarak²⁰⁶, yasanın aradığı şartlar gerçekleşmek kaydıyla beyanname üzerinde vergilendirme dönemleri itibariyle yapılır. Bir vergilendirme döneminde, mükellefin mal ve hizmet satışları dolayısıyla devlete karşı borçlandığı vergilerin toplamından, mal ve hizmet alışları dolayısıyla fiyat ile birlikte yüklendiği vergilerin toplamı indirilir, bakiyesi beyan edilerek ödenir.

²⁰⁵ 28.02.2004 tarih, 25387 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁰⁶ Kızılot, s.1499.

Mükellefin ödenecek KDV'si çıkmaması halinde, diğer ifadeyle indirim konusu yapılacak KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması halinde bakiye kısım gelecek aya devrolunur ve bu dönemin hesaplanan KDV'sinden indirim konusu yapılır. Bu işlem mükellefiyet tesisinin başladığı dönemden mükellefiyetin terkin edildiği döneme kadar devam eder.

Kanun'un 29/3. maddesi ile indirim hakkına getirilen takvim yılı sınırlaması, belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi ile ilgilidir. Defterlere kaydedilen ancak, hesaplanan verginin olmaması yada az olması nedeniyle beyannamede indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilen vergiler açısından, bu sınırlama geçersizdir²⁰⁷.

Prensip olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.

Ancak, Kanun'un 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi ile aynı kanunun "İstisna edilmiş işlemlerde indirim" başlıklı 32. maddesine göre; "Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri (5766 sayılı Kanunun 12' inci maddesi ile eklenen ibare Yürürlük;06.06.2008) ile 17' inci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

G. İNDİRİM MÜESSESESİNİN UYGULANIŞI

Katma değer vergisinde indirim müessesesinin esası, satışlar üzerinden hesaplanan vergiden alıfta ödenen verginin indirilmesi suretiyle katılan değer üzerinden vergi alınmasıdır. Böylece mükellefler belli bir dönemde alışlarının

toplamı üzerindeki vergi kadar noksan olmak üzere toplam satışları üzerinden vergi öderler. Katma değerin kavranmasında başka metotlar da olmasına rağmen KDV'yi uygulayan bütün ülkeler, sistemlerini vergiden vergi indirimi diye de adlandırılan bu metot üzerine oturmuşlardır.

Konu aşağıdaki örnekte gösterilmiştir. Örnek olarak tarlada üretilen pamuğun gömlek şekline dönüştürülüp tüketiciye satılincaya kadar geçirdiği aşamalardaki KDV işlemleri ele alınmıştır. KDV oranı % 18 olarak hesaplanmış ve gömlek imalatı sırasında pamuk ve pamuktan mamul ürünler dışında imalatın bünyesine giren diğer girdiler dolayısıyla yüklenilen KDV vergileri hesaplamaya dahil edilmemiştir. Genelde tarım kesimi KDV mükellefi olmadığından, tabloya sadece aşamaları belirtmek amacıyla dahil edilmiştir.

Mükellef	Satılan Malın Cinsi	Satılan Malın Bedeli	KDV Oranı	Hesaplanan KDV	İndirilen KDV	Ödenen KDV
Çiftçi	Pamuk	1.000.000		-	-	-
İplik İmalatçısı	İplik	2.000.000	%18	360.000	-	360.000
Kumaş İmalatçısı	Kumaş	3.500.000	%18	630.000	360.000	270.000
Gömlek İmalatçısı	Gömlek	5.000.000	%18	900.000	630.000	270.000
Toptancı	Gömlek	6.000.000	%18	1.080.000	900.000	180.000
Perakendeci	Gömlek	8.000.000	%18	1.440.000	1.080.000	360.000
					Toplam:	1.440.000

Tablodan da görüleceği üzere iplik imalatçısı alışlarında KDV ödemediği için satışları üzerinden hesapladığı KDV'nin tamamını Hazineye ödemektedir. Kumaş imalatçısı ise satışları üzerinden hesapladığı 630.000 TL KDV'den alışlarında ödediği 360.000 TL'yi indirim konusu yapmakta ve netice olarak fark kadar KDV'yi devlete ödemektedir. Bu işleyiş tüketiciye yapılan satışa kadar devam etmektedir. Yani her bir mükellef yaptığı satışlar üzerinden hesapladığı KDV'den alışlarında ödediği KDV'yi indirim konusu yapmaktadır. Satışlar üzerinden hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapılan KDV'den büyük olması halinde fark Hazine'ye ödenmekte, aksi durumda fark ya mükellefçe ileriki dönemlerde indirim konusu yapılmakta ya da kendisine iade edilmektedir.

Öte yandan bu sistemde her ne kadar ekonomide cereyan eden mal teslimleri

²⁰⁷ Kızılot, s.1465.

ve hizmet ifalarının tamamı KDV'ye tabi ise de, devletin kasasına giren net KDV, nihai tüketiciye satışın yapıldığı perakende aşamada uygulanan orana göre belirlenen miktar olmaktadır. Perakende aşamadan önce tahsil edilen KDV, vergi indirim mekanizması yoluyla geri verildiğinden, bu aşamalarda alınan vergi miktarlarının nihai hasılatı herhangi bir etkisi olmamaktadır

Mükellef	Satılan Malın Cinsi	Satılan Malın Bedeli	KDV Oranı	Hesaplanan KDV	İndirilen KDV	Ödenen KDV
Çiftçi	Pamuk	1.000.000		-	-	-
İplik İmalatçısı	İplik	2.000.000	%10	200.000	-	200.000
Kumaş İmalatçısı	Kumaş	3.500.000	%12	420.000	200.000	220.000
Gömlek İmalatçısı	Gömlek	5.000.000	%16	800.000	420.000	380.000
Toptancı	Gömlek	6.000.000	%18	1.080.000	800.000	280.000
Perakendeci	Gömlek	8.000.000	%14	1.120.000*	1.080.000	40.000
					Toplam:	1.120.000**

*Tüketicinin ödediği KDV tutarı.

** Ödenen toplam KDV tutarı.

Tabloda da görüleceği üzere, nihai tüketici tarafından satın alınan bir gömlek, imalatı için geçirdiği 6 aşamada ayrı ayrı ve farklı oranlarda KDV ödendiye de, sonuçta devletin kasasına parçalar halinde giren KDV'lerinin toplamı, tüketicinin ödediği miktara eşit olmaktadır. Bu duruma göre sadece perakende aşamada aynı oranlı bir vergi uygulansaydı Hazine'nin kasasına aynı para girecekti.

H. KDV İNDİRİMİ İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

1. KDV İndiriminin Mükellefiyet Bazında Yapılması Esası

KDV indiriminin mükellefiyet bazında yapılması esastır. Aynı KDV mükellefiyeti çatısı altında birden fazla işletme veya faaliyet konusu (örneğin, tekstil, inşaat, gıda vb.) bulunsu dahi alımlar dolayısıyla yüklenilen KDV ile bu işletmelerde yapılan mal ve hizmet satışları dolayısıyla hesaplanan KDV tutarlarının toplu olarak tek bir KDV beyannamesi ile beyanı, diğer ifadeyle bütün işletmeler için yüklenilen KDV'nin toplu olarak indirilmesi gerekmektedir. Ancak, her faaliyet için müstakilen KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi halinde, her faaliyet nedeniyle yüklenilen

KDV'lerin o faaliyetle ilgili olarak verilecek KDV beyannamesinde gösterilmesi ve indirilmesi gerekir²⁰⁸.

Öte yandan kolektif ve komandit şirketler gibi şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar katma değer vergisinde müstakil muhatap ve mükelleftirler. Borçlandıkları ve indirecekleri vergiler kendileri itibarıyla belirlenir. Adi ortaklıkta ortaklardan birinin ayrıca ferdi teşebbüs halinde yaptığı faaliyet varsa bunlardan birindeki girdinin vergisini diğerinde indirim konusu yapması mümkün değildir²⁰⁹.

2. KDV'nin Mükellefin Beyanı Üzerine Tarh Olunması

Vergi bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Kanun'un 9. maddesinde belirtilen hallerde bu beyan vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek zorundadır. Ancak mükellefin 9. madde kapsamında sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'si yoksa bu işlemlere ait KDV beyannamesini verme mecburiyeti yoktur. Diğer bir ifadeyle mükellefiyetle ilgili 1. no.lu KDV beyannamesi her ay dönem verilmesi gerekirken, sorumlu sıfatıyla beyan edilecek işlem vergilere ait 2 no.lu beyanname ancak bu kapsamda bir işlemin olması halinde verilir.

İthal olunan mala ait KDV ise gümrük idaresince tahsil olunduğundan mükellefin ayrıca KDV beyanına gerek yoktur.

3. İndirilecek KDV'nin Gider Kaydedilmemesi

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak düşülemeyeceği gibi bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek katma değer vergisi de gider olarak kabul edilmeyecektir.

Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir.

²⁰⁸ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.66.

Diğer yandan indirilemeyecek katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ise, ancak vergiye tabi malların işçilere ayın ücret olarak verilmesi veya çeşitli kişi ya da kuruluşlara bağışlanması halleriyle sınırlı olarak, dolaylı bir biçimde gider yazılabilecektir

III. KDV İNDİRİMİNDE BELGE, DEFTER, KAYIT ve MUHASEBE DÜZENİ

Katma değer vergisi bir işlem vergisi olmakla beraber, bu verginin uygulamasında belge, defteri kayıt ve muhasebe düzeni oldukça önemlidir. Zira bu konularda mükellef çoğu zaman tereddüde düşmüş, bazı durumlarda da yargıya müracaat edilmiştir.

A. KDV İNDİRİMİNE DAYANAK OLUŞTURAN BELGELER

KDV, belge üzerine oturtulmuş bir muamele vergisidir. Mükellefler tarafından satışlar sırasında hesaplanan vergiden alışlarda ödenen vergilerin indirilebilmesi için, bu vergilerin belgelerde gösterilmesi şarttır. Belge kullanımı mükellefler arasında çıkar zıtlığına neden olarak verginin otokontrolünü sağlar. Dolayısıyla bu verginin başarısı yapılan alış verişlerde belge kullanımıyla doğrudan orantılıdır. Sağlıklı bir belge düzeninin oluşturulması ve KDV indirimi için belge şart kılınmıştır. Bu kısımda da KDV indirimine dayanak oluşturan belgeler, bu belgelerin yasal defterlere kayıt usulü ve muhasebe düzeni incelenecektir.

Yüklenilen KDV'nin indiriminde belki de en önemli husus belgedir. Çünkü ödenecek KDV'nin tespiti tamamen satılan/satılacak veya alınan/alınacak mal ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelere göre yapılmaktadır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “İndirimin belgelendirilmesi” başlığını taşıyan 34. Maddesine göre;

²⁰⁹ Özbalcı, s.660.

“1- Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisi'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur.”

Kanunun 53. maddesinde de, bu kanunda geçen "fatura ve benzeri vesikalar" tabirinin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vesikaları ifade edeceği hükme bağlanmaktadır. Fatura, VUK'un 229 - 232. maddelerinde düzenlenmiş bir belgedir. Fatura benzeri belgeler ise, Vergi Usul Kanunu'nun müteakip maddelerinde düzenlenmiş olan perakende satış vesikaları ve serbest meslek makbuzudur. Gider pusulası ile müstahsil makbuzu da fatura benzeri belge olmakla birlikte, istisnai haller haricinde bunlara dayanılarak KDV indirimi yapılamamaktadır.

Bu belgelerin iki farklı yükümlüsü vardır. Şöyle ki²¹⁰:

Teslim veya hizmetin ifası ile doğan Katma Değer Vergisi'nin beyanı ve ödenmesinden teslim veya hizmetin ifasını gerçekleştiren yükümlü tutulmuştur.

Teslim alan veya hizmetten yararlanan eğer bu nedenle belge almış ise ve söz konusu belge üzerinde usulüne uygun olarak hesaplanmış Katma Değer Vergisi var ise bu belgeyi defterlerine kaydetmek koşulu ile indirim konusu yapılabilecektir.

KDV indirimine dayanak oluşturan belgelerden birisi de VUK'da yer almamakla beraber ithalat sırasında düzenlenen "gümrük makbuzu"dur.

Dolayısıyla mükellefler ödedikleri/ödeyecekleri KDV'yi indirim konusu yapabilmek için indirilecek KDV'nin mevcudiyetini fatura, gümrük makbuzu veya benzeri belgelerle ispat etmek ve bu belgeleri kanuni defterlerine işlemek zorundadır. Kanuni defterlere kayıt edilip edilmediği görülmeden, belirtilen belgelerin KDV'leri indirim konusu yapılamaz²¹¹.

²¹⁰ Seviğ, Veysi; “KDV’de İndirim Hakkını Kullanımında Belge İbrazı”, **Referans Gazetesi**, 16.09.2008, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=106215 (Erişim:20.12.2008)

²¹¹ Atay, Tezcan; “Katma Değer Vergisi İndirimlerinde Kanuni defterlerin Boş Olarak İncelemeye İbrazı ve Dönem Geçtikten Sonraki Kayıtlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:129,1999. s.58.

Öte yandan fatura ve benzeri kapsamına girmemekle birlikte uygulamada bazı belgelere dayanılarak KDV indiriminin yapıldığı görülmektedir. Aşağıda bu belgeler ve bunlara dayanılarak yapılan KDV indirimleri ayrı ayrı incelenecektir.

Ayrıca indirimin belgelendirildiği fatura, serbest meslek makbuzu ve diğer belgeler asıl nüsha olmalıdır. Mal veya hizmet alımına ilişkin fatura veya benzeri belgenin postada yahut sair şekilde kaybedilmesi halinde, kaybolan belgenin bir örneğinin, belgeyi düzenleyen firmadan alınması ve bu örneğe kayıp nedeniyle verildiğine dair not koydurulup onaylatılması, söz konusu onaylı örneğe dayalı kayıt yaparak indirim uygulanması mümkündür²¹².

Danıştayca verilen bir karara göre de; indirimin belgelendirildiği fatura ve diğer belgeler asıl nüsha olmalıdır. Faturanın veya diğer belgelerin kazaen kaybı veya tahrip olması halinde, faturanın yada diğer belgelerin ikinci nüshalarına bu da yoksa, satıcılardan temin edilecek fatura fotokopilerine dayanılarak vergi indirimi yapılabilir²¹³.

1. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler

KDV indiriminde esas olan faturadır. Ancak bazı durumlarda fatura yerine geçen belgeler de KDV indiriminde belge olarak kabul edilmiştir.

1.1. Fatura

Fatura satın alınan bir malın ya da yaptırılan bir hizmetin veya maliyet/gider niteliğindeki bir harcamanın belgelendirilmesinde esas olan vesikadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde fatura, “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 232. maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- Serbest meslek erbabına,

²¹² Maç, s.34.12.

- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlarında fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Yukarıdakiler dışında kalanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin fatura düzenleme sınırını (2009 yılı için bu sınır 670,00 TL) aşması veya bedeli bu sınırdan az olsa bile istemeleri halinde emtiayı satanın veya iş yapanın fatura vermesi zorunludur.

1.2. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Fatura kullanmaları zorunlu bulunanların fatura yerine perakende satış fişi kullanmaları durumunda bu kişiler açısından perakende satış fişleri geçerli olmayacaktır (167 Seri No.lu VUK Genel Tebliği²¹⁴).

Ancak, 204 Seri No.lu VUK Genel Tebliği²¹⁵ ile, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak iş yerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla, perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İşletmelerin yukarıda belirtilen iki durum dışında kalan ve satışa konu olacak mal ve hizmet alımlarını ise bedeli ne olursa olsun fatura ile belgelendirmeleri gerekir²¹⁶. 1990/4 sayılı KDV İç Genelgesinde de; gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

²¹³ Dn. 11. D.'nin, 8.1.1997 tarih, E:1996/1703, K:1997/487 sayılı Kararı.

²¹⁴ 31.12.1985 tarih, 18975 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²¹⁵ 05.06.1990 tarih, 20539 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²¹⁶ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.71.

Dolayısıyla gider belgesi olarak kabul edilen bu belgeler üzerinde verginin ayrıca gösterilmemesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmemesi halinde ise yüklenilen vergilerin indirilmesi mümkün olmayacaktır²¹⁷. Diğer bir görüşe göre ise; bu tür belgelerde ayrıca gösterilmeyen katma değer vergileri ise, ilgili mal veya hizmetin oranı belge üzerinde yazılı olması kaydıyla, iç yüzde yöntemiyle hesaplanıp indirim konusu yapılacaktır²¹⁸.

Öte yandan katma değer vergisinin perakende satış vesikasına dayanılarak indirim konusu yapılabilmesi için; alınan mal ve hizmetin; işletmenin, tebliğde ifade edilen müteferrik ihtiyaçları ile ilgili olması ve belge tutarının bahsi geçen haddin altında olması gerekmektedir. Alıcının istemesi halinde fatura düzenleme zorunluluğu ise yine devam etmektedir²¹⁹.

Konu ile ilgili olarak şu hususlar göz önünde tutulmalıdır²²⁰:

- 204 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenleme, talep halinde satıcının fatura verme mecburiyetini ortadan kaldırmış değildir. Başka bir anlatımla satıcı, perakende satış fişinin gider kaydı için yeterli olduğunu ileri sürerek alıcının fatura talebini reddedemez.
- Yukarıda tarif edilen masrafların, perakende satış fişi ile belgelenmesi mecburi hale gelmiş değildir. Bunların fatura ile de belgelenebileceği tabiidir.

Perakende satış fişi ile belgelenebilecek giderlerin, genel gider niteliğinde olan harcamalarla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır ve uygulama da bu yöndedir. Örnek vermek gerekirse:

- İşyerinde personele yemek vermek veya ikram amacıyla satın alınan yiyecek ve içecekler,
- KDV hariç bedeli 2009 yılı için 670,00 lirayı aşmayan küçük demirbaşlar,
- Seyahate gönderilen personel tarafından yapılan işle ve bu seyahatle ilgili yemek, fotokopi çekimi ve sair müteferrik masraflar,
- Temizlik, bakım, onarım ile ilgili müteferrik mal ve hizmet alımları,

²¹⁷ Altındağ, s.341.

²¹⁸ Duman, s.135.

²¹⁹ Duman, s.135.

²²⁰ Maç, s.34.7-34.8.

- Büro personeli için yapılan ilaç ve tedavi giderleri,
- İşte kullanılan binek araçlarının giderleri (yakıt, tamir, bakım),
- Kırtasiye ve sair büro masrafları,
- Çiçek, ampul, pil, LPG, temizlik maddeleri vb. genel giderler, perakende satış fişi ile belgelenebilir.

Ancak kullanım ömrü bir yıldan fazla olan ve KDV hariç tutarı 670,00 lirayı aşan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile satılmak amacıyla yapılan mal alımları da fatura ile belgelenmelidir²²¹.

Keza, Tebliğ'de açık bir belirleme bulunmamakla beraber genel anlayış ve uygulama, VUK'un değerlendirme hükümlerine göre maliyet unsuru olan tüm harcamaların fatura ile belgelenmesi gerektiği yönündedir. Örnek vermek gerekirse;

- Nakliye işi yapan firmanın nakil araçlarına ait yakıt, yedek parça, tamir bakım giderleri,
- Fabrika, imalathane gibi yerlere ilişkin bilumum mal ve hizmet alımları,
- İmalat işinde çalışan işçilere yönelik olan iş elbisesi, yemeklik malzeme, ilaç, ayın şeklindeki ücret unsurları ve benzeri mahiyetteki giderlerin 670,00 lirayı geçmese dahi fatura ile belgelenmesi mecburiyetinin devam ettiği anlaşılmaktadır.

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı ve çiftçilerin durumu ise açık değildir. Çünkü Tebliğ'de ticari faaliyete ilişkin bazı giderlerin perakende satış fişi ile belgelendirilmesi öngörülmüştür.

Gerek gider kaydında sorun çıkmaması, gerekse KDV indirim hakkının kullanılabilmesi bakımından perakende satış fişiyle alınan mal cinsinin yahut yaptırılan işin mahiyetinin yazdırılmasında ve KDV tutarının ayrıca belirttirilmesinde yarar vardır.

Diğer yandan, 275 Seri No.lu VUK Genel Tebliği²²² ile taksi işleten mükelleflerden alınan perakende satış fişlerinin de gider belgesi olarak kabul edilmesi uygun görülmüş, verilen hizmet bedelinin fatura düzenleme sınırını aşması halinde fatura düzenleneceği ayrıca belirtilmiştir.

²²¹ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s. 246-247.

²²² 20.07.1999 tarih, 23761 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

2. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır (VUK. md. 236). Serbest meslek makbuzu verme zorunluluğu, gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı içindir. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzlarında fatura yerine geçen diğer vesikalar gibi noter tasdikli olması veya anlaşmalı matbaalardan temin edilmiş olması zorunludur.

Serbest meslek erbabı, nihai tüketicilere yaptığı hizmete ait serbest meslek makbuzunu KDV dahil olarak düzenleyebilir. Ancak hizmeti satın alanın gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde, mükellefin serbest meslek hizmetine ait KDV'yi indirim konusu yapabilmesi için KDV'nin serbest meslek makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekir. Serbest meslek makbuzunda ayrıca gösterilmeyen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. KDV'nin makbuz üzerinde gösterilmediği durumlarda, indirim için makbuz ya yenilenmeli, ya da üzerinde düzeltme yapılmalıdır.

3. Gider Pusulası

Her türlü alış ve giderlere ilişkin esas belge faturadır. Ancak bazı durumlarda, fatura alınması karşı tarafın gerçek usulde gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olmaması nedeniyle mümkün olamamaktadır. Bu gibi durumlarda harcamalar "Gider Pusulası" adı verilen bir vesikaya dayandırılmak suretiyle belgelendirilmektedir.

VUK'un 234. maddesi uyarınca; birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa, yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için, tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu gibi durumlarda teslimi gerçekleştirenlerin belge düzenleme ve KDV yükümlülükleri bulunmadığından teslimlerinde KDV doğmaz. Dolayısıyla indirilecek KDV de söz konusu değildir.

Diğer taraftan bazı durumlarda gider pusulasının düzenlemesinin sebebi daha önce gerçekleşmiş bir mal teslimi ilgili olabilir. İşte 54 Seri No.lu KDV Genel

Tebliğinde²²³ de “4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanuna göre, tüketiciler tarafından satın aldıkları malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edileceği,

Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenleyecekleri ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alacakları, gider makbuzunda iade edilen malın KDV’nin satış bedelinden ayrı gösterileceği ve bu miktarın indirim konusu yapılmak suretiyle işlemin düzeltilmesi,

Taksitli satışlarda tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirimde gidilmesi halinde ise, indirilen faiz ve bu faize ait katma değer vergisi satıcı tarafından alıcıya iade edileceği ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde işlem yapılacağı” açıklanmıştır. Tebliğ’de açıklandığı gibi tüketicilere yapılan satışlarda malın iade edilmesi veya taksitli satışlarda tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirimde gidilmesi halinde ise, indirilen faiz ve bu faize ait katma değer vergisi satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi durumlarında satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmek ve bu belge üzerinde tüketiciye aide edilen KDV tutarı gösterilmek kaydıyla indirim konu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı 04.05.2006 tarih ve 034044 sayılı muktezasında da, SSK hastanelerinin üretici firmalara ilaçlarının iadesiyle ilgili olarak yapılması gerekli işlemler konusunda 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’ndeki görüşünü tekrarlamıştır.

Buna göre, iade edilen mallarda veya taksitli satışlarda borcun vadesinden önce ödenmesi nedeniyle faizde (vade farkı) bir indirimde gidilmesinde alıcının fatura düzenlemesinin mümkün olmaması durumunda satıcının gider pusulası düzenlemesi ve vergi indiriminin buna göre belgelendirmesi mümkündür.

4. Gümrük Makbuzu

KDV Kanunun 29/1-b. Maddesinde, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin yapılan teslim veya hizmet ifaları dolayısıyla

²²³ 24.04.1996 tarih, 22620 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

hesaplanan KDV'den indirileceği hükme bağlanmıştır. İthal suretiyle edinilen mallara ait katma değer vergisi Gümrük İdaresince alınır. Gümrük makbuzu gümrük idaresince her türlü mal ve eşya ithalinde düzenlenmektedir. İthalata ait KDV'nin indirilebilmesi için, ödenmiş olması ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi, gümrük makbuzunun ithalatçı adına düzenlenmiş olması ve yasal deftere kaydedilmesi gerekir²²⁴. Gümrükte ödenmeyip teminat karşılığı ertelenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir²²⁵. Mal ithaline ait KDV, gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi yanında bu makbuzun yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebilir (KDVK. Md. 34). Ayrıca yasa gereği ithal sırasında alınan Katma Değer Vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir (KDVK. Md. 47).

Hizmet ithalinde vergi ithali yapan tarafından sorumlu sıfatıyla ödenir. Bu kapsamda sorumlu sıfatıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için vergiyi doğuran işlemin kayıtlara alınması ve 2 no.lu KDV beyannamesinin verilerek tahakkuka bağlanmış olması gerekmektedir. Burada indirim için işlemin kayıtlara alınması yeterli olmayıp 2 no.lu KDV beyannamesinin de verilmiş olması gerekmektedir.

5. Evrak Tevzi Listesi ve Gelir Makbuzlarına Dayanarak Vergi İndirimi

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesi gereğince, araç plakaları ile sürücü kurslarında kullanılanlar dahil bir kısım evrakın basımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yaptırılmaktadır. Federasyon, basımını sağladığı araç plakaları ve belgeleri ihtiyaç sahiplerine bedeli karşılığında satılmak üzere kendisine bağlı Odalara göndermektedir.

91 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği²²⁶ ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin (f) bendinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 2918 sayılı Kanunun 131 inci maddesinde belirtilen araç plakaları ile basılı evrakın tesliminde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

²²⁴ M.B.'nın 29.12.2006 tarih, B.07.1.GİB.0.01.54/5429-753-103914 sayılı Muktezası. (KIZILOL, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1269).

²²⁵ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu,s.75.

²²⁶ 28.02.2004 tarih, 25387 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Buna göre, araç plakaları ve basılı evrakın Federasyon tarafından kendisine bağlı Odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuatına göre belirlenecek nihai satış fiyatı üzerinden hesaplanacak katma değer vergisi Federasyon tarafından beyan edilecek ve genel hükümler çerçevesinde vergi dairesine ödenecektir. Plaka ve belgelerin ihtiyaç sahiplerine satışını yapan Odalar ise bu satışlarla ilgili olarak ayrıca katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin 1. fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak araç plakalarının ve basılı evrakın Federasyon tarafından bağlı Odalara tesliminde kullanılan evrak tevzi listesi ile söz konusu plaka ve basılı evrakın Federasyon tarafından Odalara, Odalar tarafından da ihtiyaç sahiplerine satışı sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, faturada/sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "fatura ve benzeri belge" olarak kabul edilmesi, uygun görülmüştür. Buna göre; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a ve 53 üncü maddeleri gereğince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla beyannamede hesaplanacak katma değer vergisi, plaka ve basılı evrakı satın alan indirim hakkına sahip katma değer vergisi mükellefleri tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

6. İcra Dairelerince Düzenlenen Tahsilat Makbuzlarına İstinaden KDV İndirimi

VUK'un 229 ve izleyen maddelerinde, mükelleflerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler sayılmıştır. Adalet Bakanlığına bağlı olarak görev yapan icra dairelerinin VUK'da belirtilen belgeleri düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesi uyarınca müzayede mahallinde yapılan satışlar katma değer vergisine tabidir. Bu anlamda da icra dairelerince yapılan satışlar KDV'ye tabi olup, yapılan işlemlere ait KDV'nin İcra Dairelerince beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

İcra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV, en geç ilgili mevzuatı uyarınca bedelin tahsil edildiği günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenecektir. Satışa ait katma

değer vergisinin bu süre içinde beyan edilerek ödenmemesi halinde teslim gerçekleştirilmeyecektir.

Bu işlem sırasında her bir satışa ait bilgileri içeren 5 No'lu KDV Beyannamesi kullanılacaktır. Bu beyanname, satış gerçekleştirilen icra dairesi yetkilisi tarafından imza, tarih ve mühür kullanılmak suretiyle onaylanacaktır. Her bir satışa ait katma değer vergisinin tahakkukuna esas olmak üzere düzenlenen bu belgenin bir örneği ile vergi dairesi makbuzu, mükellef tarafından Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacaktır²²⁷.

Maliye Bakanlığı, KDV'nin en büyük özelliği olan indirim mekanizmasını da göz önünde tutarak, fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan icra dairelerinin düzenledikleri tahsilat makbuzlarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılmasını uygun görmüştür²²⁸.

7. Tevsiki Zorunlu Olmayan Giderlere İlişkin Olarak Hazırlanacak Bordroya Dayanılarak KDV İndirimi

Genel ilke olarak, mükelleflerin tüm iş ve işlemlerini fatura veya benzeri belgeler ile belgelendirmeleri gerekir. Ancak, VUK'un 228. maddesinde;

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mümkün olmayan müteferrik giderler,
- Vesikanın teminine imkan olmayan müteferrik giderler,
- Vergi Kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler

için ispat edici kağıt aranılmayacağı, bunlardan götürü olarak tespit edilen giderler hariç kalan diğer giderlerin gerçek miktarları üzerinden, kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunmasının zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre telefon ve taşıt jetonları, taahhütsüz gönderiler için kullanılan posta pulu ödemeleri bu kapsamda belgesiz olarak gider yazılabilecektir²²⁹.

²²⁷ Değer, s.939.

²²⁸ M.B.'nın, 14.03.2007 tarih, B.07.1.GİB.0.01.55/5511-2530-22479 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1341).

²²⁹ Özbalcı, Yılmaz; **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Nisan, 2007, s.760.

Maliye Bakanlığı verdiği bir muktezada²³⁰, fatura veya benzeri belgeye bağlanması söz konusu olmayan posta masraflarının;

- Faaliyetlerle ilgili olması,
- İşin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması,
- Yapılan giderlerle ilgili olarak vergi mükellefi veya yetkilileri tarafından imzalanmak ve işletme veya firma kaşesi basılmak suretiyle bir bordro düzenlenmesi ve harcamanın niteliğinin bordroya yazılması, şartıyla gerçek miktarları üzerinden kayıtlara gider olarak kaydedileceği, bu şekilde hazırlanan bordrolarda yer alan bedel içerisindeki KDV iç yüzde oranıyla ayrılarak indirilebileceği, belirtilmiştir.

Her ne kadar verilen mukteza mükellefe ve posta masraflarına münhasır olsa da benzer şekilde diğer mükelleflerce de vesika teminine imkan bulunmayan telefon ve taşıt jetonları şehir içi yolcu biletleri, kartları, otoyol ve köprü geçişlerine ait ödemelerin gider yazılması ve KDV'sinin indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığınca “Noterlik işlemlerinde yapılan işlemin postayı gerektirmesi durumunda müşteriden posta parası ile birlikte katma değer vergisi tahsil edildiğinde posta masrafları nedeniyle ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağına” ilişkin verilen başka bir Muktezada²³¹ da, noterlik hizmeti verilirken yapılan her türlü posta masrafları nedeniyle düzenlenen bordroda yer alan bedel içerisindeki katma değer vergisinin 11/F ve 22 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde belirtilen esaslar çerçevesinde iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır” denilmiştir.

8. KDV’de Sorumluluk Uygulamasında Vergi İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda vergi sorumluluğu müessesesi, “Vergi Sorumlusu” başlığı altında Kanun’un 9. maddesinde vergi alacağının emniyet altına alınabilmesi amacıyla düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanunun 1. fıkrasına göre;

²³⁰ M.B.’nın, 22.07.1996 tarih ve 33611 sayılı Muktezası.

²³¹ M.B.’nın 05.12.2006 tarih, B.07.0.GEL.0.57/5711-718-95404 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1280).

- Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde

- Gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

İşleme taraf olanlar ise, mükellefin temsilcisi, kanuni vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen veyahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.

Kanun'un 2. fıkrasında da fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacağı hükme bağlanmıştır.

Sorumluluk kapsamında ödenen vergileri indirim yönünden maddenin 1. fıkrasında belirtilen sorumluluk uygulaması ile 2. fıkrasında hükme bağlanan sorumluluk uygulamasını ayrı irdelenmek gerekmektedir.

Ayrıca sorumluluk kapsamına giren işlem dolayısıyla re'sen ya da ikmalen tarh edilen vergi olması halinde bu verginin indirim konusu yapıp yapılmayacağını ayrı değerlendirmek gerekmektedir.

8.1. KDV Kanunu'nun 9/1. Maddesi Uyarınca Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Verginin İndiriminde Belgeleme ve KDV'nin İndirimi

Bu kapsamda sorumluluk müessesesi, tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluk uygulamasında, sorumluluk gerektiren işleme ait KDV'nin tamamı, vergi sorumlusu tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenirken, kısmi sorumluluk uygulamasında verginin belirli bir kısmı vergi sorumlusu tarafından beyan edilmektedir.

Sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler sorumlular açısından yüklenilen vergi niteliğindedir. Çünkü, vergi sorumlusu alıcılar yönünden, verginin mükellefe (satıcıya) ödenmesi ile satıcı adına vergi dairesine ödenmesi arasında bir fark bulunmamaktadır.

İşte yukarıda kısaca bahsedilen katma değer vergisi açısından sorumluluk gerektiren işlemler için, Maliye Bakanlığı sorumlularca kesilen vergilerin sorumlu

sıfatıyla, bağılı bulunulan vergi dairesine ödenmesi için 2 No.lu KDV beyannamesini düzenlemiştir. Bu beyanname her ay değil, sorumluluğu gerektiren işlemlerin bulunduğu dönemler için ve her bir işlem için ayrı ayrı olmak üzere verilecektir. Bu beyanname ile beyan edilen vergiler, 1 No.lu KDV Beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisi tutarlarından indirilebilecektir²³².

Sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için KDV sorumlusunun bu işlemi muhasebe kayıtlarına intikal ettirmiş olması ve 2 No.lu KDV beyannamesinin verilerek sorumlu sıfatıyla ödenecek verginin tahakkukunun sağlanmış olması yeterlidir.

İndirim işlemi KDV sorumluluğunun doğduğu ay itibarıyla yevmiye maddesine bir taraftan ödenecek katma değer vergisi, diğer tarafa indirilecek KDV olarak yapılmaktadır. Beyan süresi içinde 2 No.lu KDV beyannamesinin verilmesi ve tahakkuk fişinin alınmasıyla bu indirim dayanak kazanmış olur²³³. Beyan edilen tutarın vergi dairesine ödenmemesi indirimi engellemez. Diğer bir ifadeyle indirim için ödeme şart değildir. (49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²³⁴)

Dolayısıyla sorumlulara ait 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen tutarlar, aynı döneme ait 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaktadır.

8.2. KDV Kanunu'nun 9/2. Maddesi Uyarınca Fiili Envanter Neticesinde Belgesiz Mal Veya Hizmet Bulundurması Dolayısıyla İkmalen Veya Re'sen Tarh Olunan Verginin İndirimi

Kanunun 9/2. maddesi uyarınca fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranmaktadır. Bu madde uyarınca ödenecek katma değer vergisinin, hesaplanan katma değer vergisinden indirimi konusunda KDVK'nda açık bir düzenleme yoktur.

KDVK'nın 34'üncü maddesi uyarınca yüklenilen KDV'nin indirilebilmesi için fatura veya benzeri vesikalarda ve gümrük makbuzunda gösterilmesi ve bu

²³² Duman, s.139.

²³³ Maç, s.34.3.

²³⁴ 20.07.1995 tarih ve 22349 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartı getirilmiştir. KDVK 9/2’nci maddesi uyarınca ödenecek KDV dolayısıyla alınan tahsilat makbuzu yukarıda belirtilen belgelerden olmadığından katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı düşünülebilir.

Ancak, belgesiz mal bulundurma veya hizmet satın alımı nedeniyle sorumlu sıfatıyla ödenen KDV’nin indirilmesi “katma değer”i vergileyebilmek açısından zorunludur. Çünkü olayın bir de satış aşaması vardır. Bu aşamada ayrıca KDV’nin hesaplanması nedeniyle, sorumlu sıfatıyla ödenen KDV’nin indirilmemesi, vergi mükerrerliğine yol açacaktır²³⁵.

Kanunun “vergi indirimi” başlıklı 29/4’üncü maddesinde Maliye Bakanlığına, vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde, 49 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“... ”

Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re’sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re’sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, I numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacaktır.”

Öte yandan, KDVK’nın 9/2’nci maddesinin gerekçesinde de vergi indirimine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

“... ”

Mükellefler bu şekilde tarh edilen Katma Değer Vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak kesilen cezanın indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.”

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, KDVK’nın 9/2’nci maddesi uyarınca tarh edilen KDV’nin, vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin yapıldığı takvim yılı aşılmamak kaydıyla kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla, indirilmesi

²³⁵ Atilla, Özkan; “Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV

mümkündür. Çünkü bu fıkra kapsamında düzenlenen rapora istinaden tarh edilip, ödenen katma değer vergisi, adı geçen mükellef açısından yüklenilen katma değer vergisi niteliğinde bulunmaktadır. Bu çerçevede ödenen katma değer vergisinin ödemenin yapıldığı dönem hesapları ile bağlantı kurularak, aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir²³⁶. KDV indiriminin dayanağı ise vergi dairesi alındısı olacaktır. Çünkü bu kapsamda ikmalen veya re'sen tarh edilen verginin indirim konusu yapılabilmesi için tarh edilen vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir. Ocak/2008 döneminde mükellefin işyerinde yapılan fiili envanterde 25.000 TL'lik belgesiz mal bulundurduğu tespit edilmiş ve kendine tanınan 10 günlük süre içinde bu malların belgelerini ibraz edememiştir. Bunun üzerine mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda 4.500 TL'lik KDV sorumlu sıfatıyla adına tarh edilmesi önerilmiştir. Mükellef uzlaşma talebinde bulunmuş ve 4.000 TL üzerinde uzlaşmıştır. Uzlaşılan 4.000 TL KDV mükellefçe ödendiği dönemde 1. No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Öte yandan verilen bir muktezada²³⁷ "... Fiili envanter sayımında belgesiz mal bulundurduğunun tespiti üzerine düzenlenen rapora istinaden Kanun'un 9/2. maddesine göre tarh edilip ödenen katma değer vergisi, mükellef açısından yüklenilen vergi olduğundan, ödemenin yapıldığı dönem hesapları ile bağlantı kurularak indirilmesi uygun görülmüştür" denilmiştir.

8.3. Sorumlu Sıfatıyla İkmalen veya Re'sen Tarh Edilen Vergilerin İndirimi

Sorumlu sıfatıyla beyanı gereken verginin beyanının hiç yapılmadığı veya eksik yapıldığının vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilmesi üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde tarh edilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile

Sorumluluğu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:293, Ocak, 2006, s.114.

²³⁶ M.B.'nın 29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı Muktezası.

²³⁷ M.B.'nın 29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı Muktezası.

yapılacaktır (49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²³⁸). Bu durumda re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler ödemeyi gösteren vergi dairesi makbuzlarına dayanılarak yapılır. Ancak, ikmalen veya tarh edilen verginin sorumlu sıfatıyla beyanı gereken işlemlerle ilgili olması gerekmektedir.

Öte yandan verilen bir muktezada²³⁹ “ ... Olayda sehven sorumlu sıfatıyla süresinde beyan edilmeyen ancak vergi inceleme raporuna göre ödenen katma değer vergisi, adı geçen mükellef açısından yüklenilen katma değer vergisi niteliğinde bulunmaktadır.

Bu çerçevede, Kanun'un 29/4. maddesinin verdiği yetkiye istinaden vergi inceleme raporu uyarınca ödenen katma değer vergisinin ödemesinin yapıldığı dönem hesapları ile bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür”.şeklin görüş beyan edilmiştir.

Ancak mükellefin kendi işlemlerine ilişkin olarak re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler indirim konusu yapılamaz²⁴⁰.

9. Akaryakıt Pompalarına Bağlı Ödeme Kaydedici Cihaz Fişlerine Dayalı KDV İndirimi

Akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen fişlerin fatura yerine geçen belge olarak kabul edilmesi, VUK'un mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı'na uygun görülmüştür.

58 Seri No.lu KDV Mükelleflerinin ÖKC Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili Genel Tebliği'n²⁴¹ (1/d) bölümünde yapılan açıklamaya göre, mükelleflerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt bedeli karşılığında düzenlenecek ödeme kaydedici cihaz fişleri gider belgesi olarak kabul edilecektir²⁴².

Ayrıca, 68 Seri No.lu KDV Mükelleflerinin ÖKC Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili Genel Tebliğ Taslağında yapılan açıklamada, VUK'un

²³⁸ 20.07.1995 tarih ve 22349 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²³⁹ M.B.'nın 20.04.1995 tarih ve 21596 sayılı Muktezası.

²⁴⁰ Ögüt, Ahmet; “Katma Değer Vergisinde İndirim”, **Diyalog Dergisi**, Ekim 2000,

²⁴¹ 30.11.2003 tarih ve 25302 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁴² Özcan, Sezgin; “Akaryakıt Pompalarının Ökc Fişleri İle Diğer Yazar Kasa Fişlerinin Gider Kaydı ve KDV İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, S:165,Eylül, 2006,s.218.

mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki kapsamında, Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren, akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının (2009 yılı için 670,00 YTL) altında veya üstünde olsa dahi “fatura yerine geçen belge” olarak kabul edileceği ve bu şekilde belgelenen satışlar dolayısıyla nihai tüketiciler veya vergi mükelleflerince yapılan fatura düzenleme taleplerinin dikkate alınmamasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Buna göre, nihai tüketicilerin tüketim amacıyla, mükellef olanların ise ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt karşılığında düzenlenecek (üzerinde “taşıt veya müşteri tanıma sistemi faturaya dönüştürülecek” ibaresi bulunanlar hariç) söz konusu ödeme kaydedici cihaz fişleri, üzerinde yazılı tutar ne olursa olsun fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecek, ayrıca faturaya dönüştürülmesi istenmeyecek ve yapılan incelemeler ve kontroller sırasında bu fişleri gider belgesi olarak kullananlardan fatura ibrazı talep edilmeyecektir.

Mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak, işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin açıklamalar ise önce 1990/4 sayılı KDV İç Genelgesinde, daha sonra da 206 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde²⁴³ yapılmıştır.

Buna göre, fatura yerine geçen belge olarak kabul edilen akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen fişlerde ayrıca gösterilen katma değer vergisi de bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması koşuluyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir²⁴⁴.

10. Mükellefin Kendi Faturasına Dayanarak KDV indirimi

Katma değer vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine dayanarak yapılan ihraç kayıtlı teslimlerde ihracatçının ihraç kaydıyla teslim alıp ihraç ettiği mallarla ilgili olarak sonradan ortaya çıkan ve satıcıya intikal ettirdiği kur farkları, prim ve benzeri ödemeler dolayısıyla fatura düzenlemek ve hesaplanan katma değer vergisini

²⁴³ 17.11.1990 tarih ve 20698 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁴⁴ Özcan, s.219.

göstermesi gerekmektedir. Ancak, bu vergi ihracatçıdan tahsil edilemeyecek, aynı dönem içinde vergiyi fatura etmiş olan mükellef tarafından indirilecektir.

25 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin²⁴⁵ (D) bölümünde bu konuyla ilgili açıklama yapılmış olup, bu açıklamaya göre; “imalatçı lehine kur farkı” nedeniyle ihracatçı tarafından imalatçıya ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle kur farkı ödenmesi durumunda imalatçı tarafından fatura düzenlenecek ve faturaya “..... tarih No.lu faturamızla ihraç kayıtlı olarak teslim olunan ve Gümrük Müdürlüğü'nün tarih ve No.lu gümrük beyannamesi ile ihracı gerçekleşen mal ile ilgili kur farkını içeren bu faturadaki KDV tahsil edilmemiştir . “ şeklinde bir ibare konulmak suretiyle, bu KDV tahsil edilmeyecektir. Tahsil edilmeyen bu KDV bir taraftan 391 No.lu hesaba alacak, diğer taraftan 191 No.lu hesaba borç kaydedilmek suretiyle beyannameye yansıtılmakta, başka bir anlatımla bu KDV alıcı tarafında hiçbir kayıt görmez iken, satıcı tarafında parasal sonuç doğurmayan sadece görsel bir kayıt ve beyana konu olmaktadır.

Zikredilen tebliğde, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı ödemesi , ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığından bu ödeme için tecil-terkin müessesesinin çalıştırılmasına imkan bulunmadığı, bu nedenle kur farkı ödemelerinin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu tarz işlem ancak ihracatı gerçekleşen ihraç kayıtlı teslimler için söz konusu olmaktadır. Kur farkı ödemesinin ihracat gerçekleşmezden evvel yapılması halinde, bu ödeme için ihraç kayıtlı teslimde olduğu gibi kayıt ve beyan işleminin yapılması gerekmektedir.

Öte yandan Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan teslimlerde istisna verginin teslimi sırasında tahsil edilip, süresi içinde yurt dışına çıkarıldığıının tevsikinden (özel faturanın gümrükte onaylatılıp, satıcıya intikal ettirilmesinden) sonra alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Satıcılar vergiyi iade ettikleri dönemde indirim konusu yaparlar. Bu indirimin dayanağı alış vesikası değil, kendi satış vesikası, faturadır.

²⁴⁵ 24.2.1987 tarih ve 19382 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

11. İndirimin Belgelendirilmesinde Kabul Edilmeyen Belgeler

11.1. Müstahsil Makbuzu

VUK'un 235. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlemek ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek ve diğerini de ona imzalatarak almak zorundadırlar.

Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunacaktır. Çiftçiden avans üzerine yapılan mübayalarda makbuz malın teslimi sırasında düzenlenecektir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçmektedir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-b maddesinde. Gelir Vergisi Kanunuma göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanunuma göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna olduğundan, bunlardan yapılan mal alımlarına ilişkin olarak düzenlenen müstahsil makbuzlarında KDV gösterilmeyecektir. Dolayısıyla, bu alımlarla ilgili alıcıların da KDV indirim hakları bulunmamaktadır.

11.2. Hakediş Belgesi (Raporu)

Hakediş belgesi, taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işlerinde, işi yapan açısından işin teslimini, işi yaptıran yönünden ise işin teslim alındığını gösteren ve içeriği her iki tarafça da kabul edilerek onaylanan bir belgedir. Hakediş belgesinin bir diğer özelliği ise, yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenmesidir²⁴⁶.

²⁴⁶ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.75.

1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁴⁷ ile, hakediş belgeleri, faturadaki bilgileri içermek kaydıyla, fatura veya benzeri olarak kabul edilmiş, bu belgelere dayalı KDV indirimine izin verilmiştir. Ancak, daha sonra yayımlanan 34 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde²⁴⁸ ise, hakediş belgesinin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bir belge olmaması nedeniyle, hakediş belgesi düzenlenen işlerde KDV'nin indirilebilmesi için ayrıca fatura düzenlenmesi ve verginin faturada ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, hakediş belgesinin/raporunun fatura veya benzeri belge olarak kabulü mümkün olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde KDV'nin indirilebilmesi için, mutlak suretle ayrıca fatura düzenlenmesi ve KDV'nin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

11.3. Sevk İrsaliyesi

Sevk İrsaliyesi, malın bir mükellefin birden çok işyerleri ve şubeleri arasında taşınması veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderilmesi veya da satılan malın taşınması ve taşıttırılması hallerinde olduğu gibi ekonomi içindeki mal hareketlerini düzenli bir şekilde takip etmeye ve belge düzeninin daha sağlıklı işlemlerini gerçekleştirmeye yarayan bir belgedir. Sevk irsaliyesi, fatura veya benzeri belge düzenlenmesine olanak sağlayan bir ara belge niteliğindedir²⁴⁹. Sevk irsaliyesine istinaden düzenlenen faturalarda sevk irsaliyesinin tarih ve no.sunun belirtilmesi zorunludur.

Fatura ise, satılan mal ya da hizmet karşılığında ve müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen bir belgedir. Dolayısıyla, sevk irsaliyesi, fatura veya benzeri belge olmadığından, sevk irsaliyesine dayanılarak KDV'nin indirilmesi yasal anlamda mümkün değildir. KDV'nin indirimi için, sevk irsaliyesinin yanı sıra ayrıca fatura düzenlenmesi ve verginin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekir.

Nitekim, konu ile ilgili olarak verilen bir muktezada,"Katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmiş olması gerekmekte olup, fatura

²⁴⁷ 30.11.1984 tarih, 18591 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

²⁴⁸ 01.08.1989 tarih, 20239 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

²⁴⁹ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.75.

ve benzeri vesika hükmünde olmayan sevk irsaliyesi ile vergi indirimi yapılması mümkün değildir.”²⁵⁰ şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

11.4. Proforma Fatura

Proforma fatura herhangi bir malın kesin satışından ya da işin yaptırılmasında önce fiyatını ve özelliklerini göstermek maksadıyla satıcı veya hizmet sağlayıcı tarafından malı/hizmeti satın almak isteyeneye verilen teklif faturası olarak tanımlanabilir. Teklif faturası da denilmektedir.

Proforma fatura: teklif mahiyetinde olup satış öncesi malın fiyat ve cinsi hakkında bilgi vermek üzere, satıcı veya imalatçı tarafından düzenlenen faturadır.

Açıklanan özelliklerinden anlaşılabacağı üzere proforma fatura kesin bir alım-satım taahhüdü içermediğinden ispat edici belge olarak kullanılamayacaktır. Zira bu faturalar ekonomik hayattaki gelişmeler sebebiyle ortaya çıkan ve vergi mevzuatımızda hakkında herhangi bir düzenleme bulunmayan bir belge türüdür. Şekil şartları açısından bir düzenleme olmamakla beraber özel olarak bastırılarak yahut normal faturalar üzerine proforma kaydı düşülmek suretiyle kullanılmaktadır. Proforma faturalar, genellikle ithali tescile veya lisansa tabi malların ithali için verilecek kanuni müsaadeyi verecek olan mercilere, ithalatçının bu yöndeki teşebbüsünü ve bu amaçla talep ettiği döviz miktarını ispat etmek amacıyla kullanılmaktadır. Proforma faturalar kesin teslim ve hizmet ifası dolayısıyla düzenlenmediği için üzerinde gösterilen KDV’nin indirimi mümkün değildir.

11.5. Dekont ve Tahsil Fişine Dayanarak KDV İndirimi

Bilindiği üzere, KDVK’nın 34. maddesine göre, KDV’nin indirilebilmesi için.

- Fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi,
- Bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun 53. maddesinde ise, fatura ve benzeri vesikalar tabirinin VUK’da düzenlenen vesikaları ifade ettiği belirtilmiştir.

²⁵⁰ M.B.’nın 20.07.1994 tarih ve 48839 sayılı Muktezası.

Buna göre, KDV'nin indirilebilmesi için, VUK'da düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi gerekir. Ancak, dekontlar ve tahsil fişleri VUK'da düzenlenen bir belge olmadıklarından, bu dekont ve tahsil fişlerinde gösterilen KDV'nin indirimi yukarıdaki Kanun hükümleri gereğince mümkün değildir. Ancak Danıştay, verdiği bir kararda²⁵¹; "Vade farkı adı altında ödenen ve banka dekontu ile tevsik edilen ödeme dolayısıyla üstlenilen KDV indirim konusu yapılabilir." şeklinde görüş bildirmiştir.

Danıştay'ın bir diğer kararında²⁵² da "Mükellefin tüm çabasına rağmen iradesi dışında faturalarını temin edememesi halinde, ödemeleri karşılığı düzenlenen tahsil fişindeki KDV'yi indirmesi yerindedir, inceleme elemanınca, bu vergilerin doğruluğu araştırılmadan tahsil fişinin fatura veya benzeri belge olmadığı gerekçesiyle indirimlerinin reddedilmesinde isabet bulunmamaktadır." şeklinde görüş ortaya konulmuştur.

Ancak, köprü ve otobanlardan OGS ile geçişlerde kullanılmak üzere Ziraat Bankası'na yatırılan paralar karşılığında düzenlenen dekontlarda yazılı bedellerin gider olarak indirilmesi ve bu belgeler üzerinde hesaplanan katma değer vergisinin de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır²⁵³.

B. KDV İNDİRİMİNDE YASAL DEFTERLER, DEFTERLERİN TASDİK, KAYIT, MUHAFAZA VE İBRAZ USULLERİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesinde; "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."

Aynı şekilde yasanın 34. maddesinde "Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir." hükümlerine yer verilmiştir.

²⁵¹ Dn. 9.D.'nin 09.03.1993 tarih ve E:1992/3755, K:1993/973 Sayılı Kararı.

²⁵² Dn. 9.D.'nin 19.06.1997 tarih ve E:1996/4545, K:1997/2163 Sayılı Kararı,

²⁵³ M.B.'nin 14/01/2003 tarih, B.07.0.GEL.0.55/5529-655/1707 sayılı Muktezası.

Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere mükellefler indirim hakkından yararlanabilmeleri için ilgili vesikaları yasal defterlere kaydetmeleri gerekmektedir. Ancak bu vesikaların hangi yasal deftere, hangi süre içinde kaydedilmesi gerektiği uygulamada tartışmalara neden olmaktadır. Bu noktada tutulması zorunlu yasal defterler, bu defterlerin tasdiki ve vesikaların bu yasal defterlerine kayıt süresinin açıklanması gerekmektedir.

1. KDV İndirimi Açısından Tutulması Zorunlu Yasal Defterler

Vergi Usul Kanunu 171. Maddesinde vergi kanunları açısından defterlerin tutulmasındaki amaç açıklanmış, müteakip maddelerde de mükellef grupları itibarıyla tutulacak defterler belirtilmiştir.

1.1.Yasal Defterlerin Tutulmasında Amaç

Devlet, işletme sahipleri ve diğer ilgililer için yasal defterlerin tutulması oldukça önemlidir. Zira belirli dönemlerin faaliyet sonuçları yasal defter kayıtları üzerinden tespit edilmekte ve bu yasal defter kayıtları üzerinden çıkarılan mali tablolar vasıtasıyla ilgililere sunulmaktadır.

Vergi mükellefleri VUK'a göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek maksatlarını sağlayacak şekilde tutmak zorundadırlar (VUK madde 171).

Yasa hükmünden anlaşılacağı üzere, defter tutmadaki amaç tamamen vergisel kaygılardan kaynaklanmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 175. ve mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığının verdiği yetkiye dayanılarak 1994 yılından itibaren uygulamaya konulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde

vergisel kaygılarla birlikte ilgili kimselere zamanında, doğru, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sunulmasının da amaçlandığı görülmektedir.

1.2.Vergi Kanunları Bakımından Yasal Defterler

Vergi Usul Kanununa göre aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

- Ticaret ve sanat erbabı
- Ticaret şirketleri
- İktisadi kamu müesseseleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- Serbest meslek erbabı
- Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler (VUK. Md. 172). VUK'un değişik hükümlerinde tutulması gerektiği belirtilen defterleri KDV mükellefleri itibariyle şu şekilde sınıflandırabiliriz.

1.2.1. Tüccarların Tutması Gereken Defterler

Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır: Birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; İkinci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre; defter tutarlar (VUK. Md. 176).

Kazancı bilanço esasında tespit olunan tüccarlar yevmiye defteri, defterikebir ile envanter defteri (Mevcudat ve muvazene defteri) (VUK. Md. 182); kazancı işletme hesabı esasına göre tespit olunanların işletme hesabı defteri (İşletme hesabını ihtiva eden) tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. (VUK. Md. 193) İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, envanter ve amortisman kayıtlarıyla ilgili olarak ayrı bir envanter defteri ve amortisman defteri tutuyorlarsa bunlardan envanter defterini de işletme hesabı defterinde olduğu gibi tasdik ettirmek durumundadırlar.

Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acenteleri bir hâsılat defteri tutmak ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hâsılatı tarih ve sırasıyla ve ayrıntılı olarak kaydetmek zorundadır. Hâsılat defteri tutan

yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmak zorunda değildir (VUK md.207).

İmalat işletmeleri imalat defteri ve bitim işleri defteri tutmak zorundadırlar VUK Md. 197 ve 200). İmalat defterine kaydolunan bilgileri içerecek şekilde sınaî muhasebe tutanlar Maliye Bakanlığı'ndan izin almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmayabilirler. Maliye Bakanlığı, muhasebe işlemlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma zorunluluklarını 01.01.1996 tarihinden itibaren kaldırmıştır. Bu seçeneği uygulayan mükelleflerin imalat defteri tutmama yönünde Maliye Bakanlığından ayrıca izin almaları gerekmemektedir. Ancak imalat muhasebesinde 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerin imalat defteri tutma yükümlülükleri devam etmektedir.

Banka (vergi kanunları uygulamasında özel belirleme yapılmadığı sürece, özel finans kurumları banka olarak addolunur), banker ve sigorta şirketleri Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mevzuuna giren işlemleri müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterilir (VUK. Md. 204)

Depo (Ardiyeler dahil) işletenlerle nakliye ambarları ayrıca bir ambar defteri tutarlar (VUK Md. 209)

Diğer yandan Maliye Bakanlığı kendisine tanınan yetkiyi kullanarak bazı mükellefler için damga vergisi defteri tutma ve bu defteri tasdiki ettirme mecburiyeti getirmiştir.

Basit usulde vergilendirilenler de tacir olarak kabul edilmekle beraber defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Mükellefler KDV indiriminden yararlanabilmesi için vesikalarını kendisi için tutulması zorunlu tutulan yasal defterlere kaydetmesi gerekmektedir. Mükellef bilanço esasında defter tutması gerekirken işletme hesabı esasında defter tutmuşsa indiriminin kabul edilmesi gerekmektedir. İdarenin ve Yargının da görüşü bu doğrultudadır.

Ancak kazancının gerçek usulde tespiti gerekirken basit usulde tespit olunmuş bir mükellefin indirim hakkından yararlanıp yararlanmayacağı tartışmaya açık bir

konudur. Teorik olarak yararlanması gerektiği düşünülürken yasada fatura ve benzeri belgenin yasal defterlere kaydı arandığından ve böyle bir durumda tutulmuş bir defter olmadığından indirim hakkından yararlanamayacağı kanaatindeyim.

1.2.2.Çiftçilerin Tutacağı Defterler

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilmekle birlikte isteyen mükellefler işletme hesabı esas yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler (GVK. Md. 59). Bilanço esasına tabi tutulmaları halinde tüccarlar da olduğu gibi, yevmiye defteri (günlük defter), defter-i kebir (büyük defter), envanter defteri tutmaları zorunludur. Ancak işletme kazancı işletme hesabı esasına göre tespit olunan çiftçiler ise sadece çiftçi işletme defteri tutmaları gerekmektedir (VUK. Md.213).

İşletme hesabı esasında vergilendirilen tüccarlarda olduğu gibi işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, envanter ve amortisman kayıtlarıyla ilgili olarak ayrı bir envanter defteri ve amortisman defteri tutuyorlarsa bunlardan envanter defterini de işletme hesabı defterinde olduğu gibi tasdik ettirmek durumundadırlar.

1.2.3.Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defterler

Vergi Usul Kanununa göre, serbest meslek erbapları “serbest meslek kazanç defteri” tutmakla yükümlü bulunmaktadır (VUK md.210). Noterlerle, noterlik görevini ifa edenler ve borsa acentelerinin resmi defterleri, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer. Bunların resmi defterleri dışında ayrıca defter tutmalarına gerek yoktur (VUK. md. 212). Vergi Usul Kanunu’na göre doktorların tuttıkları protokol defterinde Kanun’da öngörülen bilgiler gösterilmek şartıyla ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmayabilecekleri belirtilmiştir (VUK. md. 210).

1.3. KDV İndirimi İçin Vesikaların Kaydında Yasal Defter

Kanunda yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği ifade edilmiş fakat, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar gibi mükellefin

Vergi Usul Kanunu'na göre tutması zorunlu defterlerin birden fazla olması halinde vergi indirimi için vesikanın hangi defter ya da defterlere kaydedileceği yasada açıklanmamıştır.

İmalat işi ile uğraşan ve bilanço usulünde defter tutan bir tacir VUK'un 182 ve 197. maddeleri uyarınca, Yevmiye defteri, Defteri kebir, Envanter defteri, İmalat defteri tutmak zorundadır. Söz konusu defterlerin VUK'ta yer alan tanımlarına bakıldığında şu hususlar tespit edilir.

Yevmiye Defteri (V.U.K. md: 183)

“Yevmiye defteri kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.....”

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere yevmiye defteri kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tamamını içeren en kapsamlı ana defterdir.

Defterikebir (V.U.K. md: 184)

“Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.”

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere yevmiye defterine kayıtlar yapılmadan defter-i kebire kayıt yapmak ve bu defterin tutulduğundan bahsetmek mümkün değildir. Bu defter yevmiye defterindeki kayıtların tasnifli bir görüntüsüdür.

Envanter Defteri ve Bilanço Günü (V.U.K. md: 185)

“Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe “bilanço günü” denir. Envanter defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur.”

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere envanter defteri işletmenin sadece dönem sonu envanterini gösteren bir defter olup, yıl içerisindeki muameleleri bu defter yardımıyla takip etmek, mümkün değildir.

İmalat Defteri (V.U.K. md: 197)

“..... İmalat defterine, aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri emtianın cinsi ve miktarı itibarıyla ve tarih sırasıyla yazılır.....”

İmalat defterinin yukarıdaki tanımından anlaşılacağı üzere bu deftere tutarlara ilişkin bir bilginin yazılması zorunlu olmayıp, sadece miktar ve tarihler yazılacaktır. Üstelik bu defter şirketin imalata ilişkin faaliyetlerinin miktar yönünü göstermekte olup, örneğin yapılan genel giderler nedeniyle ödenen KDV tutarlarını söz konusu

deftere dayanarak tespit etmek mümkün değildir. Ayrıca imalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınaî muhasebe tutan işletmeler imalat defteri tutmak zorunda değildirler. Dolayısıyla imalat defteri imalatçı firmalar için yardımcı bir defter hatta yukarıda belirtildiği üzere sınaî muhasebe tutulması halinde gerekli olmayan bir defter mahiyetinde olup, bu defter yardımıyla mükelleflerin KDV beyannamelerindeki bilgilerin doğruluğunu araştırmak mümkün değildir.

Buna göre gerek imalat işiyle, gerek emtia alım satımı ya da her ikisiyle uğraşan birinci ve ikinci sınıf tüccarların vesikada yer alan KDV'nin indirimi için kaydedilmesi gereken defter yevmiye defteridir. Fatura ve benzeri belgenin yevmiye defterine kaydı yapılmadan üzerinde yer alan KDV indirim konusu yapılamayacağı gibi, indirim için diğer defterlere kayıt şartı da gerekmemektedir. Aynı durum çiftçiler için de geçerlidir. İndirim için bilanço usulünde defter tutan çiftçiler için yevmiye defteri, işletme hesabında defter tutanların çiftçi işletme defterine fatura ve benzeri vesikayı kaydetmeleri kafidir. Serbest meslek erbabının ise serbest meslek kazancı defterinden başka tutacağı defter bulunmadığından, fatura ve benzeri belgeyi bu deftere kaydetmek suretiyle indirim hakkından yararlanması mümkündür. Bu durum serbest meslek kazanç defteri yerine tutabilen diğer defter için de geçerlidir.

Netice olarak KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için ilgili vesikaların, diğer koşulların yanı sıra kanımızca mutlaka VUK'un kayıt nizamına ilişkin hükümler çerçevesinde birinci sınıf tacirlerde yevmiye defteri, ikinci sınıf tacirlerde işletme defterine, serbest meslek kazancı elde edenlerde serbest meslek kazanç defterine, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerde durumlarına göre yevmiye defteri veya çiftçi işletme defterine kaydedilmesi gerekmektedir²⁵⁴.

2. Yasal Defterlerin Tasdiki

Vergi Kanunları uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin bir kısmının zamanında tasdiki zorunlu olmakla birlikte bir kısmının tutulması zorunlu değildir.

²⁵⁴ Bayraker, Hasan Tahsin; ,“Süresinde Yapılmayan Kayıtların KDV İndirimine Etkisi” **Vergi Dünyası CD'si 2002.**

2.1. Tasdike Tabi defterler

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre mükelleflerin aşağıda yazılı defterleri tasdik ettirmeleri mecburidir.

- Yevmiye ve envanter defterleri,
- İşletme defteri,
- Çiftçi işletme defteri,
- İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri,
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri,

Bu kanunla cevaz verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur. Mükelleflerin tutmak zorunda olduğu diğer defterleri tasdik ettirme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Defteri kebir gibi defterlerin tutulması zorunlu olmakla birlikte tasdik yükümlülüğünün olmaması bu defterlerin tutulmasında mükelleflere keyfilik tanınmamaktadır.

Ayrıca VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci bendine göre; Maliye Bakanlığı söz konusu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlere ek olarak tutulmasını uygun gördüğü defterlerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirleme ve bunlar için tasdik zorunluluğu koyma ve kaldırmaya yetkilidir.

2.2. Defterlerin Tasdik Zamanları

Tutulması ve tasdiki zorunlu defterlerin ne zaman tasdik ettirilmesi gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 221.maddesinde hükme bağlanmıştır: Bu hükme göre, öteden beri işe devam edenler defterlerini kullanacağı yıldan önce gelen son ayda ticari defterlerini tasdik ettirmek zorundadırlar. "Öteden beri işe devam etmek" deyimini defterlerini tasdike sunmadan önce işe başlamış ve defter tutmuş mükellef anlamını taşımaktadır. Bu durumda olan mükellefler defterlerini Aralık ayı içinde (Aralık ayı sonuna kadar) tasdik ettirirler.

Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen mükellefler, defterlerini kullanacağı hesap döneminden önce gelen son ayda tasdik ettirmek zorundadırlar. 01.06.-31.05 özel hesap dönemini kullanan bir mükellefin defterlerini Mayıs ayı içersinde tasdik ettirmesi gerekmektedir. Yeniden işe başlayanların

defterlerini işe başlama tarihinden önce tasdik ettirmeleri gerekir. “Yeniden işe başlama” deyiimi ilk kez işe başlamayı ve mükellefiyeti terk ettikten sonra işe başlamayı ifade eder.

Sınıf değıştiren tüccarların, bu değışikliğin, doğduğu andan (yani sınıf değıştirme tarihinden) önce defterlerini tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Örneğin, takvim yılına göre işletme defteri tutan ve 2008 yılı alış ya da satışları, VUK’un 177. maddesinin birinci bendinde yer alan hadleri aşan bir mükellef, ikinci sınıf tüccar olma niteliğini 2008 yılında kaybetmiştir. Bu durumda 2009 yılına ilişkin bilanço esasına göre tutacağı defterlerini 2008 yılının Aralık ayı içinde tasdik ettirecektir.

Yasaların tanıdığı muafiyetler nedeniyle defter tutmak zorunda olmayan gerçek ve tüzel kişiler, muafliklarının kalktığı tarihten başlayarak 10 gün içinde defterlerini tasdik ettireceklerdir. Vergiden muaf esnaf durumunda olan yada basit usulde gelir vergisi mükellefleri de birinci ya da ikinci sınıf tüccar olarak defter tutmak zorunda olmaları halinde, yeni mükellefiyete girme tarihlerinden önce defter tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

Tasdiğe tabi defterlerin, hesap dönemi bitmeden dolması ya da yıl içinde diğerk bazı nedenlerle yeni defter kullanmaya zorunlu kalınması halinde, bu defterlerin kullanılmaya başlanılmasından önce tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu defterler kullanılmağa başlanmadan önce ve kayıt süresi içinde tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı içinde, hesap dönemleri Maliye Bakanlığı’nca tespit olunanlar ise, bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmek zorundadırlar.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu’na göre mükelleflerce tutulması mecburi olan defterlerin A4 (210 x 297 mm) ebadında ve müteharrik sayfalar şeklinde noterlere tasdik ettirilmesi de mümkündür²⁵⁵.

3. Belgelerin Yasal Defterlere Kayıt Usulü ve Süresi

Katma değerk vergisinde belgelerin yasal defterlere kaydının zorunlu olduğu belirtilmiş ve kayda ilişkin düzenleme yapılmıştır. Ancak süre yönünden bu konuda

²⁵⁵ Doğrusöz, Bumin; “Defterlerin Tasdiki”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=111692&YZR_KOD=156, Referans Gazetesi, 01.12.2008, (Erişim:30.12.2008).

herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. İndirim uygulamasında belgelerin yasal defterlere kayıt süresi tartışmalara neden olan bir konu konudur.

3.1. Yasal Defterlere Kayıt Usulü

Mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin tespiti noktasında yasal defter kayıtlarını ve bu kayıtların bu amacı sağlayacak şekilde tutulmuş olması oldukça önemlidir.

Vergi mükellefleri VUK'a göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek maksatlarını sağlayacak şekilde tutmak zorundadırlar (VUK madde 171).

Öte yandan Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler (KDVK. Md.54/1). Mükellefler bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

- Verginin konusu, işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarı,
- Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayrımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,
- İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,
- Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler,

Ayrıca emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisi'ne tabi olan ve olmayanlar itibarıyla tefrik edip göstermeye mecburdurlar(KDVK. Md.54/2).

KDV indirimi ve vergi denetimi için mükelleflerin fatura ve benzeri belgeleri yasal defterlere kaydedilip edilmediğinin tespiti için yasal defter kayıtlarında faturaya ilişkin açıklamalara yer verilmiş olması gerekmektedir. Bu anlamda defterin açıklama satırına faturayı düzenleyen firmanın unvanına, fatura tarih ve numarasına yer verilmesi gerekmektedir. Bu denetim işlevini sağlamayan, fatura tutarlarının toplam bazında işlendiği ve dolayısıyla belge-kayıt irtibatının kurulamadığı durumlarda KDV indiriminin yapılamayacağı kanaatindeyim. Zira böyle bir durumda ortada bir belge olmakla birlikte bu defterlerin yasal defterlere kaydedilip edilmediği tespit edilememektedir.

3.2. Belgelerin Yasal Defterlere Kayıt Süresi

Mükellef indirim hakkını vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaları kanuni defterlere kaydettiği dönemde kullanabileceğinden fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi oldukça önem arz etmektedir. Kanunda indirim için fatura ve benzeri belgelerin hangi süre içinde yasal defterlere kaydedileceği belirtilmemiş ve uygulama Vergi Usul Kanunlarına bırakılmıştır.

Yasal defterlerin günü gününe, diğer bir ifadeyle fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere gününe kaydedilmesi asıldır. Bununla birlikte mükellefler muamelelerini işlerinin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedebilirler. Ancak bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir (VUK. md.219/a). Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Fakat bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez (VUK. Md.219/b). Diğer taraftan mücbir sebep hali dışında serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

Fatura ve benzeri vesikanın defterlere yasanın öngördüğü süre içinde kaydedilmemesi durumunda VUK'un 352/1-6. maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Öte yandan fatura ve benzeri yasal defterlere kaydedilmeden üzerinde gösterilen KDV indirim konusu yapılmışsa indirimin reddedilmesi gerekmektedir. Ancak mücbir sebeplerden dolayı fatura ve benzeri belge yasal deftere geç intikal ettirilmişse bu durumda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak kaydıyla bu belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmasında sakınca bulunmamaktadır.

IV. KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİLEMeyeCEĞİ DURUMLAR

Bilindiği üzere KDV, indirim esasına dayanan bir vergidir. Mükellefler, KDV kanununda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri KDV'leri ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'leri, mal veya hizmet satışları gibi vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'lerden mahsup etmek suretiyle indirim konusu yapmaktadırlar. Ancak KDVK'da bazı mal veya hizmet alışları nedeniyle yüklenilen KDV'lerinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme Kanunun 30. maddesinde dört bent halinde sayılmıştır. Bunlardan vergiye tabi olmayan ve vergiden istisna edilmiş işlemler ile kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin hükümler sistemin gereği mahiyetinde, binek otomobilleri ile zayı olan mallara ilişkin hükümler ise indirim hakkının kısıtlanması mahiyetindedir

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.

a. Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b. (3297 sayılı Kanunun 10.maddesiyle değiştirilen bent) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c. (5228 sayılı Kanunun 17. Maddesiyle değiştirilen ve 01.12.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bent) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Aşağıdaki bölümlerde KDV'nin indirim konusu yapılmaması gereken halleri açıklanmıştır.

A. VERGİYE TABİ OLMAYAN VEYA VERGİDEN İSTİSNA EDİLMİŞ BULUNAN İŞLERLE İLGİLİ İNDİRİLEMAYECEK KDV

1. Vergiye Tabi Olmayan İşlerle İlgili İndirilemeyecek KDV

Mükellefin yaptığı mal teslimi ve hizmet ifası vergiye tabi değilse, yani KDVK'nın 1. maddesine göre verginin konusuna girmiyorsa, bu işlem nedeniyle yüklendiği (alış vesikalarında gösterilen) vergiyi indirim konusu yapamayacaktır.

Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirim ile ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılması gereklidir. Aksi halde KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde belirtildiği üzere vergi indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Örneğin şahıs işletmesi bulunan bir kişi, tasarruflarını değerlendirmek amacıyla katma değer vergisini ödeyerek bir daire satın almıştır. Anılan daire şahıs işletmesine dahil edilmemiş olup, 1 yıl sonra satılmıştır. Söz konusu dairenin satışı değer artış kazancı niteliğinde olduğundan katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla dairenin alımında ödenen katma değer vergisi hiç bir şekilde indirim konusu yapılamaz. Ancak söz konusu daire mükellefin işletmesine dahil edilseydi, iktisabında ödenen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapılabilecekti²⁵⁶.

Aynı şekilde hem katma değer vergisine tabi, hem de katma değer vergisine

²⁵⁶ Kurt, Mehmet Emek, "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:318, Şubat, 2008, s.98.

tabi olmayan işlemleri bulunan kurumlar (örneğin belediyeler), katma değer vergisine tabi işlemlerinden tahsil ettikleri katma değer vergilerinden ancak katma değer vergisine tabi işlemleri ile ilgili olarak ödedikleri ve borçlandıkları katma değer vergilerini indirebilirler. Katma değer vergisine tabi olmayan teslim ve hizmetleri ile ilgili olarak yüklendikleri katma değer vergilerini indiremezler²⁵⁷.

Örneğin, Türkiye’den serbest bölgeye mevcut ihracat yönetmelikleri hükümlerine göre yapılan mal teslimleri ihracat istisnası kapsamında KDV’nden istisna olup, serbest bölgeden yurt dışına yapılan ihracatlar KDV’nin konusuna girmediğinden bu teslimlerle ilgili yüklenilen vergilerin Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim veya iadesi mümkün değildir²⁵⁸.

2. Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlerle İlgili İndirilemeyecek KDV

KDV Kanununun 30/a maddesi ile vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne bağlanmış bulunmaktadır. Yani, teslimi ve ifası katma değer vergisinden istisna edilmiş işlemlere ilişkin olarak alış ve gider belgelerinde gösterilen katma değer vergisinde de indirim mekanizması işletilmeyecektir.

Yukarıdaki örnekte, mükellef işletmesine dahil ettiği arsayı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bağışlamış olsaydı, bağışlama işlemi KDV’den istisna olduğundan gayrimenkul alımında KDV ödemişse bu KDV’yi indirim konusu yapamaz, ticari maksatla alındığı için daha önce bu KDV indirim konusu yapılmışsa indirim konusu yapılan KDV’nin düzeltilmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu’nun 11, 13, 14, 15, 16 ve 17. maddelerinde vergiden istisna olan işlemler düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun 30. Maddesinde vergiden istisna olan işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirilemeyeceği hüküm altına alınmış olmak beraber, aynı Kanunun 32. maddesine göre; 11, 13, 14, 15 inci maddeleri (5766 sayılı Kanunun 12/c inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 06/06/2008) ile 17’nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen

²⁵⁷ Duman, s.134.

²⁵⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.03.2007 tarih, KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.

Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisi'nden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Burada ihracat teslimlerine istisna getirilmesinin amacı ihracatın teşvikine yönelik çeşitli mevzuatlarda getirilen teşvik tedbirlerinin yanı sıra hem mal ve hizmet ihracatının desteklenmesi, hem de uluslar arası alanda yapılan anlaşmalara uyum sağlanmasıdır²⁵⁹.

Kanunun 16. maddesi ise ithalat istisnasını düzenlemektedir. İthalat aşamasında KDV ödenmeyeceğinden indirimi düzeltilecek KDV'de söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a. maddesinde yer alan ve vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili yüklenilen girdi katma değer vergilerinin indirilemeyeceğini öngören hüküm, esas itibarıyla, 17. madde gereğince katma değer vergisinden istisna edilmiş teslim ve hizmetlerle ilgilidir. Öte yandan işlemlerinin tamamı katma değer vergisine tabi olmayan işletmelerin ödediği katma değer vergilerini indirim konusu yapmaları teknik olarak mümkün değildir. Örneğin; Bankaların yaptıkları işlemler KDV'den istisna olup, bunlar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi olduklarından, bunların satın aldıkları mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirme imkanları yoktur.

Aynı şekilde teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunanlara yönelik istisna uygulaması kısmi istisna niteliği taşımakta olup, söz konusu faaliyetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesi mümkün bulunmamaktadır. İndirilemeyen katma değer vergisi işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir²⁶⁰.

Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma

01.29.1888 sayılı muktezası.

²⁵⁹ Tosuner, Mehmet; **İhracatta Katma Değer Vergi İade ve Mahsup Uygulaması**, Anadolu Mat. İzmir, 1995, s.1.

²⁶⁰ M.B.'nin 01.04.2004 tarih, B.07.0.GEL.0.54/5417-2047/14285 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.7, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.1564).

Değer Vergisi'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır. Bu konuya kısmi indirim başlığı altında ayrıca değinilecektir.

3. Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan Mal Ve Hizmetlerin Maliyetleri İçinde Yer Alan KDV

Vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmet dolayısıyla indirilemeyecek olan sadece bu mal ve/veya hizmet nedeniyle yüklenilen hizmet değildir. Bunların maliyetine giren girdiler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirimi söz konusu olmaz. Mesela istisna kapsamına giren malın alımında nakliyeciyeye ödenen KDV'de olduğu gibi.

Vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerin işletme dışından alınması yerine, işletme içinde üretilmesi de söz konusu olabilir. Bu takdirde, üretilen bu malların ve hizmetlerin üretilmesi sırasında bu mal ve hizmetlerin bünyesi içinde kullanılan mal ve hizmetlerin KDV'ne tabi bulunması mümkündür. Bu şekilde vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin, KDV Kanununun 30. maddesi uyarınca, hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkün değildir²⁶¹. Örneğin bağışlamak amacıyla inşa edilen binanın girdilerini oluşturan mal ve hizmet alımları nedeniyle ödenen KDV, mükellefin diğer teslim ve hizmetleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez.

Aynı şekilde, KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi gereğince serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile 17/4-ı maddesi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesna olduğundan, firmaların serbest bölge dışında ve Türkiye içinde yapılan harcamalarını kısmen veya tamamen serbest bölgeye aktarması halinde bu masraflara ait faturada yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir²⁶².

B. BİNEK OTO ALIMINDA ÖDENEN KDV

3065 Sayılı Kanunun 30/b maddesinde faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla

²⁶¹ Kızılot, s.1553.

²⁶² M.B.'nin 26.09.2006 tarih, B.07.1.GİB.0.01.55/5530- sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özlegeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1266).

kullandıkları hariç mükelleflerin satın aldıkları binek otomobiller nedeniyle yüklendikleri KDV'lerini işletmede kullanılan binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Örneğin personel taşıma, ürün pazarlama, personele ve yönetime makam aracı olarak tahsis etme vb. maksatlı satın alınan binek otomobillerine ait KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aynı şekilde sigorta ekspertiz hizmetlerinde kullanılmak üzere satın alınan binek otomobil nedeniyle ödenen KDV'nin indirimi, Kanun'un 30/b maddesine göre mümkün değildir²⁶³.

Bu yasak bütün KDV mükellefleri için geçerli bir durumdur. Mesela binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi ile iştigal etmeyen mükelleflerin serbest meslek faaliyetinde kullanmak üzere iktisap ettiği binek otomobiline ilişkin olarak yüklendiği katma değer vergisini indirim konusu yapmaları mümkün değildir²⁶⁴.

Bu düzenlemenin amacı, özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketimin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesidir. Diğer bir ifadeyle özel kullanıma konu olan binek otomobillerine ait katma değer vergisi yükünün işletme sahipleri tarafından işletmeye kaydırılarak telafi edilmesinin önlenmesidir, Ancak, faaliyetleri esas olarak binek otomobillerin ticari amaçlar işletilmesi olan işletmelerde bu hüküm verginin tarafsızlık ilkesine uygun düşmemektedir. Bu husus göz önüne alınarak sözü edilen 30/b maddesinde yapılan değişiklikle, faaliyetleri binek otomobillerinin ticari amaçla işletilmesine dayanan mükelleflerin, bu şekilde işlettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim imkanı getirilmiştir.

İşletmeye ait olma kavramı, işletmenin aktifine kayıtlı ve envanterine dahil olmayı ifade eder. Bent hükmünde söz konusu olan “işletmeye ait binek otomobili”nden işletmenin aktifine kayıtlı veya envanterine dahil olan ve yalnızca insan taşımaya elverişli motorlu araçları anlamak gerekir. Bu araçlar, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğindedirler²⁶⁵.

Binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesinden

²⁶³ Kızılot, s.1562.

²⁶⁴ M.B.'nin 14.05.2007 tarih, B.07.0.GEL.0.54/5429-806-43120 sayılı muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1314).

²⁶⁵ Kızılot, s.1552.

kastedilen husus ise, binek otomobilin fiilen iktisadi işletme oluşturmastır. Örneğin, binek otomobil kiralama işletmeleri (rent a car), sürücü kursları ve taksi işletmeciliğinde (basit usulde vergilendirilenler hariç) kullanılmak üzere satın alınan binek otomobiller bu kapsamdadır. Örneğin, sürücü kursu işletmeciliği ile uğraşan bir mükellefin, sürücü adaylarının eğitiminde kullandığı binek otomobilinin KDV'sini indirim konusu yapması mümkün iken, işletme ihtiyaçları için iktisap ettiği binek otomobiller nedeniyle yüklendiği KDV'yi indirmesi söz konusu değildir.

1. KDV İndirimi Açısından “Binek Oto” Kavramı

Kanunlarda binek otomobili diye herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Öte yandan Karayolları Trafik Kanunu'nda, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda otomobil tanımına yer verilmiştir.

Karayolları Trafik Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan tanıma göre otomobil: Yapısı itibariyle, sürücüsünden başka en çok yedi oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıttır. Karayolları Trafik Yönetmeliğinde bu tanımın detaylarına girilmiş ve binek otomobiller sahip oldukları niteliklere göre sınıflandırılmış ve her tür binek otomobilin ayırıcı özellikleri ortaya konmuştur. Buna göre sedan, heçbek, steysin vagon, kupe, jip, üstü açılır kapanır/dönüştürülebilir otomobiller binek oto kapsamındadır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde tanımlar başlığı altında ; “Otomobil: Yapısı itibariyle, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan otomobil tanımı Karayolları Trafik Kanunu'nda yer alan tanıma paraleldir.

Öte yandan 27.07.2005 Tarih ve 25888 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ile aşağıdaki taşıtlar da binek oto (Tarife pozisyonu 8703) olarak nitelendirilmiştir.

- 1+1 koltuklu, şöfor ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan

(En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar.

- 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar.

Dolayısıyla yukarıdaki özellikleri taşıyan “çok amaçlı araçlar” da (Transit, Vito, Strarex, Doblo, Kango, Partner, Combo, Belingo, Cady, Tourneo Connect vb.) binek oto olarak değerlendirilecektir.

Maliye Bakanlığı düzenlediği bir mukteza de Jeep ve benzeri arazi taşıtlarının binek otomobili sınıfında değerlendirildiğini belirtmektedir²⁶⁶. Çünkü bugüne kadar arazi aracı jip, 4x4 arazi aracı olarak bilinen "binek amaçlı taşıt"ların üretim ve kullanım amaçlarında bir değişiklik olmamıştır. Bu taşıtlar; binek otomobil kapsamında 87.03 pozisyonunda yer alan şoför dahil 9 veya daha az kişi kapasiteli, karayollarında kullanılan, yük ve yolcu taşıma amacı bulunmayan "binek amaçlı taşıt"lardır²⁶⁷.

Danıştay da verdiği kararda²⁶⁸ “4x4 Jeeplerin ve arazi taşıtlarının binek otomobili sayılacağına ve katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağına” hükmetmiştir.

2. Fabrika Çıkışı Kapalı Kasa Kamyonet Olarak İmal Edilen Motorlu Araçların Binek Otomobile Çevrilmesi Durumunda Yüklenilen KDV

Fabrika çıkışı kapalı kasa kamyonet olarak imal edilen motorlu araçlara (Fiat Doblo Cargo, Peugeot Partner, v.b.) koltuk ilavesinden sonra ruhsatının binek

²⁶⁶ M.B.’nın 22.06.1998 tarih, B.07.0.GEL.0.55.5528- 1575 / 23116 sayılı Muktezası.

²⁶⁷ M.B.’nın 30.01.2001 tarih, B.07.0.GEL.0.29/2977-320-159/5827 sayılı Muktezası.

²⁶⁸ Dn. 9. D.’nin 11.10.2006 tarih, E:2005/1618, K:2006/3798 sayılı kararı. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1316).

otomobil olarak değiştirilmesi halinde KDV indirimine ilişkin düzenleme 29.3.2004 tarih, KDV-10/2004-10 sayılı KDV sirkülerinde yapılmıştır.

Fabrika çıkışı kapalı kasa kamyonet olarak imal edilen motorlu araçlar, 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen “eşya taşımaya mahsus motorlu araçlar” kapsamına girmektedir. Bu araçların iktisabında yüklenilen KDV genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bu araçlara koltuk konulması ve binek otomobil olarak ruhsat değişikliği yapılması halinde Dünya Gümrük Örgütünün 1977 yılında yaptığı 19. dönem toplantısında aldığı karara ve buna dayalı olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 12.03.1998 tarih ve 1998/9 sayılı genelgesi çerçevesinde araçların değişiklikten sonra sahip olduğu yük ve yolcu kapasitelerinin karşılaştırması yapılacaktır. Bu karşılaştırmada kişi başına 70 kg’lık ağırlık esas alınacaktır. Buna göre aracın değişiklikten sonra şoför hariç 4 kişilik yolcu koltuğu bulunması halinde yolcu taşıma kapasitesi (5x70 kg) = 350 kg olarak kabul edilecektir. Değişiklikten sonra araç için öngörülen yük taşıma kapasitesinin 350 kg’dan fazla olması halinde taşıt 87.04 tarife pozisyonu kapsamındaki “eşya taşımaya mahsus motorlu araçlar” olarak mütalaa edilecek ve aracın iktisabında yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Yolcu kapasitesi yük kapasitesinden fazla olan taşıtlar ise 87.03 tarife pozisyonundaki “binek otomobil” kapsamında değerlendirilecek ve bunların iktisabında yüklenilen vergi indirim konusu yapılamayacaktır.

Bu durumda, taşıtların koltuk ilavesinden sonra ruhsatının da binek otomobili olarak değiştirilmesi halinde indirilen katma değer vergisinin, değişikliğin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinin 30. satırına eklenerek beyan edilmesi gerekmektedir. İndirim hesaplarından bu şekilde çıkarılan ve beyan edilen katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespiti bakımından gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirileceği tabiidir.

3. Binek Otomobilleriyle İlgili Yakıt, Tamir, Bakım vb. Giderlere İlişkin KDV’nin Durumu

KDV Kanunu’nda işletmenin aktifine kayıtlı binek otomobillerinin, yakıt, tamir, bakım vb. giderlerine ait katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusunda, bir düzenleme yapılmamıştır. Kanundaki hüküm, binek

otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirilmeyeceğine ilişkindir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/5. maddesinde kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı, 57/5. maddesinde zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderlerinin zirai kazançtan düşüleceği, 68/5. maddesinde de kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu hallerde yüklenilen KDV genel rejim uyarınca indirim konusu yapılmalıdır.

4. Binek Otomobillerinin Kiralanması Durumunda Ödenen KDV'nin Durumu

Binek otomobilleri,

- Oto kiralama şirketleri dahil vergi mükelleflerinden,
- Finansal kiralama şirketlerinden,
- Özel şahıslardan,

olmak üzere, üç şekilde kiralanabilmektedir.

Her üç kiralama yöntemi de katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Kiralanan binek otomobil bir işletmenin aktifinde kayıtlı olup, bildiğimiz kiralama yoluyla kiralanması halinde kiralayan tarafından fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu kapsamda ödenen faturada yer alan KDV yukarıda da bahsettiğimiz genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Binek otomobillerinin finansal kiralama yoluyla kiralanması halinde ödenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Finansal kiralama işleminin yurt içinden veya yurt dışından yapılmış olması fark etmemektedir.

Öte yandan kiralanan binek otomobilinin bir işletmenin aktifine kayıtlı olmaması ve vergi mükellef olmayan bir kimseden kiralanması halinde ise söz konusu kiralama işlemi KDV Kanununun 1/d. maddesi uyarınca KDV'ye tabi olduğundan ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁶⁹ uyarınca kiracı işletmede

²⁶⁹ 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerektiğinden ödenen bu KDV de sorumlu sıfatıyla ödenen KDV de olduğu gibi indirim konusu yapılması gerekmektedir.

5. Binek Otomobillerinde Değer Artırıcı Giderlere İlişkin KDV İndirimi

Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesi hükmüne göre; "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir." Örneğin bir binek otomobilinin motorunun değiştirilmesi binek otomobilinin değerini artırıcı giderdir ve maliyet bedeline eklenip amortisman konusu yapılması gerekir.

Gayrimenkuller için yapılan giderler hem tamir hem de 'maliyet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellefler bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı gibi, değer artırıcı giderler, vergi hukuku bakımından ilk iktisap gibi değerlendirilmek durumundadır. Binek otomobilleri için ilk iktisapta ödenen katma değer vergisinin indirilmesi kabul edilmeyince, binek otomobillerine ait ve Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde belirtilen nitelikte bulunan değer artırıcı giderlerin katma değer vergisinin indirilmesinin de mümkün olmaması gerekir²⁷⁰. Örneğin iktisabında mevcut olmadığı halde binek otomobiline sonradan klima monte edilmesi aynı şekilde benzinle çalışan binek otomobiline daha sonra LPG veya Doğalgaz Dönüşüm sistemi montajının yapılması durumlarında olduğu gibi, bu tür giderler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikada gösterilen KDV'nin indirim imkanı bulunmamaktadır.

6. Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerinin Kiralanması veya Çeşitli Şekilde İşletilmesi Olanların Bu Amaçla Kullandıkları Binek Otomobillerine İlişkin KDV İndirimi

KDV Kanunu'nun 30/b maddesinde faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışı dolayısıyla ödenmiş olan katma değer

²⁷⁰ Duman, s.178.

vergisinin indirileceği hükmü getirilmiştir. 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde de açıklanmış olduğu üzere, bu imkan sadece faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine içindir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesinden maksat ise binek otomobilinin bir iktisadi işletme oluşturmastır. Bu anlamda;

- Sürücü kurslarında sürücü adaylarının eğitiminde kullanılan binek otomobiline ait KDV,
- Rent a car olarak bilinen ve oto kiralama faaliyetiyle uğraşan işletmelerin müşterilerine kiraladıkları binek otomobillerine ait KDV,
- İnsan ve yük taşımacılığı yapan ticari taksi işletmelerinde bu amaçla kullanılan binek otomobillerine ait KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bunların dışında kalan binek otomobillerin KDV'si indirim konusu yapılmayacaktır.

Örneğin test sürüşü olarak kullanılan binek otomobiline ait katma değer vergilerinin indirimi genel hükümlere göre mümkün olmayacaktır. Çünkü test aracı olarak kullanılan binek otomobillerin ticari araç olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi, otomobil satışıyla uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. Test araçlarının işletmede yüklendikleri fonksiyon, işletmeye ait diğer binek otomobillerinin yüklendikleri fonksiyondan farklı değildir²⁷¹. Nitekim, Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada²⁷²; test aracı olarak kullanılacağı bilinen aracın ticari araç olarak kabulü mümkün olmadığından yüklenilen KDV'nin indirimi söz konusu değildir.” Denilmiştir.

Danıştay verdiği bir kararda²⁷³; araba kiralama faaliyeti ile mükellefin aktifinde bulunan iki adet aracı oto kiralama faaliyetinde kullanmaması halinde bu otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına hükmetmiştir.

²⁷¹ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.295.

²⁷² M.B.'nin, 07.04.2000 tarih ve 16012 sayılı Muktezası

²⁷³ 26.09.2006 tarih, E:2005/679 K:2006/3400 sayılı kararı. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1318).

C. ZAYİ OLAN MALLARA İLİŞKİN YÜKLENEN KDV

KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde (5228 sayılı Kanunun 17. Maddesiyle değiştirilen ve 01.12.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bent) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlamıştır. Bu hüküm esas itibariyle vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayi olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemek amacına yönelik bulunmakta, bunun yanı sıra KDV'nin genel esprisi itibariyle her kademede yaratılan katma değeri mutlak vergilendirmeyi hedef tutmaktadır. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi ile zayi edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamaktadır²⁷⁴.

Bir vergi sisteminde alışlarla ilgili verginin indirilmesi bu malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, diğer bir ifade ile mala eklenen değer vergilendirilmiş olacağı düşüncesine dayanır. Zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olamayacağından, bunlara ait vergilerin indirilmesi sistemin mantığına ters düşecektir²⁷⁵.

1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır: “Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.”

Aslında KDV Kanunu yürürlüğe girdiğinde her ne sebeple olursa olsun zayi olan malların KDV'sinin indirim konusu yapılması yasaklamıştır. Ancak uygulamada deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olan mallara ait KDV'nin

²⁷⁴ Kızılot, s.1566.

²⁷⁵ Türk vergi kanunları gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988, s.336

indirimine müsaade edilmiştir. Bunun üzerine 4503 Sayılı Kanununla Deprem ve sel felaketine maruz kalan mükelleflerin zayi olan mallarına ait yüklenilen katma değer vergilerinin indirilmesi konusunda Kanunda düzenleme yapılmak suretiyle uygulamaya açıklık getirilmektedir. 5228 Sayılı Kanununla maddede yapılan değişiklik ile de Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangınlar nedeniyle malları zayi olan mükelleflerde zayi olan malları için ödemiş oldukları katma değer vergilerini indirim konusu yapabilmeleri sağlanmıştır.

1. Zayi Olma Kavramı

Gerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nda gerekse de ilgili tebliğlerde zayi olma kavramı tanımlanmamıştır.

Yasa koyucunun zayi olma kavramını tanımlamamış olmasının sebebi, her ne sebeple olursa olsun vergi emniyetini sağlamak ve malların zayi olduğu ileri sürülerek meydana gelecek vergi kaybının önlenmek olabilir²⁷⁶.

Sözlük anlamında zayi kavramı; yitmiş, kaybolmuş, yitik, kayıp, yok olmuş, elden çıkmış, işe yaramayan, yararsız, boş anlamlarını taşımaktadır. Bu tanımlarda bir cismin fiziksel olarak ilk hali itibarıyla yok olması ya da fiziksel olarak işe yararlı halden çıkması ifade edilmektedir²⁷⁷.

Kanun gerekçesinde ve ilgili Tebliğinde zayi olan malın satışının mümkün olmadığından ve herhangi bir değer arz etmediğinden yola çıkılmaktadır. Bu bağlamda malların zayi olması aşağıdaki şekillerde ortaya çıkabilir²⁷⁸:

- Yangın, deprem, sel ve doğal afetler neticesinde,
- Çalınma, kaybolma ve benzeri nedenler nedeniyle,
- Kaza, dikkatsizlik, gerekli özeni göstermeme durumlarında,
- Vergiden kaçınmak için irade dahilinde.

2. Değeri Düşen ve Zayi Olan Mallar Arasındaki Fark

Vergi mevzuatımızda zayi olma ile ilgili kapsamlı bir düzenlemenin bulun-

²⁷⁶ Budak, Yılmaz, “Zayi Olan veya Hasara Uğrayan Mallarda KDV İndirimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat, 1995, Sayı: 162, s. 51.

²⁷⁷ Budak, a.g.m. s. 51.

²⁷⁸ Kurt, Mehmet Emek, “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat, 2008, Sayı: 318, s. 101.

maması konuyu zorlaştırmaktadır. VUK'ta bir ölçüde düzenlenen “değeri düşen mal” ve “fire” kavramları, zayi olan mal kavramı ile zaman zaman karıştırılmaktadır.

VUK'un “ Kıymeti Düşen Mallar” başlıklı 278'inci maddesinde Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtianın emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Burada açıklanan açıklanan “kıymeti düşen emtia” kavramı, KDVK'nın 30/c maddesinde bahsedilen “zayi olma” kavramını kapsar nitelikte fakat daha geniştir. Ancak zayi olma kavramı da cismin fiziken yok olması anlamında dar çerçevede değerlendirilmemeli; cismin işe yaramayan, yararsız, ekonomik sirkülasyonunu kaybetmiş hallerini de kapsayacak şekilde geniş anlamda değerlendirilmelidir. Bu bağlamda mal fiziki olarak tamamen yok olmamakla birlikte çeşitli nedenlerle değer kaybına uğrayabilir. Vergi kanunları bakımından zayi olma kavramına sözlük anlamıyla değil, iktisadi değer açısından bakılması gerekir. Bir malın ekonomik değerinin olmaması (sıfır olması), ekonomik bakımdan zayi değildir ve değer kaybı tamdır²⁷⁹. Bu nedenle zayi olmayı, malın tamamen ve fiziken yok olması veya malın tabi olmayan dış etmenlerden (su basması, deprem, sel felaketi, yanma vb.) dolayı fiziken zarar görmesi nedeniyle değerini tamamen kaybetmesi olarak anlamak gerekir.

Diğer taraftan bir malın değerinin sıfır olması (zayi olma) ile değerinin sıfır olmayacak kadar düşmesi (kısmen zayi olma) arasında nitelik açısından hiçbir fark olmasa da nicelik anlamda bir fark vardır. Malın değerinin olduğu kısmen zayi olma durumlarında, malın ortada olduğu ve değeri çok düşük bile olsa ekonomik sirkülasyonunu kaybetmediği, hala tedavül zincirinin devam ettiği ortadadır. Zira KDVK'nın 30/c maddesi iyi niyetli mükellefleri, emtia %99 bile değer kaybetse, korumayı amaçlayan bir vergi güvenlik müessesesidir. Dolayısıyla kısmen zayi olma durumu olarak ifade ettiğimiz değer düşüklüğü hallerinde, değer düşüklüğüne isabet eden kısma ilişkin KDV'nin de vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilecektir²⁸⁰.

İşletmelerde meydana gelen aynı nitelikteki olayların aynı şekilde işleme tabi

²⁷⁹ Budak, s.51.

²⁸⁰ Arabacı, Mehmet; Değeri Düşen Emtia Ve Zayi Olan Emtia Kavramları, Değerlemesi, KDV Karşısındaki Durumu Ve Muhasebe Kayıtları, **Vergi Dünyası**, S:293, ocak, 2006, s.96.

tutulmaları tutarlılık açısından da önemlidir. Tamamen zayi olan mallarda değer artırılamayacağından bu mallara ilişkin verginin indirilmesi mümkün değildir. Kısmen zayi olan malların da değeri artırılamamakta ancak belli bir değeri bulunmaktadır. Bu da kısmen zayi olan malın hala ekonomik sirkülasyonunun olduğunun, tedavül zincirinin kopmadığının işaretidir²⁸¹. Bu nedenle tamamen zayi olan mallara ait KDV indirim konusu yapılamazken, kısmen zayi olan veya değer düşüklüğüne uğrayan mallara ait KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Vergi İdaresince de değeri düşen mal zayi olma kapsamında mütalaa edilmemektedir.

Ayrıca alım-satım veya üretime bağlı olarak ortaya çıkan normal fireler zayi olma kavramının dışındadır. Çünkü Zayi olma fireden farklı olarak, malın sahibinin iradesi dışında elinden çıkmış olmasını ifade eder. Fire konusunda da VUK'ta açık bir tanım bulunmamaktadır. Vergi idaresince fire; bir malın imalat sürecince veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı, işletmenin üretim süreci, kullandığı teknoloji gibi unsurlar esas alınarak miktarı dönem sonunda kaydı olarak belirlenebilen bir üretim kaybı olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma uygun olarak ortaya çıkan, sektörün özelliğine ve ticari teamüllere uygun normal miktardaki fireler zayi olan mal kapsamında mütalaa edilmez. Firelere isabet eden vergilerin indirimi mümkündür². Örneğin pamuk alıp iplik imal eden bir işletmede, pamuğun iplik haline gelmesi aşamasında belli oranda fireler meydana gelecektir. Alış sırasında yüklenilen verginin bir kısmının bu firelere isabet ettiği gerekçesiyle indirim mekanizmasının dışında bırakılması söz konusu değildir. Doğal olarak da imal edilen ipliğin satış fiyatı üretiminde meydana gelen fireleri kapsayacak şekilde tespit edilmektedir²⁸². Ancak olağan üstü fire ticari icaplar dahilinde değerlendirilemeyeceğinden, normal fireleri aşan kayıplara ait KDV'nin de indirim konusu yapılmaması gerekir.

3. Deprem, Sel Felaketi ve Maliye Bakanlığınca Mücbir Sebep İlan Edilen Yerlerde Zayi Olan Mala Ait KDV'nin İndirimi

KDVK.'nın 30/c bendi hükmünde de anlaşılabacağı üzere zayi olmanın;

²⁸¹ Arabacı, s.96.

²⁸² Kurt, Mehmet Emek, “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi”, **Vergi Dünyası**, S:318, Şubat, 2008, s.101.

- Deprem
- Sel felaketi,
- Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerde meydana gelen

yangın sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifadeyle bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, henüz indirilmemiş olan katma değer vergileri ise takip eden dönemlerde indirilebilecektir.

Yangın nedeniyle zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için zayi olan yer için Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan etmesi gerekmektedir. Mücbir sebep ilan edilmeyen yerlerde çıkan yangın sonu zayi olan mallar için takdir komisyonunca emsal bedel tespiti yapılsa bile bu mallar için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz. Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilebilmesi içinse yangınını belli bir bölgeyi, ili, ilçeyi veya mükellef grubunu ilgilendiren genel nitelikte olması gerekmektedir. Münferit olaylar için mücbir sebep ilan edilmesi söz konusu değildir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada²⁸³ da “depo olarak kullanılmak olan yerde münferit olarak ortaya çıkan yangın nedeniyle zayi olan mallara ait KDV'nin bu anlayış paralelinde indirim konusu yapılamayacağını bildirmiştir.

Aynı şekilde başka bir muktezada²⁸⁴ da münferiden çıkan yangın sonu marketin yanması dolayısıyla zayi olan mallara ait KDV'nin indirin konusu yapılamayacağı bildirilmiştir.

Yasada açık hüküm olmamakla birlikte zirai ürünlerin deprem sel felaketi ve yangınla birlikte, yer kayması, kuraklık, don, kırağı, muzır hayvan ve haşarat istilası gibi nedenlerle de zayi olması durumunda bu malların alımında ödenen KDV'nin indiriminde sakınca olmadığı kanaatindeyiz. Ancak bu durumun (olayın ve etkilenenin) İdarece tespiti edilmesi gerektiği tabiidir.

²⁸³ M.B.'nin 22.03.2005 tarih, B.07.0.GEL.55/5530-92/13128 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1322).

²⁸⁴ M.B.'nin 08.03.2005 tarih, B.07.0.GEL.0.53/5330-102-11092 sayılı muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1324).

4. Zayi Olan Malların Değerlemesi

İşletmenin aktifinde kayıtlı bir malın zayi olması işletme bakımından gider niteliği taşır. Mükellefin zayi olan bu malı gider yazabilmesi için ise Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde yer alan nedenlerin bulunması ve zayi olmanın Takdir Komisyonunca takdir edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda Takdir Komisyonunca zayi olan malların emsal bedellerinin "0" (sıfır) olarak belirlenmesi halinde, o malların tamamen zayi olduğu kabul edilir.

Öte yandan malın çalınması, kaybolması, kaza, dikkatsizlik, gerekli özeni göstermeme vb. nedenlerle zayi olmada ise Takdir Komisyonunca emsal bedel tespiti söz konusu değildir.

Ayrıca zayi olan mal tamamen yok olduğunda, bu malın bedeli "0" (sıfır)'dır. Dolayısıyla tamamen zayi olarak yok olan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'de indirim konusu yapılamayacaktır²⁸⁵.

5. Kıymeti Düşen Mallara Ait KDV'nin İndirimi

Yukarıda da bulunan açıklandığı üzere kıymeti düşen mallar zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmemektedir. Çünkü böyle bir durumda mallar hurdaya ve kısmen değer kaybetse de satışa konu edilebilmeleri hala mümkündür.

Maliye Bakanlığının da görüşü bu doğrultuda olup verdiği bir muktezada²⁸⁶ “... hasarlı olmaları nedeniyle Komisyonunca hurda bedeli belirlenen ve bu değer üzerinden satışa konu edilebilen kıymeti düşen mallar “zayi olan mal” olarak değerlendirilemeyeceğinden söz konusu mallar için yüklenilen KDV'nin KDV Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerinde belirlenen şartlar dahilinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.” denilmiştir.

6. Fireler

Alım satım veya üretime bağlı olarak ortaya çıkacak normal fireler KDVK'nın 30/c maddesi hükmü dışındadır. Örneğin cam alıp ayna imal eden bir

²⁸⁵ Kızılot, s.1573.

²⁸⁶ M.B.'nin 18.06.2007 tarih, B.07.1.GİB.0.01.53/5330-120-54853 (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1266).

mükellefte, camların kesimi ve imalatın diğer safhalarında belli oranda fireler meydana gelmesi söz konusudur. Alış sırasında yüklenilen verginin bir kısmının bu firelere isabet ettiği gerekçesi ile indirim yasağı kapsamına alınması söz konusu olmaz. Üretilen malın satış fiyatı bu fireler dolayısı ile uğranılan kayıpları da karşılayacak şekilde daha yüksek olarak tespit edileceğinden bu bedel üzerinden borçlanılacak katma değer vergisi ile firelerin vergisi de telafi edilir. Maliye Bakanlığının 03.11.1997 tarih ve 46293 sayılı Muktezasında da “Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun kıymeti düşen mallarla ilgili 278. maddesinde tâbi afetler nedeniyle iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtiaların emsal bedeliyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, naylon poşetler hâlinde olan bir litrelik kaynak sularının taşınması sırasında meydana gelen normal zayıatın kayıtlara intikal için özel bir işleme ve kayda gerek bulunmamaktadır. Alış bedelleri tam olarak giriş kaydedilmek, buna mukabil satış hasılatı da zayi olan miktar kadar eksik yazılmak suretiyle meydana gelen zarar kendiliğinden kayıtlara intikal etmiş olacağından bu şekilde ortaya çıkan normal ölçülerdeki zayıat için Vergi Usul Kanunu’ndaki "zayi olan emtia" ile ilgili prosedürün uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde "normal ölçülerde" zayıata uğrayan poşet su ve meşrubat şişelerinin iktisabında ödenen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." görüşünü bildirilmiştir.

7. Son Kullanma Tarihi Geçen ve İmha Edilen Mallarda KDV İndirimi

Kullanım süresi dolduğu için imha edilen mallara ait yüklenilen katma değer vergisinin zayi olan mallar kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapıp yapılamayacağı uygulamada tereddütlere neden olan konulardan biridir.

Bilindiği üzere özellikle raf kısa olan gıda maddeleri ve ilaçlarda bu durumla sıkça karşı karşıya kalınmakta ve söz konusu mallar imha edilmektedir.

“İmha” sözcüğünün, vergilendirmeye esas olan “teslim”den çok farklı bir olguyu ifade ettiği açıktır. Diğer yandan, “zayi olma” kavramıyla da doğrudan ilgisi yoktur. İmha işleminde, firmanın malvarlığı içerisinde bulunan vergili bir malın mükellefin iradesinin dışında satışa sunulabilme özelliğini ve parasal değerini

kaybetmesi nedeniyle, elden çıkarılması söz konusudur. Çünkü, mal herhangi bir sebeple, zarar görmüştür veya zararlı niteliktedir ve eşyanın ortadan kaldırılması, yok edilmesi zorunluluğu doğmuştur.

Zayi sözcüğü de, kişilerin rızaları olmaksızın malların elden çıkması nedeniyle zarara uğramalarını ifade etmekle birlikte; kayıp, yitik, yok olmuş, zarar, ziyan, anlamında kullanılmaktadır.

Mali idare, imhayı vergi indirimini ortadan kaldıran işlem olarak görmemiştir.

Konuya ilişkin idari görüş şöyledir:

“İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden, kullanım süresi dolduğu için imha edilen ilaçlara ait yüklenilen katma değer vergisinin zayi olan mallar kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/c maddesinde, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak, kullanım süresi geçmesi nedeniyle bir komisyon nezaretinde imha edilen ilaçların, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen söz konusu ilaçların alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği tabiidir²⁸⁷.

Bakanlık verdiği bir başka bir muktezada²⁸⁸ da “kullanım süresinin dolması sebebiyle veya çeşitli sebeplerden dolayı kullanılması ve satılması mümkün olmadığından takdir komisyonu nezaretinde imha edilen mallar zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla imha edilen söz konusu malların alış faturasında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Yine diğer bir muktezaya²⁸⁹ göre de; Komisyon kararınca fiziken var olduğu saptanan ve değer (0) sıfır olarak belirlenen malların çürüme, bozulma, ve kullanım süresinin geçmesi gibi sebeplerle takdir komisyonu gözetiminde imha edilmesi

²⁸⁷ M.B.’nin 08.03.2005 tarih, B.07.0.GEL.0.5315201-134/4013 sayılı muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s.1471).

²⁸⁸ M.B.’nin 08.03.2005 tarih, B.07.0.GEL.0.53/5330-102-11092 sayılı muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1324).

²⁸⁹ M.B.’nin 19.11.2004 tarih, B.07.0.GEL.0.055/5330-88-0540409 sayılı muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.7, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005,

durumunda bu mallar zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmemektedir. Buna göre imha edilen söz konusu malların alımı sırasında yüklenilen ve alış faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Söze konu açıklamalar; imha edilen malla ilgili geçmişte ödenen ve mahsup işlemine konu olan KDV'yle ilgili herhangi bir düzeltmeye gerek duyulmadığının açıkça ifadesidir.

8. Moda veya Mevsimlerdeki Değişmeye Bağlı Değer Kayıpları

Zayi olan malların katma değer vergisinin indirim yasağı kapsamına alınması, mevsimlik ve modadaki değişmelere bağlı değer kayıplarının zayi olma sayılıp sayılmayacağı hususunda tereddüte neden olmuştur. KDVK'da bu hususta herhangi bir belirleme yapılmamıştır. VUK'un 278. maddesinde ise doğal afetler ile fiziksel veya kimyasal nedenlerle oluşan değer kayıpları için düzenleme yapıldığını görüyoruz. Bir başka ifade ile vergi hukukumuz modaya bağlı veya mevsimlik değer kayıplarını zayi olma olarak değerlendirmemektedir. Ayrıca katma değer vergisi sistemlerinde bu konudaki genel anlayış, mevsimlik veya modaya bağlı değer kayıplarında indirimin kısıtlanmaması gerektiğidir. Zira, bu tür mallarda, sonradan bir kısmının değerini kısmen veya tamamen kaybedeceği daha başlangıçta öngörüldüğü için, satış fiyatları yüksek belirlenir. Bu nedenle değer kaybından önceki yüksek fiyatlar üzerinden alınan vergi ile, ilerde değerini kaybedecek kısmın vergisi de telafi edilir.

Dolayısıyla modaya bağlı değer kayıplarının zayi olma kavramı içinde değerlendirilmemesi gerekir. Modaya bağlı olarak mallar kısmen değer yitirmişlerdir. Daha önce belirlenen fiyatların altında her zaman satılması mümkündür. Dolayısıyla modaya bağlı ürünlerde mallar kısmen değerini yitirdiğinden bu mallara ait yüklenilen KDV'nin indirim mümkündür²⁹⁰.

s.1558).

²⁹⁰ Değer, s.824.

9. Malın Kaybolması Hailinde KDV İndirimi

Malın kaybolması da zayi olma kapsamına girmektedir. Aksi bir düşünce Kanun amacı ve vergi hukukuyla bağdaşmayacaktır. Çünkü malın satılmış, veya işletme sahip veya ortaklarınca çekilmiş olduğu fakat belge ve kayda ilişkin işlemlerin yapılmadığı durumlarda, bu husus mükelleflerce kaybolmayla izah edildiğinde kayıt dışı hasılat vergilenemeyeceği gibi, mükellef vergi indiriminden de yararlanmış olacaktır. Maliye Bakanlığı 20.08.1993 tarih ve B.07.0.GEL0.80/24-129 sayılı Muktezasında²⁹¹ "Ofisinize ait madenî yağlar kaybolma nedeniyle zayi olduğundan, bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması Kanunun 30/c maddesine göre mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla kaybolan madenî yağlar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılmış olması hâlinde, indirilen vergilerin "zayi olma" fiilinin meydana geldiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde beyan edilerek, hesaplanan KDV'ne ilave edilmesi yüklenilen vergilerin henüz indirilmemiş olması hâlinde ise, bu vergilerin "indirilecek katma değer vergisi" hesabından çıkarılması gerekmektedir." görüşünü bildirilmiştir.

D. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER İÇİN YÜKLENİLEN KDV

KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmeyecektir. Madde hükmünün amacı, esas itibariyle işle veya işletmeyle ilgisi bulunmayan dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen KDV'lerin işletmede oluşan KDV'lerden indirilmemesidir. Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladığı KDV'den indirim konusu yapılamayacak, tüketici durumunda bulunan işletme veya

²⁹¹ M.B.'nin 20.08.1993 tarih ve B.07.0.GEL0.80/24-129 sayılı Muktezası.

işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

Örneğin, A limited şirketinin ortağı Ergül SÜER, ailesiyle birlikte 15 günlük bir tatile gitmiş ve bu tatilde yaptığı 20.000+ 3.600 YTL KDV' den oluşan harcamayı şirkete fatura ettirmiş olsun. Böyle bir harcama şirkete fatura edilmiş olsa da şirketin faaliyetiyle ilgili olmadığı açıktır. Bu yüzden şirkete gider yazılmaması gerekir. Ödeme şirket tarafından yapılmış ve gider yazılmış olsa bile, bu gider ve KDV'sinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir²⁹².

Ticari kazançlarda indirimi kabul edilmeyen giderler GVK'nın 41. maddesinde, zirai kazançlarda indirimi kabul edilmeyen giderler 58. maddede, serbest meslek kazancında indimi kabul edilmeyen giderler ise 68/10. maddede düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi mükelleflerinde ise ayrıca indirimi yasaklanan giderler KVK'nın 11. maddesinde düzenlenmiştir. İndirimi yasaklanan giderler genel olarak KDV'ye tabi olmayan giderlerdir.

Bununla birlikte Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla indirilemeyecek KDV'yi şu şekilde özetleyebiliriz.

- Hırsızlık sonucu ortaya çıkan kayıplar ticari hayatın sürdürülmesi ile ilgili değildir. Meydana gelen kayıplar tamamen sermayede meydana gelen kayıp olarak işletme ortakları yahut yöneticileri tarafından üstlenilmelidir. Dolayısıyla hırsızlık sonucu uğranılan kayıpların dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması söz konusu değildir. Aynı şekilde çalınan kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergileri de KDVK'nın 30'uncu maddesinin d bendi uyarınca indirilemez. İndirimi mümkün olmayan vergilerin dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Anılan tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle çalınan mallar zayi olmuş mal olarak dikkate alınmayacağından, bunlara ilişkin yüklenilen vergilerin indirimini yasaklayan hüküm KDVK'nın 30'uncu maddesinin (c) bendinde değil de, (d) bendindedir²⁹³.

Maliye Bakanlığı da verdiği bir mukteza'da²⁹⁴ “Çalınan mallara ait yüklenilen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden

²⁹² Ergün, Halil, Batı YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş., [http://www.batiymm.com.tr/ 5/2007/07-40.html](http://www.batiymm.com.tr/5/2007/07-40.html), (Erişim:25.25.2008)

²⁹³ Kurt, s.103.

²⁹⁴ 09.02.2005 tarih, B.07.0.GEL.0.55/5530-91/6279 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1328).

indirilemeyecek, bu mallara ait önceki dönemlerde indirim hesaplarına alınan katma değer vergisi bulunması durumunda ise söz konusu vergilerin indirim hesaplarından çıkartılarak son dönem beyannamesinde ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecektir.” Şeklinde görüş bildirmiştir.

- Gelir Vergisi Kanunu’nun 41’inci maddesinin 1 no.lu bendinde, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden ayrı olarak çektikleri değerlerin kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu hüküm altına alınmıştır. İşletmeden bu şekilde çekilen kıymetler, KDVK’nın 3’üncü maddesi uyarınca teslim sayılan hal olarak kabul edildiği için, teslim konu işletmeden çekilen kıymetler için KDV hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla ilgili kıymetlerin alımında yüklenilen vergiler indirim olarak dikkate alınmalı, herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamalıdır²⁹⁵.

- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderlere ait KDV,

- Teşebbüs sahibinin veya kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen yüksek bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alımı dolayısıyla ödenen KDV,

- İşin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip olmayan veya işle ilgili olmakla birlikte seyahat maksadının gerektirdiği süreyi aşan seyahat ve ikamet giderleri dolayısıyla ödenen KDV,

- Ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmayan temsil ve ağırlama giderleri,

- Genel kurula katılan ortaklara ait konaklama giderlerine ait KDV,
- Ölen ortak için gazetelere verilen baş sağlığı ilan giderlerine ait KDV,

- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerine ait KDV,

- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sine ait KDV (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.)

²⁹⁵ Kurt, s.103.

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançta hesaplanan KDV alıcı tarafından kar payı olarak kabul edildiğinden bu kar payında ödenen KDV indirim konusu yapılamaz.

- Gelir elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile alakalı olmayan ve gelirin harcanmasına yönelik giderler dolayısıyla yüklenilen KDV.

E. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİMİ KISITLAYAN DİĞER DÜZENLEMELER

KDV Kanunu'nun 29/4. maddesi; Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde²⁹⁶ ve 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde²⁹⁷, bazı mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimini kısmen kısıtlamıştır.

Ayrıca Bakanlar Kurulu indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye yetkilidir (KDV. md.36). Ancak bu güne kadar bu yetki dahilinde herhangi bir düzenleme yapılmış değildir.

1. Promosyon Ürünü Olarak Verilen Mal Teslimlerine Ait Yükleneilen KDV

Maliye Bakanlığı 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde²⁹⁸ bu konuyla ilgili olarak şu açıklamalarda bulunmuştur.

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de katma

²⁹⁶ 25.12.1995 tarih, 22504 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

²⁹⁷ 04/01/2008 tarih, 26746 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

değer vergisine konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Bu durum, katma değer vergisi sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiş bulunmaktadır.

Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının;

- Satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması,

- Satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı

²⁹⁸ 25.12.1995 tarih, 22504 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması, uygun görölmüştür.

Her iki durumda da, promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle “indirilecek katma değer vergisi” hesabına alınacaktır. Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak katma değer vergisi açısından bir önem taşımamaktadır.

Promosyon ürününün tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

- Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle “indirilecek katma değer vergisi” hesabına alınmış olan katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, “indirilecek katma değer vergisi” hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilecektir.

- Promosyon, ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de, daha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde “indirilecek katma değer vergisi” olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşölmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin 47. satırına dahil edilerek beyan edilecek ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınacaktır.

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

$$\text{Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı} \times \frac{\text{Satışı yapılan malın tabi olduğu oran}}{\text{Promosyon ürününün tabi olduğu oran}}$$

formülü ile hesaplanacak, artan kısım gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, promosyon ürünü olarak verilen malların alışı sırasında yapılan diğer giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı tabidir.

Örnek 1 : (A) gazetecilik firması; periyodik dönemler halinde veya her gün gazetenin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetenin satışını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bu dergi, işletmede yaratılan katma değer bir unsuru niteliğinde olduğundan tesliminde ayrıca katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Gazete ve derginin teslimi aynı oranda katma değer vergisine tabi olduğundan, dergi için yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 2: Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg. deterjan alan müşterisine, ayrıca bir bedel almaksızın 1 kg. daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemiştir. Deterjanların toplam bedeli 1 Milyon liradır. Bu işlemde satışı yapılan mal 4 kg. değil 5 kg. deterjandır. Dolayısıyla, satışı yapılan malın teslim bedeli olan 1 Milyon lira üzerinden katma değer vergisi hesaplanması, yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Örnek 3: (A) gazetecilik işletmesi, okurlarına 300 kupon karşılığında çamaşır makinası vereceğini taahhüt etmiş ve Aralık/2008 döneminde (B) firmasından 200.000 adet çamaşır makinası satın almıştır. Bu alış işlemi sırasında 4 Trilyon liralık mal bedeli için 920.000 TL tutarında katma değer vergisi yüklenilmiştir.

Gazete işletmesinin okurlarına vereceği çamaşır makinalarının bedelleri gelir ve kurumlar vergisi açısından pazarlama gideri olarak kabul edilebilecek ve ayrıca bir bedel alınmaması koşuluyla, bu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu işlemde satışı yapılan mal gazete olup teslimi % 1, promosyon ürünü olarak verilen çamaşır makinası ise % 18 oranında katma değer vergisine tabi

bulunmaktadır. Gazete işletmesi, promosyon mallarının alımı için yüklendiği katma değer vergisinin tamamını öncelikle “indirilecek katma değer vergisi” hesabına alacaktır. Promosyon mallarının tümünün aynı dönemde müşterilere verilmesi halinde, işletmenin çamaşır makinaları için yüklendiği katma değer vergisinden, sadece ana malın tabi olduğu orana (% 1) isabet eden kısmı indirim hesaplarında kalacak, artan kısım gider hesaplarına alınacaktır. Yukarıdaki formül çerçevesinde indirim konusu yapılacak katma değer vergisi;

$920.000 \text{ TL.} \times (1 : 18) = 51.111 \text{ TL.}$ olarak hesaplanacaktır.

$(920.000 - 50.111 =) 868.889 \text{ TL.}$ ise gider olarak dikkate alınabilecek katma değer vergisi olacaktır.

Örnek 4: Yukarıdaki örnekte bahsi geçen çamaşır makinalarının 100.000 adedinin Aralık/2008 döneminde, kalan 100.000 adedinin de Ocak/2009 döneminde müşterilere dağıtıldığı varsayıldığında ise, yüklenilen katma değer vergisinin tamamının öncelikle Aralık/2008 döneminde indirim hesaplarına alınacağı açıktır.

Yüklenilen katma değer vergisi tutarından aynı dönemde müşterilere verilen 100.000 adet çamaşır makinasına ait olan kısım bulunacaktır. Bu tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım indirim hesaplarında kalacak, artan kısım gider hesaplarına alınacaktır. Dolayısıyla Aralık/2008 dönemine ait beyannamede indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Çamaşır makinaları için yüklenilen ve satın alındığı tarihte “indirilecek katma değer vergisi” hesabına alınan tutar: 920.000 TL.

Yüklenilen katma değer vergisi tutarından satın alındığı dönemde müşterilere dağıtılan çamaşır makinalarına ait kısım: 460.000 TL.

Satın alındığı dönemde müşterilere dağıtılan çamaşır makinaları için yüklenilen katma değer vergisinden, bu dönemde indirilebilecek katma değer vergisi: $460.000 \text{ TL.} \times (1 : 18) = 25.556 \text{ TL.}$

Satın alındığı dönemde dağıtımı yapılan çamaşır makinaları ile ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinden gider olarak yazılacak kısım ise ;

$(460.000 - 25.556 =) 434.444 \text{ TL.}$ olacaktır.

Satın alınan dönemde dağıtımı yapılamayan 100.000 adet çamaşır makinası için yüklenilen katma değer vergisinin tümü Aralık/2008 dönemine ait beyannamede

indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecektir. Buna göre bu dönem beyannamesinde indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecek tutar:

$$(460.000 + 25.556. =) 485.556 \text{ TL. olacaktır.}$$

Kalan 100.000 adet çamaşır makinasının Ocak/2009 döneminde müşterilere dağıtılması sırasında, bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinden indirilmesi gereken tutar, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde 25.556 TL. olarak hesaplanacaktır. Aralık/2008 dönemine ait beyannamede tümü indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilen 100.000 adet makinanın alımına ait katma değer vergisi tutarından bu miktarın düşülmesinden sonra kalan;

$$(460.000 - 25.556 =) 434.444 \text{ TL. olacaktır.}$$

Ocak/2009 dönemine ait beyannamenin 30. satırına dahil edilerek beyan edilmek suretiyle indirim hesabından çıkartılan bu miktar, gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 5: Tekstil ve ürünleri imalatçısı olan bir firma düzenlediği kampanya çerçevesinde bir adet takım elbise alan müşterisine ayrıca bir adet %18 KDV'ye tabi başka bir ürün vermektedir. Takım elbiselerin teslimi % 8 , diğer ürün ise %18 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu işlemde, firmanın diğer ürünün imalatı sırasında yüklendiği katma değer vergisi genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır. Ancak bu ürünün promosyon ürünü olarak teslim edildiği dönemde, daha önce indirim konusu yapılan katma değer vergisinden, ana malın tabi olduğu orana (% 8) isabet eden kısım indirim konusu yapılacak, kalan kısım gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Promosyon ürünü olarak verilecek ürünün imali nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi tutarının 20.000 TL olduğu ve imal edildiği dönemde promosyon olarak teslim edildiği varsayımına göre; $20.000 \text{ TL.} \times (8 : 18) = 8.888,89 \text{ TL.}$ indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecek ve arta kalan, $(20.000 - 8.888,89 =) 1.111,11 \text{ TL.}$ tutarındaki kısım indirim hesaplarından çıkarılarak gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Promosyon ürünün imal edildiği dönemde değil de, daha sonraki dönemlerde promosyon ürünü olarak teslim edilmesi halinde yüklenilen ve indirim konusu yapılan vergi, daha önceki açıklamalar çerçevesinde düzeltme işlemlerine tabi tutulacaktır.

2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde²⁹⁹ , geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenilen KDV tutarlarının, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Örneğin; konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutad olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı %8 olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Konaklama tesislerinin alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklere isabet eden kısmı üzerinden %18 KDV hesaplanacak ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilecektir.

Bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir. 2008 takvim yılına ait açılış kayıtlarında stokta bulunan alkollü içecekler ve bunlara ait olup yıl sonu itibariyle indirim yoluyla telafi edilememiş KDV tutarları bu yardımcı hesaplarda gösterilecektir. Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler 1/1/2008 tarihi itibariyle aynı kayıtları yapacaklardır.

- 1/1/2008 tarihinden itibaren satın alınan alkollü içeceklere ait KDV defterlerde "indirim KDV" olarak yer alacaktır.

- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir.

- İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak

²⁹⁹ 04/01.2008 tarih, 26746 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

F. İNDİRİLEMAYECEK KDV'NİN DURUMU

Vergi idaresi, Kanun'un 30. maddesi gereği indirilemeyecek olan KDV'nin, aynı Kanun'un 58. maddesine göre Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunları açısından safi kazancın tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı görüşündedir. Ancak, "işin mahiyeti"nden ne anlaşılması gerektiğine açıklık getirilmemiştir. İndirilemeyecek KDV'nin hangi durumlarda maliyete intikal ettirileceği, hangi durumlarda doğrudan gider yazılacağı konusunda bir karar verilebilmesi için, "işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı" ifadesinin açıklığa kavuşturulması gerekir.

Mal ve hizmet bedelinin Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunları gereğince, safi kazancın tespitinde doğrudan indirilecek gider olarak dikkate alınabildiği hallerde, indirilemeyecek KDV'nin de gider olarak yazılması, mal bedelinin doğrudan gider olarak değil, Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman tabi tutularak itfa edildiği ya da maliyete ilavesi zorunlu olduğu durumlarda ise, indirilemeyecek KDV'nin de maliyet unsuru olarak değerlendirilip mal bedeline dahil edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi ya da maliyet olarak kayıtlarda değerlendirilmesi şeklinde anlaşılması gerekir.

Aksi bir düşünce, vergi sistemimizin bütünlüğünü zedeleyebileceği gibi, sistemde yer alan vergi kanunları arasındaki paralel hükümleri ve oto kontrolü de etkileyebilecektir.

Ancak gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderlerin düzenlendiği VUK. md. 270'de maliyet bedeline satın alma bedelinden başka,

- Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin malın maliyetine dahil edilmesinin zorunlu olduğu,
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükme bağlanmış, indirimine imkan verilmeyen KDV'ye ilişkin bir düzenleme bulunmadığını da belirtmek isteriz.

G. İNDİRİLEMEYECEK KDV’NİN NE ŞEKİLDE DÜZELTİLECEĞİ

1. Zayi Olan Mala Ait KDV’nin Düzeltilmesi

Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallar için alımda yüklenilen KDV’ler emtia zayi olmadan önce indirim konusu yapılmışsa, bu durumda takdir komisyonu kararının mükellefe bildirildiği dönemde zayi olan mala ait KDV ile ilgili hesaplarda düzeltme yapılması gerekmektedir. Örneğin; fabrikada çıkan yangın sonucu yanan mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi mümkün olmayıp, indirimi mümkün olmayan bu verginin Takdir Komisyonu kararına istinaden gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir. Ancak takdir komisyonu kararına bağlanmadığı durumlarda düzeltilen KDV’nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca burada düzeltilmesi gereken KDV sadece mala ait KDV değil, bu mal alımıyla doğrudan ilgili KDV varsa bunların da düzeltilmesi gerekmektedir. Malın nakliyesi için yüklenilen KDV gibi.

Bu şekilde düzeltilen KDV’nin, Kanun’un 58. maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak çalınma, kaybolma, olağanüstü fire durumları zayi olma kapsamına girmediğinden, çalınan veya kaybolan malın KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün olmadığı gibi, bu durum sermayede vuku bulan zarar olarak kabul ediğinden emtianın bedeli ve KDV’nin mali karın tespitinde gider olarak da dikkate alınması imkansızdır.

Mal stokları girdikten ve henüz kayıtlara alınmadan zayi olmuşsa takdir komisyonunun mükellefe tebliğ edildiği dönemde yapılacak kayıtlarda KDV’nin indirilecek KDV olarak değil de gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2. Vergiye Tabi Malların Vergiye Tabi Olmayan Ya Da Kısmi İstisna Kapsamında Bulunan İşlemlerde Kullanılması Halinde Düzeltme

Bir vergilendirme döneminde satın alınan mal ve hizmetlerin, vergiye tabi ya da vergiye tabi olmayan/kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılıp kullanılamayacağını hem vergiye tabi hem de vergiye tabi olmayan/kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerce önceden bilinmesi mümkün değildir. Yine aynı şekilde, malların zayi olacağını önceden bilinmesi imkansızdır. Bu durumda, satın alınan ya da üretilen mallar için yüklenilen vergilerin, ilgili dönemlerde indirilmesi gayet normaldir. İndirim konusu yapıp yapılamayacağı önceden bilinemediği için indirilen KDV'nin, indirilebilir vergi niteliğini kaybederek, indirilemeyecek vergi haline geldiği vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerekir. Düzeltme işlemi son derece basit olup, 1 no.lu KDV beyannamesi üzerinde 30. satır doldurulmak suretiyle yapılacaktır. Bu şekilde hesaplanarak düzeltilen vergilerin KDV Kanunu'nun 30/ (a) ile 58. maddelerine göre gelir ya da kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınması mümkündür.

3. Binek Otomobili ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Ait KDV'nin Düzeltilmesi

İndirilemeyeceği daha başlangıçta anlaşılabilecek KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (b) ve (d) bentlerinde düzenlenmiştir. Maddenin (b) bendinde binek otomobillerine ait KDV'nin, (d) bendinde ise kanunen kabul edilmeyen giderlere ait KDV'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmaktadır³⁰⁰.

Başlangıçta indirilemeyeceği açık olduğu halde indirilen KDV'nin, yukarıda belirtildiği şekilde beyanname üzerinde "**Hesaplanan KDV**"ye ilave edilerek düzeltilmesi mümkün değildir. Bu şekilde yapılan indirimin irade dahilinde yapıp yapılmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü KDV beyannamesinin 30. satırı, sadece Kanun'un 30. maddesinin (a) ve (c) bentlerine yönelik düzeltmelerde kullanılabilmektedir. Diğer bir anlatımla, düzeltme işlemi sadece önceden indirilip indirilemeyeceği anlaşılamayan daha sonra bazı işlemler nedeniyle indirilemeyecek hale gelen KDV için geçerli bulunmaktadır.

³⁰⁰ Ögredik, Güray;<http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=99>
(Erişim : 18.03.2009)

İndirilemeyeceği açıkça belli olan vergilerin indirilmesi, indirim tutarı kadar bir verginin zamanında tahakkuk etmemesine ya da eksik tahakkuk etmesine neden olur. Bu durum ise vergi ziyana neden olur ve vergi ziyai cezasını gerektirir. Bu gibi durumlardaki düzeltme işlemlerinin yukarıda belirtildiği şekilde beyanname üzerinde hesaplanan KDV'ye ilave edilerek düzeltilmesi mümkün değildir. Düzeltme işleminin, indirim konusu yapılan KDV'nin indirilecek KDV toplamından tenzil edilmesi sonucu düzenlenmiş KDV beyannamesi yapılması gerekmektedir.

İndirimi reddedilen KDV'nin bir kısmı başlangıçta belli iken bir kısmı daha sonradan ortaya çıkmaktadır.

İndirilemeyeceği daha başlangıçta anlaşılabilecek KDV, Kanunun 30. maddesinin (b) ve (d) bentlerinde düzenlenmiştir. Maddenin (b) bendinde binek otomobillerine ait KDV'nin, (d) bendinde ise kanunen kabul edilmeyen giderlere ait KDV'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmaktadır³⁰¹. Bu durumlarda faturaların kaydında KDV'nin gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla başlangıçta indirilemeyeceği açık olduğu halde indirilen KDV'nin, beyanname üzerinde **“Hesaplanan KDV”**ye ilave edilerek düzeltilmesi mümkün değildir. Bu şekilde yapılan indirimin irade dahilinde yapılıp yapılmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü KDV beyannamesinin 30. satırı, sadece Kanun'un 30. maddesinin (a) ve (c) bentlerine yönelik düzeltmelerde kullanılabilir. Diğer bir anlatımla, düzeltme işlemi sadece önceden indirilip indirilemeyeceği anlaşılamayan daha sonra bazı işlemler nedeniyle indirilemeyecek hale gelen KDV için geçerli bulunmaktadır.

İndirilemeyeceği açıkça belli olan vergilerin indirilmesi, indirim tutarı kadar bir verginin zamanında tahakkuk etmemesine ya da eksik tahakkuk etmesine neden olur. Bu durum ise vergi ziyana neden olur ve vergi ziyai cezasını gerektirir. Bu gibi durumlardaki düzeltme işlemlerinin yukarıda belirtildiği şekilde beyanname üzerinde hesaplanan KDV'ye ilave edilerek düzeltilmesi mümkün değildir. Düzeltme işleminin, indirim konusu yapılan KDV'nin indirilecek KDV toplamından tenzil edilmesi sonucu düzenlenmiş KDV beyannamesi yapılması gerekmektedir.

³⁰¹ Ögredik, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=99>
(Erişim : 18.03.2009)

V. KİSMİ VERGİ İNDİRİMİ

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33. maddesinin 1. fıkrasında, “Bu Kanun’a göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmi indirim konusu yapılır.” hükmü yer almış ve aynı maddenin 2. fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye ve Gümrük Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bilindiği üzere Vergiye tabi işlemler ile tam istisna kapsamındaki işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün iken, kısmi istisna niteliği taşıyan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirimi söz konusu değildir.

Madde hükmünün Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca, kısmi vergi indiriminin usul ve esasları 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde³⁰² aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

A. İNDİRİM HAKKI TANINAN VE TANINMAYAN İŞLEMLER

1. İndirim Hakkı Tanınan İşlemler

KDV Kanunu’nun 33/1. maddesinde belirtilen “indirim hakkı tanınan işlemler”den kastedilen husus, yüklenilen vergilerin indirim ve/veya iade konusu yapılabildiği işlemlerdir. Bu çerçevede, indirim hakkı tanınan işlemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- KDV’ye tabi olup üzerinden KDV hesaplanan işlemler,
- Tam istisna kapsamına giren işlemler,
- Kısmi istisna kapsamına girmekle birlikte indirim hakkı verilen işlemler³⁰³.

Tam istisna kapsamına giren işlemler, Kanun’un 32. maddesinde sayılmıştır. Bazı geçici maddelerde ve kısmi istisnanın düzenlendiği 17. maddede yer alan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenen KDV için indirim ve/veya iade hakkı verilmiş

³⁰² 31.12.1987 tarih ve 19681 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

³⁰³ Şimşek, V. Arif; “KDV’de Kısmi Vergi İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, S:163, Temmuz, 2006, s.37.

olup, bunlarında tam istisna kapsamındaki işlemler olarak kabul edilmesi gerekir. Bu çerçevede, KDV Kanunu'nda düzenlenen **tam istisna kapsamındaki işlemler** şunlardır:

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler (KDVK. md. 11/1-a),
- Serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler (KDVK md. 11/1-a)
- Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri (KDVK. md. 11/1-a),
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi (KDVK. md. 11-b),
- Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler (Karşılıklı olmak kaydıyla) (KDVK. md. 11/1-b),
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler (KDVK. md. 13/a),
- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler (KDVK. md. 13/b),
- Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler (KDVK. md. 13/c),
- Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri (KDVK. md. 13/d),

- Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri (KDVK. md. 13/e),
- Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler (KDVK. md. 11/f),
- Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri (KDVK. md. 14),
- Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler (KDVK. md. 15),
- Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları (KDVK. md. 17/4-s),

Öte yandan, kısmi istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin Kanun'un 30/a maddesi gereği indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, yapılan bazı yasal düzenlemelerde, nitelik itibarıyla kısmi istisna kapsamına giren işlemlere de KDV indirim hakkı verildiği görülmektedir. KDV indirim hakkı verilen kısmi istisna kapsamındaki işlemler ise şunlardır:

- GVK'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler ile KVK'ya göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (KDVK md. 17/4-c);
- Kurumların iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin bankalara devir ve teslimleri (Teslimin yapıldığı hesap dönemine kadar yapılan KDV indirimleri kabul edilmekte, bu tarihe kadar indirilemeyenlerin ise gider olarak dikkate alınması öngörülmektedir.) (KDVK md. 17/4-r);
- 4046 sayılı Kanun'un 1/A maddesi ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri (KDVK geçici md. 12);
- Türkiye'nin taraf olduğu uluslar arası anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de gerçekleştirilecek toplantıları düzenleyenlere bu amaçla yapılacak teslim ve hizmetler ile bu toplantılara katılan yabancı heyetlerin konaklamaları ve bunlara görevlerinin ifası kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler (KDVK geçici md. 19) (İstisnanın uygulama süresi 31.12.2005 tarihinde sona erdi.);
- Milli Eğitim Bakanlığı'na bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası (KDVK md. geçici 23), (Millî Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31.12.2010 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez.)
- 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun geçici 10. maddesi kapsamındaki devir, temlik ve intikal işlemleri ile ilgili olarak Türk Telekom tarafından Türksat Uydu Haberleşme, Kablo TV ve İşletme A.Ş'ye yapılan teslim ve hizmet ifaları ile 5434 sayılı Kanun'un 20.

maddesi kapsamındaki gayrimenkul ve iştiraklerin teslimi (KDVK geçici md. 24).

2. İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemler

İndirim hakkı tanınmayan işlemleri ise, yüklenilen vergilerin hiçbir şekilde indirim ve iade konusu yapılamadığı işlemler olarak tanımlayabiliriz. Bunlar ise, KDV'ye tabi olmayan işlemler ile indirim hakkı verilmeyen kısmi istisna kapsamındaki işlemlerdir. Kısmi istisnaların en belirgin özelliği, istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirim ve iade konusu yapılamaması, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasıdır³⁰⁴.

İndirim hakkı tanınmayan işlemler KDV kanunu'nun 17. Maddesi ve geçici maddelerinde düzenlenmiştir.

- 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri (**KDVK md. 17/2-b**),
- Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları (**KDVK md. 17/2-b**),
- Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları (**KDVK md. 17/2-b**),
- 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 (**KDVK md. 17/2-b**),

³⁰⁴ Şimşek, s.39.

- 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 **(KDVK md. 17/2-c),**
- 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 **(KDVK md. 17/2-d),**
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç) **(KDVK md. 17/2-e),**
- Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri **(KDVK md. 17/4-k),**
- İthalat istisnası **(KDVK md. 16),**
- 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak; konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri **(KDVK geçici md. 15),**
- 4961 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet ,mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler **(KDVK geçici md. 20/1),**
- Karayolları Genel Müdürlüğü'nce yapılacak taşınmaz mal teslimleri ile Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermaye sabitlerinde kayıtlı tapulu taşınmaz malların teslimleri **(KDVK geçici md. 22).**

B. KISMI VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI VE İNDİRİLECEK VE/VEYA İNDİRİLEMEYECEK KDV’NİN AYRIMINDA KULLANILACAK ÖLÇÜT

İşlemlerinin tamamı indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşan ya da sadece indirim hakkı tanınmayan işlemlerden oluşan mükelleflerin indirim açısından pek problemi bulunmamaktadır. Çünkü, mükellefler ilk durumda yüklendikleri vergilerin tamamını indirebilmekte, ikinci durumda ise indirememektedir.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, yüklenilen KDV’nin sadece indirim hakkı tanınan faaliyetlere isabet eden kısmı indirilebilmekte, indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden tutarı ise indirilemeyip gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir³⁰⁵.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 33/2. maddesinde, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı, Kanun’un 33/2. maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımladığı 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kısmi vergi indiriminin usul ve esaslarını belirlemiştir. Sözü edilen Tebliğ ile;

- İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler ayırımının doğrudan yapılabileceği haller,

- Bu ayırımın doğrudan yapılamadığı haller

olmak üzere, yüklenilen vergi ayırımının ne şekilde yapılması gerektiğine ilişkin ayırım yöntemleri belirlenmiştir.

1. Ayırımın Doğrudan Yapılabildiği Hallerde Kısmi KDV İndirimi

KDV Kanunu’nun 54/1. maddesinde, katma değer vergisi mükelleflerinin tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenleyecekleri, bu kayıtlarda; vergiden istisna edilen işlemlerin indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarları, indirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarlarının açıkça gösterilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

³⁰⁵ Şimşek, s.39.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere ait ayırımın fiilen ve doğrudan yapılabildiği durumlarda, mükelleflerin muhasebe işlemlerini bu ayırım çerçevesinde oluşturmaları, yüklenilen KDV'leri de bu esas çerçevesinde izleyerek, indirim hakkı tanınan işlemlere ait yüklenilen vergileri indirmeleri, indirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili yüklenilen KDV'leri ise indirmeyerek, doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak dikkate almaları gerekir.

Örneğin, KDV Kanunu'nun 17/1. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bağışlanmak üzere yapılan inşaatlar bu kapsamdadır. Bu mükellefin bağış amacıyla yaptığı inşaat hesaplarını ayrı tutması (muhasebeleştirilmesi) zorunludur. Mükellef, indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi ancak gider veya maliyet unsuru olarak göz önünde tutabilecektir.

2.Ayırımın Doğrudan Yapılamadığı Hallerde Kısmi KDV İndirimi

Maliye Bakanlığı, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere ilişkin ayırımın doğrudan yapılamadığı durumlarda, bu işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin ayırımında anahtar olarak;³⁰⁶

- İnşaat işlerinde (gayrimenkul inşası) net alan,
- Diğer işlerde ise satışlar içindeki pay ölçüsünün kullanılmasını uygun görmüştür.

C. İNŞAAT İŞLERİNDEN KISMİ İSTİSNA

1. Ticari Amaçlı Özel İnşaatlarda, Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemlerle Vergiye Tabi İşlemlerin Bir Arada Yapılması Halinde Durum

Ticari amaçlı inşaatlarda, kısmi istisna kapsamına giren konutlar yanında, işyeri gibi vergiye tabi bağımsız birimlerin de bulunması halinde, kısmi vergi indirimi, bağımsız birimlerin toplam net alanı içindeki payları dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Buna göre, ticari amaçlı inşaat yapan mükellefler bina projelerine göre,

³⁰⁶ Şimşek, s.40.

istisna kapsamına giren ve girmeyen bağımsız birimlerin m² cinsinden toplam net alanlarını tespit edecekler, bulunan bu alanlar binanın toplam net alanına bölünerek, basit orantı yoluyla istisna kapsamına giren ve girmeyen alanların payları bulunacaktır. Mükelleflerce herhangi bir vergilendirme döneminde yüklenilen vergiler bu oranlarla çarpılarak, ilgili dönemde indirim konusu yapılacak ve ayrıca maliyete eklenecek vergiler hesaplanacaktır.

Örnek : Bir mükellef satın aldığı arsa üzerine bağımsız birimler halinde satmak üzere 16 daire 10 işyerinden oluşan bir apartman inşa etmektedir. Konut olarak kullanılacak olan her bir dairenin net alanı 100 m², her bir işyerinin net alanı 400 m²'dir. Bina'nın toplam net alanı ise 2.000 m²'dir.

Mükellef, Aralık 2008 döneminde bu inşaatla ilgili 5.000.000 liralık vergili alış ve gider nedeniyle 600.000 lira katma değer vergisi yüklenmiştir.

Bu mükellefin Aralık 2008 dönemi kısmi vergi indirimi hesabı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

- Bina'nın toplam net alanı	:	2.000 m ²
- İstisna kapsamındaki dairelerin toplam net alanı	:	1.600 m ²
- İstisna kapsamındaki dairelerin net alanının toplam net alana oranı	:	(1.600 m ² /2.000 m ² x 100 =) % 80
- İşyerlerinin toplam net alanı	:	400 m ²
- İşyerleri net alanının toplam net alana oranı	:	(400 m ² /2.000 m ² x 100 =) % 20
- Aralık 2008'de yüklenilen vergi	:	600.000.-TL.
- İndirilecek vergi	:	(600.000.-TL. x % 20 =) 120.000.-TL.
- Maliyete eklenecek vergi	:	(600.000.-TL. x % 80 =) 480.000.-TL.

2. Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum

Bir vergi mükellefinin bağış amacıyla yaptığı inşaatın hesaplarını ayrı tutması (muhassebeleştirilmesi) zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak gözünde bulundurabilecektir.

Örnek: (A) Anonim Şirket Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığına bağışlamak üzere bir okul inşaatına başlamıştır. Şirketin bu inşaatla ilgili olarak yaptığı tüm harcamalar ve yüklendiği vergiler ayrı hesaplarda izlenecektir. Bu inşaatla ilgili olarak yüklenilen vergiler, şirketin ticari faaliyeti ile ilgili olmadığından indirim konusu yapılamayacak, ancak bir maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun değişik 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlar vergiye tabi olacağından, bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin de indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

3. Kısmi İstisna Kapsamında Konut İnşa Eden Mükelleflerin Aynı Zamanda Vergiye Tabi Bağımsız İnşaatlarının da Olması Halinde Durum

Kısmi istisna kapsamına giren konut inşa eden mükelleflerin aynı zamanda vergiye tabi bağımsız inşaatlarının da olması halinde, mükellefler bu inşaatları ile ilgili olarak yaptıkları mal ve hizmet alımlarından hangilerinin istisna kapsamına giren inşaata, hangilerinin de vergiye tabi inşaata ait olduğunu tespit edecek şekilde muhasebelerini tutacaklardır.

Bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin söz konusu işlerle ilgili ortak genel giderler dolayısıyla yüklendikleri vergiler de indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler esas alınarak oranlanacak ve indirim hakkı tanınanları isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir.

D. DİĞER HALLERDE KISMİ İSTİSNA UYGULAMASI

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yüklendikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabında

çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, “fazla ve yersiz hesaplanan” vergi olarak beyan edilecektir.

1. Bütün Teslimleri İstisna Kapsamına Giren Mükelleflerde Durum

Yapmış oldukları mal satışı veya hizmet ifalarının tamamı, Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca kısmi istisna niteliği taşıyan işlemlerden oluşan mükellefler, mal ve hizmet alışlarında yüklendikleri katma değer vergilerini indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak, bu vergiler gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

2. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanlara Ait Yüklenen Vergilerde Durum

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işleri birlikte yapan mükelleflerin, müşterek genel giderler ile amortismanlar nedeniyle yüklendikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılacak olanları, yukarıda anlatılan esaslara göre ayırma tabi tutacaklardır. Ancak amortisman tabi iktisadi kıymetin geçmiş dönemlerde satın alınarak buna ait katma değer vergisinin ilgili dönemde indirim konusu yapılması, ancak nu kıymetin istisnaya tabi işlerde kullanılması halinde nasıl bir işlem yapılacağı belirsizdir.

E. İNDİRİLEN KDV’NİN KISMI İSTISNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERE İSABET EDEN KISMININ DÜZELTİLMESİ

Belli bir dönemde satın alınan mal ve hizmetlerin vergiye tabi ve kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılıp kullanılamayacağının önceden bilinmesine imkan yoktur. Katma değer vergisi sisteminde de, toplu indirim esası geçerli olduğundan, satın alınan mal ve hizmetlerin katma değer vergisinin, bu mal ve hizmetlerin satışı beklenilmeksizin indirilmesi mümkündür. Burada önem arzeden husus, vergisi yukarıdaki şekilde önceki dönemlerde indirilen ancak, sonraki dönemlerde kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılan mal ve hizmetlere ait KDV’nin nasıl düzeltilceğidir.

İndirim konusu yapıp yapılamayacağı bilinemediği için önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV'nin, indirilebilir vergi niteliğini kaybederek, indirilemeyecek vergi niteliğine dönüştüğü dönemde KDV Beyannamesinin 30. satırında beyan edilerek **“Hesaplanan KDV”**ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür. Mal ve hizmetlere ait indirilen KDV, bu mal ve hizmetlerin kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılması halinde, Kanun'un 30/a maddesi gereğince indirilemeyecek KDV haline dönüşmektedir.

VI. MATRAH VE İNDİRİM MİKTARININ DEĞİŞMESİ

KDV Kanunu'nun 35. maddesine göre malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi ve sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

Söz konusu düzenleme malların iadesi, vergi konusu işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi gibi matrahta değişiklik yaratan hallerde mükelleflere kolaylık sağlamak ve ödeyecekleri yahut indirebilecekleri vergi miktarlarında gerekli düzeltmeleri yapabilmelerine imkan sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Böyle bir hükmün varlığı, vergiyi doğuran olayın bağlandığı teslim, malın tesliminden ve hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların bedelinin tahakkuk ettirilmesi hallerinde, gerekli düzeltmeleri yapabilmek bakımından isabetlidir. Aksi takdirde haksız ve mükerrer vergileme doğacaktır.

Bu maddede belirtilen düzeltmenin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzeltmeyle herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzeltme, indirimi yapılmış verginin defterlerde ve beyannamede gösterilmek suretiyle Hazineye tekrar ödenmesi veya mükellefe ek indirim imkanının

verilmesini ifade eder³⁰⁷.

KDV Kanunundaki düzeltme, “**matrahta değişiklik**” olması halinde söz konusu olacaktır. Matrahta değişiklik ise, matrahı azaltıcı veya artırıcı yönde gerçekleşebilir. Her iki halde de, matrahta bir değişiklik olduğu takdirde, matrah ve bu matraha bağlı olarak da KDV’de düzeltme yapılabilecektir. Ancak, matrahta bir değişiklik söz konusu olmaksızın, yalnızca vergide ortaya çıkabilecek değişiklikler duruma göre Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düzeltilebilecektir.

A. DÜZELTMENİN NEDENLERİ

Kanun’un 35. maddesinde matrah ve vergi indiriminde değişme olması hali ile ilgili bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre;

- Malların iade edilmesi,
- İşlemin gerçekleşmemesi,
- İşlemden vazgeçilmesi,
- Sair sebeplerle,

değişiklik vuku bulduğu hallerde bir taraftan mal ve hizmet satıcısı açısından matrah düzeltilecek, öte yandan alıcı da uygulanmış olan indirimde düzeltme yapılacaktır³⁰⁸.

B. MALLARIN İADE EDİLMESİ VE TEVSİKİ

Satılmış ve satış sözleşmesine istinaden alıcıya teslim edilmiş bulunan malların iade edilmesi matrahta düzeltme yapılmasını gerektiren bir neden olarak sayılmıştır. Vergiye tabi malların iade edilmesi durumunda düzeltmenin yapılabilmesi için;

- İade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması,
- Bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi gerekir.

Ayrıca düzeltme işleminin fatura ile yapılması ve fatura bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu şartlar gerçekleşmeden düzeltmenin yapılabilmesi mümkün değildir.

Bu anlamda belirtilen şartlara uyulmak kaydıyla, bir iade faturası kesilmesi veya bütünüyle iadelerde satış faturasının iptal edilmesi, kısmi iadelerde ise satış

³⁰⁷ Kızılot, s.1880.

faturasının düzeltilmesi şekillerinden her birinin geçerli olacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bütünüyle iadelerde vergiyi doğuran olay ile düzeltme işlemini doğuran neden aynı dönem içinde gerçekleşmişse önceki faturanın iptal edilmesi, bu işlemler farklı dönemlerde gerçekleşmesi halinde iade şerhi konmuş bir faturayla düzeltmenin yapılması gerekmektedir. Kısmi düzeltmelerde ise düzeltmenin iade faturasıyla yapılması gerekmektedir. İşletme kayıtlarına girmiş olan malların iadesinin faturasız yapılması mümkün değildir.

İthal edilen malın herhangi bir nedenle iade edilmesi halinde de belgeye dayalı düzeltme yapılması gerekmektedir³⁰⁹.

Ayrıca parasını tahsil edemeyeceklerini anladıkları teslim ve hizmetlerle ilgili KDV'yi nihai manada yüklenmek zorunda kalmamak için malı geri almadıkları veya hizmeti fiilen tamamladıkları halde sadece yevmiye kaydı yapmak suretiyle düzeltme yapmaları yasal olarak mümkün değildir.

Satın alınan malın bedelinin öngörülen vadede ödenmemesi halinde, satışa konu mal alıcı tarafından satıcıya iade edilebilir. Bu durumda alıcı tarafından satıcıya alış bedeli ve KDV oranı üzerinden iade faturası düzenlenmesi gerekir³¹⁰.

C. DÜZELTMENİN YAPILACAĞI DÖNEM

Düzeltilme işlemi matrah ve indirim miktarlarında değişikliği gerektiren değişikliklerin meydana geldiği KDV dönemi içinde yapılacaktır. Dönem de maksat ise Kanunun 39. maddesinde öngörülen vergilendirme dönemleridir. Bu düzenlemeye göre, düzeltme işlemi, bu işlemi gerekli kılan nedenlerin meydana geldiği; örneğin, malların iade edildiği, işlemin gerçekleşmediği ya da işlemten vazgeçildiği tarihin rastladığı vergilendirme dönemi içerisinde yapılacaktır. Bu durumda, değişikliği gerekli kılan nedenler ister vergiye tabi işlemin yapıldığı dönemde, isterse daha sonraki dönemde meydana gelsin diğer koşulların varlığı halinde dönem farkı gözetilmeden düzeltme işlemi yapılabilir.

Ancak, değişikliği gerekli kılan nedenlerin meydana geldiği vergilendirme dönemini takip eden dönemlerde düzeltme yapılamayacaktır. Örneğin, vergiye tabi işlem Ocak döneminde yapılmış, değişiklik nedeni olayda bu dönemde meydana

³⁰⁸ Özbacı, s.773.

³⁰⁹ Kızılot, s.1881.

gelmiş ise; gerekli düzeltme işlemi Ocak döneminde yapılacaktır. Şubat veya izleyen vergilendirme dönemlerinde yapılamayacaktır³¹¹.

D. DÜZELTMENİN USULÜ

Düzeltilme işlemi her iki taraf beyanname üzerinden gerçekleştirecektir. Buna göre, satıcılar daha önce hesapladıkları KDV'yi bu defa indirilecek, KDV olarak beyannamenin 34. satırında, alıcılar ise, indirim konusu yaptıkları KDV'yi hesaplanan KDV olarak beyannamenin 30. "ilave edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle işlem tamamlanacaktır³¹².

Öte yandan beyanname üzerinde yapılacak bu düzeltmenin belgelendirilmesi bazı özellikler söz konusudur.

1. Malların KDV Beyanname Verme Süresi İçinde İade Edilmesi Halinde Düzeltme İşlemleri

Vergi idaresi görüşüne göre, KDV mükellefleri arasındaki mal iadesi olaylarında fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, iade olaylarının aynı KDV vergilendirme döneminde gerçekleşmesi halinde, satıcı ve alıcının ayrı ayrı faturada düzenlemeleri pek uygun olmayacaktır. Çünkü ayrı ayrı fatura düzenlenmesi halinde, alıcı ve satıcının beyannamelerinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV tutarları yer alacak, bu ise, çeşitli karışıklıklara yol açabilecektir. Bu nedenle aynı vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen malların iade işlemlerinde (diğer bir anlatımla satılan ancak vergisi henüz beyan edilmeyen malların iade edilmesi) satış faturasının iptal edilmesi suretiyle işlem yapılması uygun olacaktır. Bu durumda, iade konusu mal ile birlikte, malın faturası veya yazar kasa fişi geri alınmalı ve bu belgeler iptal edilmelidir³¹³.

³¹⁰ Kızılot, s.1891.

³¹¹ Kızılot, s.1883.

³¹² Değer, s.943.

³¹³ Kızılot, s.1887.

2. KDV Mükellefi Olmayanlar Tarafından Yapılan Mal İade ve Erken Ödemelerde Düzeltme İşlemi

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanuna göre tüketiciler satın aldıkları malları defolu veya bozuk olması, evsafına uygun bulunmaması vb. nedenlerle geri vererek bedelini alabilmekte veya başka bir mal ile değiştirebilmektedirler. 4077 sayılı Kanuna göre, tüketicilerin satın aldıkları mal ve hizmetlerin çeşitli nedenlerle geri verilerek bedelinin alınması veya başka bir mal veya hizmet ile değiştirilmesi işlemlerinin KDV karşısındaki durumu ile ilgili olarak 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Ancak buradaki açıklama her ne kadar 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanuna göre yapılan iadelerle alakalı olsa da aynı işlemin tüketiciler dışındaki KDV mükellefi olmayanlar için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir.

2.1. Ödenen Bedelin İade Edilmesi, Değer Kaybının Bedelden İndirilmesi

Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin katma değer vergisi dahil tutarları tüketiciye iade edilecektir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alacaklardır.

Ancak, satılan mala ait satış belgelerinin tüketiciler tarafından fiili imkansızlıklar nedeniyle (örneğin belgenin kaybedilmesi gibi) ibraz edilmediği durumlarda ise, satıcılar tarafından yine düzeltme işlemleri yapılması, ancak düzenlenen gider pusulasına satış belgesinin ibraz edilmediğini belirten bir şerhin düşülmesi gerekir³¹⁴.

Gider makbuzunda iade edilen malın katma değer vergisi satış bedelinden ayrı gösterilecek ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilecektir.

2.2. Satılan Malın İade Edilip Değiştirilmesi

Satıcıların tüketicilerce iade edilen mal yerine yeni mallar verilmesini yeni satış, tüketicilerin iade ettikleri malları ise, satıştan iadeler olarak değerlendirmeleri

³¹⁴ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.374.

gerekir. Bu durumda satıcı tarafından yukarıda sözü edilen işlemlerin yanısıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenleneceği tabiidir. Dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların değerleri dikkate alınarak belge düzenleneceğinden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında değer farkının olup olmaması düzeltme işlemini etkilemeyecektir. Dolayısıyla iade edilen mallar ile yeni verilen malların bedelleri arasındaki fark tutar üzerinden fatura veya benzeri belge düzenlenmesi mümkün değildir³¹⁵.

2.3. Taksitli Satışlar

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, taksitli olarak yapılan satışlarda vade farkı ve faiz dahil toplam tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin malın teslimi anında beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Ancak, tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirimle gidilmesi halinde ise, indirilen faiz ve bu faize ait katma değer vergisi satıcı tarafından alıcıya iade edilecek ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır. Taksitli satışlarda tüketicilerden hiçbir bedel tahsil edilmediği hallerde ise, tüketicilere herhangi bir ödeme yapılmayacak, düzeltme işlemi sadece satıcının kayıtları üzerinde yapılacaktır. Satıcılar, tüketicilere iade ettikleri ve gider pusulası üzerinde ayrıca gösterdikleri KDV'yi düzeltmenin yapıldığı ay KDV beyannamesinin 34. satırında göstererek indirim konusu yapabileceklerdir.

2.4. Hatalı Belgelere Göre Yapılan İndirimin Düzeltilmesi

Hatalı belgelere göre yapılan indirimlerin, belgedeki değişikliklere paralel olarak düzeltilmesi gereklidir. Katma değer vergisi mükellefleri, mal veya hizmet alışları dolayısıyla, karşı tarafa fiyat içinde ödedikleri vergi kadar indirim hakkı kazanırlar. Bu muameleler, satış için düzenlenen fatura ile belgelendirilir. Katma

³¹⁵ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.375.

değer vergisi faturada ayrıca gösterilir. Faturada yer alan fiyat, vergi oranı, vergi tutarı gibi kalemlerde yapılan hatalar dolayısıyla indirim konusu vergi eksik veya fazla gösterilmiş, bu nedenle, hatalı vergi indirimi yapılmış olabilir. Bu takdirde, taraflar arasında, muameleye ilişkin belgelerin düzeltilmesine paralel olarak, hatalı olarak yapılmış vergi indiriminin düzeltilmesi gerekir³¹⁶.

3. İşlemin Gerçekleşmemesi veya İşlemden Vazgeçilmesi

Normal olarak vergiye tabi işlemin gerçekleşmemesi veya işlemin gerçekleşmemesi durumları düzeltmeyi gerektiren bir durum değildir.

Bununla birlikte işlemin gerçekleşmemesi veya işlemden vazgeçilmesi vergi matrahı ve indirimde düzeltmeye yol açması daha çok hizmet satışları ile ilgili olarak ortaya çıkabilir. Bunun dışında vergiyi doğuran olayın mal tesliminden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesine bağlı olarak tekemmül ettiği esasında yapılan işlemlerde söz konusu olabilir³¹⁷.

4. Sair Nedenler

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi dışında kalan bazı durumlar da, matrah ve indirim miktarında değişikliğe gidilmesi sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu durumda da, KDV Kanununun 35. maddesinin öngördüğü genel mantık içinde işlem yapılması gerekmektedir³¹⁸. Bu durumlara örnek olarak;

- Bedelin sonradan yükseltilmesi,
- Vade farkı,
- Fiyat farkı,
- Faiz,
- Prim,
- Kur farkı,
- Gider karşılığı,

³¹⁶ Kızılot, s.1891.

³¹⁷ Özbalcı, s.775.

³¹⁸ Kütükçü, Abdullah; "KDV'de Matrah ve İndirim Miktarının Değişmesi", **Maliye Postası, S.:**202, 1 Şubat 1989, s.76.

- Iskonto,
- Miktar noksanlığı,
- Miktar fazlalığı,
- Kalite Bozukluğu gibi

Mükellefler arasında bu ve benzeri durumların cereyan etmesi halinde lehine durum gerçekleşen mükellefin fatura ve benzeri belge düzenlemesi ve fatura üzerinde KDV hesaplaması gerekir. Bunun neticesinde fatura düzenleyen söz konusu matrah ve KDV'yi beyan edecek, karşı taraf ise yüklendiği bu KDV'yi genel esaslara göre indirim konusu yapması gerekmektedir. Ancak bu gibi durumlarda düzenlenen faturada asıl faturaya atıfta bulunulması ispat ve kontrol bakımından mükellefin yararına olacaktır.

E. KDV KANUNU'NUN 9. MADDESİ KAPSAMINDAKİ TESLİM VE HİZMETLERDE DÜZELTME

İadeye konu olan mal KDV Kanunu'nun 9. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat kapsamına alınan mallarda ise, bu durumda ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah değişiklikleriyle ilgili olarak yapılacak işlemler 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Anılan Tebliğ gereğince bu durumda düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir³¹⁹.

Örnek : İstisnadan vazgeçen atık kağıt toptancısı (A) 2006 Eylül ayında kağıt imalatçısı (B)'ye 1.000.000 YTL' atık kağıt teslim etmiştir. Bu işlem üzerinden hesaplanan 180.000 YTL KDV'nin 60.000 YTL'lik kısmı atık kağıt toptancısına ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, 120.000 YTL'lik kısmı ise, kağıt imalatçısı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir. Kağıt imalatçısı atık kağıt toptancısına ödediği 60.000 YTL ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 120.000 YTL'yi ilgili dönemlerde indirim konusu yapmıştır. Söz konusu atık kağıt Aralık 2001 ayında toptancısına iade edilmiştir. Bu durumda kağıt imalatçısı atık kağıt toptancısından 1.060.000 YTL'yi geri alacak, iadenin gerçekleştiği dönemde 60.000. YTL'yi 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Atık kağıt toptancısı ise, aynı dönemde 60.000 YTL'yi 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

³¹⁹ Değer,s.946.

Bu işlemler dolayısıyla katma değer vergisinin sadece tevkifata tabi tutulmayan 60.000 YTL'lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacaktır. Tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve indirim konusu yapılan tutarlar için düzeltme konusu yapılmayacaktır.

F. HİZMET İŞLEMLERİNDE DÜZELTME

Hizmet satışlarında işlemin gerçekleşmediği veya işlemten vazgeçildiğimin ne şekilde tevsik edileceği belli değildir. Hizmet, niteliği itibarıyla iade edilebilir bir şey değildir. Çünkü ortada iade edilebilecek bir şey bulunmamaktadır. İşlemden vazgeçilen unsurun hizmet olduğu ve hizmetin gerçekleştirildiği durumlarda, hizmetin geri alınması söz konusu olamayacağından, hizmetin iadesi de söz konusu olmayacaktır. Örneğin, sağlık hizmeti, proje çizim hizmeti, danışmanlık hizmeti, haberleşme hizmetinde olduğu gibi bu hizmetler verildikten sonra bu işlemten vazgeçilemez. Mal teslimlerinde olduğu kadar sık olmamakla birlikte, hizmet işlemlerinde de Kanun'un 35. maddeye göre düzeltmeye konu edilebilecek durumlarla karşılaşılabilir. Hizmetlerde düzeltme işlemi, daha çok hizmet bedeline mahsuben avans alınması ve avansın belgeye bağlanması ancak daha sonra tarafların hizmetin yapılmasından vazgeçmeleri halinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, belgeye bağlanan avans tutarı kadar alıcı tarafından düzeltme faturası düzenlenmesi ve aynı oran üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Alıcının KDV mükellefi olmadığı durumda ise; satıcı, bedel üzerinden gider pusulası düzenleyerek KDV'yi bu pusula üzerinde ayrıca göstererek düzeltmeyi yapmalı, KDV'yi ise indirmelidir³²⁰.

G. GÜMRÜK İDARESİNCE YAPILAN/YAPILACAK İŞLEMLERDE DÜZELTME

Bu kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır. Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre

³²⁰ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.378.

ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.

İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan Katma Değer Vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanunu'na göre iade olunur.

H. İSTİSNA UYGULANAN MALIN İADE EDİLMESİ HALİNDE BELGELENDİRME VE DÜZELTME

Çalışmamızın geçen bölümlerinde de ifade edildiği KDV Kanunu'nda bazı yurt içi teslimler de katma değer vergisinden istisna edilmiş olup, hatta bu teslimler tam istisna kapsamına girmektedir. Yani istisnaya konu olan bu malların alımında yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesi halinde nakden veya mahsuben iadeye konu olabilmektedir.

Bu kapsamda teslime konu olan malların iadeye veya düzeltmeye konu olması halinde alıcı tarafından satıcıya genel hükümlere göre fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

İhraç edilen malın iade edilmesi halinde gümrük mevzuatına göre işlem yapılacağı tabiidir.

Maliye Bakanlığı verdiği bir yatırım teşvik belgesi kapsamında KDVK'nın 13/d maddesi uyarınca teslim edilen malın iadesi ile ilgili olarak verdiği Muktezada³²¹; "...Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadarki iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, (...) Ltd. Şti.'nin Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında aldığı

³²¹ M.B.'nin 06.01.2005 tarih, B.07.0.GEL.0.55-5513-455-445 sayılı muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1310).

makineyi iade etmesi halinde bu işleme ait düzenlenecek faturada katma değer vergisinin hesaplanması ve hesaplanan bu verginin de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a maddesine göre Şirketinizce indirim konusu yapılması gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

VII. KDV İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

Gelir vergisi yönünden basit usulde vergilendirilen mükellefler, bankalar, bankerle, sigorta şirketleri, spor kulüpleri, Türkiye Futbol Federasyonu, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, belediyeler ve eğitim kurumlarında KDV indirimi farklılık gösterdiğinden aşağıda bu hususlara yer verilmiştir.

A. BASİT USULDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEFLERDE KDV İNDİRİMİ

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra, ticari faaliyet kapsamına girmekle beraber Aynı Kanunun 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinde istisna kılınmıştır. Kanunun 18. maddesine göre de vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur. İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır

Daha öncede ifade edildiği üzere 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği³²² ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 17/4-a maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerden Kanunun

18. Maddesine dayanarak istisnadan vazgeçenlerin üçer aylık dönemler halinde vergilendirileceği ifade edilmiştir.

Ancak, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kanunen defter tutma zorunlulukları bulunmadığından, bu mükellefler yönünden mal ve hizmet alımı ile giderlerine ait KDV'nin indiriminde belgelerin defterlere kaydedilme şartı aranılmayacaktır. Ayrıca basit usule tabi olanlar amortisman yoluyla itfa edilecek kıymetler (makine, tesis, demirbaş, taşıt gibi) ödenen KDV'yi indirim konusu yapamazlar. Zira 72 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin³²³ II ve III. Bölümlerinde basit usulde vergilendirilen mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirim konusu yapamayacakları, amortismanına tabi iktisadi kıymet teslimlerinin de KDV'ye tabi bulunmadığı belirtilmiştir.

1. Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara Ait KDV'nin İndirimi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Anılan hüküm 01.07.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Teslim ve hizmetleri KDV'den istisna olan bu mükelleflerin mal ve hizmet alımları ile ithalatları ise KDV'ye tabi olup, alım ve ithalatlar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin Kanun'un 30/a maddesine göre indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, anılan Kanun'un 29/1-c maddesinde, götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere götürü ve telafi edici usulde vergilendirme rejimleri yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Kanun'un 29/1-c maddesinde "götürü ve telafi edici usul" ibaresi yer aldığı halde, götürü usul yerine ihdas edilen "basit usul" ibaresi bulunmamaktadır.

³²² 28.02.2004 tarih, 25387 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

³²³ 24.02.1999 tarih, 23621 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Madde hükmünde bu doğrultuda bir değişiklikte yapılmamıştır. Bunun nedeni ise, basit usulde vergilendirilen mükelleflere de başlangıçta KDV indirim hakkı verilmiş olmasıdır. Çünkü, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV indirim hakları bulunduğundan, bu mükelleflerin gerçek usule geçmeleri halinde KDV indirimi ile ilgili bir problem yaşamaları mümkün bulunmamaktaydı. Ancak daha sonra, KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 01.07.2003 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiş, bunun bir sonucu olarak da, bu mükelleflerin KDV indirim hakları ortadan kaldırılmıştır³²⁴.

23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin³²⁵ H/2 bölümünde yapılan düzenlemeye göre; basit usulde vergilendirilmekte iken, şartları kaybedip gerçek usulde vergilendirilmeye başlanan mükellefler geçiş tarihi itibarıyla stoklarında bulunan emtiayı bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildireceklerdir. Öte yandan bu stok bildirimini herhangi bir şekle tabi olmayacak, ancak mükellefler stok bildiriminde mükellefiyet sicil numarası başta olmak üzere hüviyetlerine ilişkin bilgiler ile stok olarak beyan edilen malın cinsi, miktarı, birim fiyatı, tutarı, katma değer vergisi ve ilgili fatura tarih ve numarasını gösterecekler ayrıca tarih koymak suretiyle imzalayacaklardır.

Gelir İdaresi Başkanlığınca 2006 yılında verilen bir Muktezaya³²⁶ göre de; Basit usule tabi iken gerçek usule geçen mükelleflerin devreden stokları nedeniyle yüklenmiş oldukları KDV'yi çıkaracakları envantere göre Kanun'un 29/1-c maddesi çerçevesinde indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır. Buna göre, basit usulden kendi isteği ile gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetine geçen mükellefin, basit usuldeyken satın aldığı mallar için yüklenmiş olduğu KDV'yi çıkarılacak envantere göstermek şartıyla gerçek usule geçtiği dönemde indirim konusu yapması mümkündür. Ancak söz konusu verginin daha önce gider hesaplarında gösterilmesi halinde bu hesaplarda gerekli düzeltmenin yapılması gerekmektedir.

³²⁴ Erdem, Hayreddin, KORKMAZ, Zülfikar; "Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara İlişkin KDV'nin İndirimi", **Yaklaşım Dergisi**, S:168, Aralık, 2006, s.131.

³²⁵ 18.07.1986 tarih, 19168 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

³²⁶ M.B.'nın 16.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5317-2165/80396 sayılı Muktezası.

2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Basit Usulde Vergiye Tabi Olup, KDV mükellefi iken İstisna Uygulamasına Geçenlerde KDV İndirimi

KDV mükellefi iken, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. KDV mükellefi olup bu düzenleme ise istisna kapsamına giren mükelleflerin yapması gereken işlemler hakkında 88 Seri No.lu KDV Genel Tebliği³²⁷ yayımlanmıştır. Dolayısıyla KDV mükellefi olup istisnaya dönem mükelleflerin yapması gereken işlemler bu Tebliğde yer almaktadır. Aynı esasların istisnadan vazgeçerek KDV mükellefiyeti tesis ettirdikten sonra tekrar istisna uygulamasına geçmeleri durumunda da geçerli olması gerekir.

Bu mükelleflerin istisna uygulamasına girdiği tarihinden sonra yapacakları işlemler için katma değer vergisi beyannamesi verilmez ve mükellefiyetleri de terkin edilir.

Bu tarihinden sonra yaptıkları teslim ve hizmetlerde işlem bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaz, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerde katma değer vergisi gösterilmez veya "KDV dahildir" mealinde bir şerhe yer verilmez.

İstisna uygulamasının başladığı tarihinden itibaren, düzenledikleri belgelerde katma değer vergisi gösteren veya "KDV dahildir" mealinde bir şerhe yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler, belgede ayrıca gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanacak vergi tutarını Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8/2. maddesi gereğince vergi dairesine beyanname ile yatırmak zorundadır. Vergi dairesine ödenecek tutardan, alışlar dolayısıyla yüklenilen vergiler indirilmeyecek, yüklenilen bu vergi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu'nun izin vermesi halinde gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Teslim ve hizmetlerin istisna kapsamına girdiği tarihinden itibaren bu mükelleflerin mal ve hizmet alışları ile yapacakları ithalat genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi bulunmaktadır. Bu şekilde yüklenilen vergiler indirim

³²⁷ 01.09.2003 tarih, 25216 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

konusu yapılmayacak olup, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider, maliyet ya da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bu mükelleflerin istisna uygulamasına girdikleri tarihinden önce satın aldıkları malları bu tarihten sonra iade etmeleri halinde; İade edilen mal için bir fatura düzenlenecek, bu faturaya tutar olarak, iade edilecek malın alış faturasındaki bedel ve katma değer vergisi olarak gösterilen tutarların toplamı yazılacak ve faturaya bu hususu belirten bir şerh konulacak ayrıca alış faturasının tarih ve numarasına atıfta bulunulacaktır. Basit usule tabi mükellef bu fatura nedeniyle vergi dairesine katma değer vergisi ödemeyecek, faturadaki tutarın tamamını hasılat olarak hesaplarına alacaktır. Satıcı ise bu bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplayacağı vergiyi indirim konusu yapacaktır.

Basit usule tabi gelir vergisi mükelleflerinin son katma değer vergisi beyannamelerinde "Sonraki Dönelmlere Devreden KDV" bulunması halinde devreden vergi tutarı o yılın gelir vergisi hesaplarında gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak bu dönemde mükellefin iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde iade alacağı ilgili Genel Tebliğlere göre değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. İade edilecek tutar bu dönemdeki devreden vergiden düşülecek devreden verginin kalanı gider yazılacaktır.

B. BANKA VE SİGORTA ŞİRKETLERİ İLE BANKALARDA KDV İNDİRİMİ

3065 sayılı KDV Kanununun “Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinin 4/e bendinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri KDV’den istisna olduğu, ayrıca Kanunun 18/2. maddesinde de bunların istisnadan vazgeçemeyecekleri hükme bağlanmıştır. Öte yandan banka ve sigorta muameleleri vergisinin düzenlediği 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nda banka ve sigorta şirketleri ile bankerlerin vergisel yükümlülükleri farklı düzenlenmiştir.

1. Banka ve Sigorta Şirketleri

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinde ise, banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunuma göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere yaptıkları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, banka ve sigorta şirketlerinin finansal kiralama işlemleri hariç diğer tüm işleri banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğundan, KDV'den istisna olacaktır. Ancak, finansal kiralama işlemleri KDV yönünden vergilendirilecektir. Bu durumda, banka veya sigorta şirketleri sadece finansal kiralama işlemleri nedeniyle yüklendikleri KDV'yi indirebilecekler, KDV'den istisna olan diğer işlemleri nedeniyle yüklendikleri KDV'leri ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaklardır. Banka ve sigorta şirketlerinin finansal kiralama işlemleri yapmaması halinde, faaliyetlerinin tamamı KDV'den istisna olacağından, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeyecekler, yüklendikleri KDV'yi ise indirmeyip gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaklardır³²⁸.

2. Bankerler

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinin 2 fıkrasına göre; Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir.

Aynı Kanun maddesinin 3. fıkrasına göre de ; 2279 sayılı Kanuna göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi

³²⁸ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.281.

birini devamlı olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.

Buna göre, bankerlerin Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesi kapsamına giren ve banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan faaliyetleri KDV'den istisnadır. Bankerlerin bu işlemler nedeniyle yüklendikleri KDV'yi indirmeleri Kanun'un 30/a maddesine göre mümkün değildir. İndirilemeyen bu vergilerin ise KDV Kanunu'nun 58. maddesinin mevhumu muhalifinden hareketle gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir. Diğer yandan, bankerlerin Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinde belirtilenler dışında kalan işlemleri KDV'ye tabi olduğundan bu işlemler nedeniyle KDV mükellefidirler. Dolayısıyla bankerlerin KDV mükellefiyetlerini doğuran işlemleri nedeniyle yüklendikleri KDV'yi indirebileceklerdir.

C. SPOR KULÜPLERİNDE KDV İNDİRİMİ

Profesyonel sporcuların katıldığı futbol faaliyetleri esas alınmak üzere, bu faaliyetlerin yürütülmesinde taraf olan spor kulüpleri, Türkiye Futbol Federasyonu ve Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün söz konusu faaliyetlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumu 55 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde³²⁹ düzenlenmiştir.

1. Spor Kulüpleri

Profesyonel futbol faaliyetleri 2908 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kuruluşlar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliyle gerçekleştirilmektedir. 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 27. maddesi ile Profesyonel Futbol Talimatının 52. maddesi hükümlerine göre kulüpler, profesyonel takımlarını Türk Ticaret Kanunu'na göre kuracakları veya kurulmuş anonim şirketlere devredebilirler. Bunun sonucu olarak profesyonel futbol faaliyetlerinin anonim şirket statüsündeki kuruluşlarca yapılması da mümkündür.

³²⁹ 30.05.1996 tarih, 22651 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Spor kulübü dernekleri amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile, sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin katma değer vergisi kapsamına giren teslim ve hizmetleri aşağıda sayılmıştır.

- Maç hasılatları,
- Spor toto - loto ve lotogol isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirler,

Ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir.

Profesyonel futbol şubelerinin yukarıda sayılan spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, spor toto-loto, lotogol isim hakkı, yayın hakkı, reklam ve benzeri gelirleri ile spor kulüplerinin spor okul ve kurs, lokal, sosyal tesis, otopark, spor sahaları, sağlık, plaj tesisleri işletmek gibi faaliyetlerine ticari faaliyet kapsamında katma değer vergisi uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 30 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin F/2 bölümünde, reklamı alanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin olmaması durumlarında, reklamı verenlere sorumluluk uygulaması öngörülmüştür.

Ancak, profesyonel futbol şubeleri yukarıda yer alan faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olduklarından, doğrudan kendilerine verilen reklam hizmetlerine ait katma değer vergisi genel esaslara göre spor kulüpleri tarafından beyan edilecek, dolayısıyla sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır. Yayın hakkı ve reklam hizmetleri karşılığı elde edilen gelirlere ait

katma değer vergisi, bu hizmetlerin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmiş olması halinde düzenlendiği vergilendirme dönemi, aksi halde hizmetin gerçekleştiği her bir vergilendirme dönemi itibariyle hesaplanıp beyan edilecektir.

2. Türkiye Futbol Federasyonu

Profesyonel futbol faaliyetlerini yürütmek, futbolun gelişmesini sağlamak, bu konularda her türlü düzenlemeyi yapmak, kararlar almak ve uygulamak, milli ve milletlerarası kaidelerin ve her türlü talimatın uygulanmasını sağlamak, Türkiye'yi futbolla ilgili konularda yurt dışında temsil etmek, yurt içi ve dışı futbol faaliyetleri ile milli karşılaşmalar nedeniyle her türlü düzenlemeyi yapmak üzere 17.6.1992 tarih ve 3813 sayılı Kanunla Türkiye Futbol Federasyonu kurulmuştur.

Söz konusu faaliyetler iktisadi işletme kapsamına girdiğinden, bu faaliyetler için katma değer vergisi hesaplanacak ve futbol federasyonu tarafından beyan edilip ödenecektir. Federasyon aldığı paylar için ilgili kuruluşlara (maç hasılatları için kulüplere, spor toto-loto, lotogol payı için Teşkilat Müdürlüklerine v.b.) fatura ve benzeri belge düzenleyecek, milli maç hasılatlarını ise giriş biletleri ile belirleyecektir.

3. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü

Profesyonel futbol maçları genellikle mülkiyeti Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne ait olan stadlarda oynanmaktadır. Kanun gereği kulüplere tahsis edilen veya kiraya verilen stadlar için Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne ödenen kira veya tahsis bedelleri katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak stadlardaki büfe ve benzeri yerlerin kiraya verilmesi veya işletilmesi işleminin ticari organizasyon oluşturması nedeniyle katma değer vergisine tabi olduğu açıktır.

4. KDV İndirimi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin vergilerin indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, spor kulüplerinin iktisadi işletmelerinin, Türkiye Futbol Federasyonu ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne bağlı spor müdürlüklerinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, sadece vergiye tabi işlemler için yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması söz konusu olmayıp, bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, vergiye tabi olan veya olmayan işlemler için birlikte yapılan ve ayrılması mümkün olmayan ortak harcamalara ilişkin katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde spor kulüpleri, tamamen amatör spor faaliyetlerine ilişkin olarak yaptıkları harcamalar için ödedikleri katma değer vergilerini indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak, şirket olarak faaliyet gösteren ve tüm faaliyetleri ticari nitelikte sayılan spor kulüpleri böyle bir ayırım yapmaksızın, amatör spor faaliyetlerine ait yüklendikleri katma değer vergilerini de indirebileceklerdir.

Öte yandan, Türkiye Futbol Federasyonu ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne bağlı Spor Müdürlükleri ise tahsil ettikleri katma değer vergilerinden sadece vergiye tabi işlemleri nedeniyle yüklendikleri vergileri indirim konusu yapabileceklerdir.

D. BELEDİYELERDE VERGİ İNDİRİMİ

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre, belediyelere ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. Belediyelerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri devamlı olarak yapmaları halinde belediyeye bağlı bir iktisadi işletme oluşacaktır. Bu işletmenin faaliyetleri ise KDV'ye tabi olacaktır³³⁰. Öte yandan belediyelerce yapılan bir kısım işlemler ise vergiye tabi değildir.

Dolayısıyla mükelleflerin mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklendikleri vergilerden sadece vergiye tabi işlemlere isabet eden kısım indirilebilecektir. Vergiye

³³⁰ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.367.

tabi olmayan işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin ise Kanun'un 30/a maddesine göre indirilemeyeceği tabiidir.

Maliye Bakanlığınca tayin edilen bir muktezada³³¹, "Belediyenin indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri ile bunlara ilişkin KDV'yi Kanun'un 54. maddesi gereğince ayrı hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Böyle bir ayırımın yargılamaması halinde, yüklenilen vergilerin tamamının indirilemeyeceği tabiidir."

E. ÖZEL DERSHANELERDE ÜCRETSİZ OKUTULAN ÖĞRENCİ DOLAYISIYLA YÜKLENİLEN KDV'NİN DÜZELTİLMESİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesi ile; "8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri" katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Fıkra hükmüne göre özel okulların kapasitelerinin %10'u, yüksek okul ve üniversitelerin %50'sine kadar bedelsiz öğrenci okutmaları KDV'den istisnadır. Bu nedenle bedelsiz verilen bu hizmetler dolayısıyla emsal bedel uygulanmayacaktır.

Yine aynı fıkarda "kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları" da katma değer vergisinden istisna kılınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'nun ek 4'üncü maddesi ve Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler Hakkında Yönetmelik'in 5'inci maddesi gereğince özel öğretim kurumlarından olan özel öğretim kurumları (özel dershaneler) belirli oranlarda ücretsiz öğrenci okutmak zorundadır.

Bu durumda da, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesi hükmü dikkate alındığında, 625 sayılı Kanun ve anılan yönetmelik hükümlerine göre bedelsiz öğrenci okutulmak suretiyle verilen hizmet katma değer vergisinden istisnadır.

Ayrıca, özel dershaneler tarafından kanun ve yönetmelikte belirtilen oranlar üzerinde bedelsiz öğrenci okutulması hâlinde aradaki fark kadar verilen hizmetin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'inci maddesi uyarınca emsal bedel üzerinden vergiye tâbi tutulması gerekir.

³³¹ M.B. 'nın 09.06.1994 tarih ve 40546 sayılı Muktezası.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (a) bendine göre; vergiye tâbi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirilmez. Dolayısıyla bedelsiz hizmet nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi, yukarıda anılan 30'uncu maddenin (a) bendi uyarınca indirim konusu yapılmayacaktır. İndirilmesi kanunen mümkün olmayan verginin genel hükümler çerçevesinde genel giderlere veya maliyete eklenerek kurum kazancından indirilmesi gerekir.

Örneğin kapasitesi 2.000 öğrenci olan bir yüksek okulda 1.000 öğrenci okumaktadır. Bu durumda okulda bedelsiz okutabilecek öğrenci sayısı 1000'dir. Ancak okulda bedelsiz okuyan öğrenci sayısı 400'dür. Mükellefin 2008 yılında yüklendiği KDV tutarının 450.000 TL olması halinde daha önce indirilecek KDV içinde gösterilen fakat Aralık/2008 dönemi itibariyle düzeltilmesi gereken KDV tutarı $400/1000 \times 450.000 = 180.000$ TL'dir

F. KDV İNDİRİMİ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DİĞER HUSUSLAR

1. Personele Verilen Yemek Faturalarında Yer Alan KDV'nin İndirimi

İşletmeler personelinin yemek ihtiyacını karşılamak içinde şu dört yoldan birini tercih etmektedir.

- Yemeğin işyerinde imal edilmesi suretiyle verilmesi,
- Yemek imalatı yapan işletmelerle anlaşmak suretiyle bunlar tarafından yemeğin işyerinde veya müstemilatında verilmesi
- Personele yemek kuponları ve kartları (para yüklü manyetik kart) verilmek suretiyle personelin bu kupon ve kartların geçerli olduğu yerlerde yemek yemesinin sağlanması
- Personelin herhangi bir lokanta vb. yerde yemek yemesi ve bunun işveren adına düzenlenmiş fatura ve benzeri belgenin ibrazı suretiyle karşılanması,

Esas itibariyle KDV Kanunu'nun 2. ve 3. maddeleri uyarınca personele yapılan bedelsiz teslimler vergiye tabi olmakla birlikte 9. Seri No.lu KDV Genel

Tebliği'nde³³²; personele iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmesi işleminin vergiye tabi tutulmayacağı, işletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değerın bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabileceğı belirtilmiştir.

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/8. maddesinde; hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisinde istisna olduğu , bunun için işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 800 000 lirayı (270 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı³³³ ile 2009 yılında uygulanmak üzere 10,00 YTL.) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şart olduğu , ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatlerin ücret olarak vergilendirileceğı hükme bağlanmıştır.

Buna göre mükellefler gerek yemeğı işyerinde imal etmek için yüklendikleri KDV'yi, gerek yemek imalatı yapan işletmelerle anlaşmak suretiyle işyerinde veya müstemilatında personeline yemek vermesi nedeniyle yüklendiğı KDV'yi indirim konusu yapabilecektir. Ancak bu durumlarda indirime konu olacak KDV'nin dayanağıını teşkil eden belgenin mükellef işletme adına düzenlenmesi gerektiğı tabiidir. Burada KDV indiriminde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Öte yandan çalışanlara yemek kuponları ve kartları (para yüklü manyetik kart) verilmek suretiyle personelin bu kupon ve kartların geçerli olduğu yerlerde yemek yemesinin sağlanması ile çalışanın herhangi bir lokanta vb. yerde yemek yemesi ve bunun işveren adına düzenlenmiş fatura ve benzeri belgenin ibrazı suretiyle karşılanması durumunda KDV indirimi önem arz etmektedir.

Çalışanın herhangi bir lokanta vb. yerde yemek yemesi ve bunun işveren adına düzenlenmiş fatura ve benzeri belgenin ibrazı suretiyle karşılanmasında durumunda indirilebilecek KDV çalışana Gelir Vergisi Kanunu'nda tanınan istisnaya isabet eden tutar kadar olacaktır. Örneğın bir çalışanın bir öğle yemeğı için 20,00 TL + 1,60 TL KDV olmak üzere 21.60 TL ödemesi ve buna ait işveren adına düzenlenmiş fatura ve benzeri belgeyi işverene ibraz etmesi halinde işletme, faturada

³³² 31.12.1984 tarih, 18622 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

gösterilen KDV'den bir günlük istisna tutarı 10,00 TL'nin KDV'si olan 0,80 TL'yi indirim konusu yapabilecek kalan 0,80 TL'yi indirim konusu yapamayacaktır. Zira KDV dahil istisna tutarını aşan kısım ücret olarak kabul edilir.

Aynı şekilde bir günlük yemek karşılığı verilen kupon bedeli veya kart bedelinin 10,00 TL + KDV 'yi aşması halinde de bu tutarı aşan kısmın KDV'si indirim konusu yapılmaz.

Ancak manyetik kartların gerek yemek kuponlarının kullanımı ile dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Manyetik kartlar, ve yemek kuponları anlaşmalı lokantalarda ücret ödenmeksizin yemek yenilmesini sağlayan bir nevi ödeme araçlarıdır. Manyetik kartta işverenler bu kart hizmetini veren firmalarla anlaşarak bu firmaların çıkardığı kartları çalışanlara dağıtmakta, bu kartlara her ay için o çalışan tanınan miktarla sınırlı olmak üzere sanal paralar yüklenmekte, çalışanlar da bu kartlar vasıtasıyla iş yeri ve müştemilatı dışındaki anlaşmalı lokantalarda yemek yeme şansını yakalamaktadır. Yemek kuponları da aynı şekilde bu yemek kuponu vermek suretiyle anlaşmalı yerlerde yemek yenmesini sağlayan firmalardan satın alınarak çalışanlara dağıtılmaktadır.

Ancak uygulamada bu yemek kuponunu veya kartları kullanan çalışanların, bu kuponlar ve kartta yüklü sanal paralar karşılığında üye iş yerlerinden tüketime yönelik mal ve hizmet temin etmek yerine, temizlik malzemesi, züccaciye vb. malzeme satın aldıkları görülmektedir.

Böyle bir durumda işlem maksadından çıkmış olacağından bu yemek yeme dışındaki maksatla kullanılmış kısma isabet eden tutara ait KDV'nin indirimi mümkün olmakla birlikte bu tutarın bedelsiz teslim ve ücret hükümlerine göre değerlendirilmesi ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının Antalya Vergi Dairesi Başkanlığına gönderdiği yazısında;³³⁴ “..... işverenin çalışanlarına yemek çekleri temin etmesi durumunda bu yemek çekleri ile çalışanlar tarafından anlaşmalı market işyerlerinden gıda ve ihtiyaç maddesi satın almasının yemek verme hizmeti ile hiçbir ilişkisi

³³³ 23.12.2008 tarih, 27089 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

³³⁴ M.B.'nın 26.06.2006 tarih,B.07.1.GİB.0.03.43/4314-20/047154 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.61).

olmadığından, yemek verme hizmeti kapsamında değerlendirilmeyip ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş belirtilmiştir.

2. Devir ve Dönüşümlerde KDV İndirimi

2.1. Şahıs İşletmelerinin Sermaye Şirketine Devrinde Ve Dönüşümünde KDV İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 81. maddesinde aşağıdaki şartların varlığı halinde değer artış kazancının vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) (GVK. Md.81/2)

- Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev’i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) (GVK. Md.81/3)

Ayrıca KDV Kanunu’nun 17/4-c maddesinde de, Gelir Vergisi Kanunu’nun 81 inci maddesinde belirtilen işlemlerin katma değer vergisinde istisna olduğu hükme bağlandıktan sonra parantez için hükümlerle, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmayacağı, işlem 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 yapılacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla kişilerin veya adi şirketlerin sermaye şirketlerine dönüşmeleri veya devir ve birleşme hallerinde dönüşen devir olunan yada birleşen şirketin

indiremediği KDV faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

2.2. Kurumların Devir Veya Birleşmelerinde KDV İndirimi

2.2.1. Devir, Birleşme ve Tam Bölünmede KDV İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak tasfiyede tasfiye olunan işletme artık faaliyetine devam edemezken, birleşmelerde tasfiye hükümlerine tabi tutulan şirket başka bir şirketle birleşmekte ve onun bünyesinde faaliyetine devam etmektedir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi uygulamasında;

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.
- Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi,
- Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Bu durumlarda tasfiye hükümleri uygulanmamakta ve devir olunan kurumun devir tarihine kadar ki karı vergilendirilmekte, gizli kar yedekleri vergilenmemektedir. Devir ve birleşme durumlarında devir olunan ve birleşen kurumlar başka bir kurum bünyesinde faaliyetine devam etmektedir.

Katma değer vergisi uygulamasında devir işleminin birleşmelerden farkı bulunmamakta, tasfiye olunan veya devir olunan kurum bünyesinde indirim konusu edilememiş vergiler devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabilmektedir.

Ayrıca tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan

sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, Kurumlar Vergisi uygulanmasında tam bölünme hükmündedir.

Bu durumda bölünen kurum faaliyetini aynen olduğu gibi değil de bölünmüş olarak farklı kurumlar bünyesinde faaliyetine devam etmektedir. Bu durumda ise bölünen şirket bünyesinde yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin kurumlar vergisi uygulaması çerçevesinde devir nispetleri oranında devralan şirketlerce indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Örneğin bölünen bir kurumun (B) A. Ş. 20.000 TL sonraki döneme devir olunan KDV'si varsa ve bu kurum iki kurum tarafında %30 (A) A.Ş. ve %70 (C) A.Ş. oranlarında devralınmışsa, 6.00 TL KDV'nin (A) A.Ş. tarafından 14.000 TL KDV'nin (C) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak devir ve dönüşüm işlemleri sırasında yapılan noter vb. masraflar nedeniyle ödenen KDV ise Kanun'un 30/a maddesine göre indirim konusu yapılamayacak, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

2.2.2. Kısmi Devirlerde KDV İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Diğer taraftan KDV Kanunu’nu 17/4-c maddesinde Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin katma değer vergisinde istisna olduğu hükme bağlanırken KDV indirimi için kısmi bölünme, tam bölünme ayırımı yapılmamıştır. Dolayısıyla kısmi bölünme de kısmen bölünmeye tabi tutulan kurum bünyesinde indirim konusu yapılamayan verginin devirle orantılı olarak devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabileceği sonucu çıkmaktadır.

Ancak devir ve dönüşüm işlemleri sırasında yapılan noter vb. masraflar nedeniyle ödenen KDV ise Kanun’un 30/a maddesine göre indirim konusu yapılamayacak, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

2.3. Murise Ait Kullanılmamış İndirim Hakkının Varislerce Kullanılması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 81/1. maddesi uyarınca; Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması durumunda bu işlem dolayısıyla değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

KDV Kanunu’nun 17/4-c maddesinde de, Gelir Vergisi Kanunu’nun 81 inci maddesinde belirtilen işlemlerin katma değer vergisinde istisna olduğu hükme bağlandıktan sonra parantez için hükümle, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmayacağı, işlem 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 yapılacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla ferdi işletme sahibinin ölümü ve yasanın aradığı şartlar dahilinde kanuni mirasçılarca işletmenin faaliyetine aynen devam olunması durumunda murise ait işletme bünyesinde yüklenilen ancak işletme bünyesinde indirim konusu yapılamayan KDV varislerce indirim konusu yapılması gerekmektedir.

3. Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlar İçin Yüklenilen KDV'nin Durumu

KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesinde yapılan açıklamalara göre, genel bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan (bağış) mal teslimi ve hizmet ifaları Katma Değer Vergisi'nden istisnadır.

Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler (KDVK. Md.54).

Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

- Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,
- Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,
- İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,
- Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.

Bu bağlamda mükelleflerin yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları bağışlar Katma Değer Vergisi'nden istisnadır. Bu nedenle bağış amacıyla yapacakları veya yaptıracakları inşaatlara ilişkin hesaplarını ayrı tutmaları ve muhasebeleştirmeleri zorunludur. KDV Kanunu'nun 17/1'inci maddesine sayılan ve yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlara ilişkin istisna niteliğinde olduğundan, bağış amacıyla yapılan inşaatlar nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisi'nin indirimi mümkün değildir. Bu şekilde yüklenilen Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlar Kanunun 1/1'inci maddesine göre vergiye tabi bulunmaktadır. Kanun'un 17/2-b

kapsamına girmeyen bağışlarda anılan Kanun'un 27'nci maddesi uyarınca emsal bedel üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanması, bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin ise indirim konusu yapılması gerekir.

4. İthalatta Sonradan Ödenen Verginin İndirimi

İthal edilen malla ilgili gümrük vergi ve resimleri ve bu arada katma değer vergisinin fiili gümrükleme sırasında ödenmesinden sonra, tarife anlaşmazlıkları vb. nedenlerle Gümrük İdaresinin ilave katma değer vergisi talebinde bulunması halinde, Gümrük İdaresince ilave olarak istenen katma değer vergisinin, gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve gümrük makbuzunun yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla, ödendiği dönemde indirim konusu yapılması gerekir³³⁵.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 17.11.1993 gün ve 71951 sayılı muktezasında; "İthal edilen mallara ilişkin olarak ithalattan sonra ek olarak tahakkuk ettirilen ve gümrüğe ödenen KDV'nin, gümrük makbuzunda gösterilmek ve kanuni defterlere kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir³³⁶.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 49. maddesinin 1. fıkrası gereğince teminata bağlanan KDV, mükellefler tarafından gümrük idaresine ödenmediğinden, teminata bağlanan KDV'nin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-b maddesine göre indirilmesi mümkün değildir. İthalata ait KDV'nin indirilebilmesi için mutlak surette ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla teminata bağlanan KDV ödenmeden indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Bu şekilde teminata bağlanan KDV, herhangi bir nedenle KDV için alınan teminatın paraya çevrilmesi halinde, KDV de ödenmiş olacağından, indirim konusu yapılabilecektir.

5. Hurda Ve Atık Teslimlerinde Yüklenilen KDV'nin İndirimi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 5228 sayılı Kanunla değişik 17/4-g maddesinde, külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli

³³⁵ Duman, s.157.

kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunu'nun 18'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ; “Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.” hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanun'un 33/1'inci maddesinde; bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı, aynı maddenin 2'inci fıkrasında ise kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak 31.12.1987 tarih ve mükerrer 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin G/4 no.lu bölümünde; “İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler alışlarda yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak istisna kapsamına giren işlemler dolayısı ile yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak vergisiz satışa (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkarılarak gider ve maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım fazla ve yersiz hesaplanan vergi olarak beyan edilecektir.” açıklaması yer almaktadır.

Öte yandan; 05.07.2002 tarih ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B/1) bölümünde hurda kavramının; her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hürdasını, bunların hurda

³³⁶ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.150.

halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade ettiği, bu çerçevede, 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde sayılan metallerin yanı sıra çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller ile bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları, imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler, izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları ve benzerlerinin "hurda metal" kabul edileceği açıklanmıştır.

Diğer taraftan; 31.12.2005 tarih ve 4.mük. 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 97 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 5'inci bölümünde; İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşların tesliminin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesine göre vergiden müstesna olduğu, 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 30/a ve 32'inci maddelerine göre bu işlemlerin kısmi istisna kapsamına girdiği, söz konusu imalat artıklarının, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmediği, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıktığı, satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemesi gerektiği, dolayısıyla söz konusu imalat artıkları için yüklenilen bir katma değer vergisi de söz konusu olmayacağından bahisle, sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin 30'uncu satırında beyan yapılmasına gerek bulunmadığı açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, işletmelerin üretim faaliyetleri sırasında asıl ürünlerin imalatı aşamasında fire veya atık olarak ortaya çıkan metal, kırpıntı, döküntü ve talaşların teslimleri istisna kapsamında yer almakta olup, söz konusu imalat artıkları için yüklenilen bir KDV'den bahsedilemeyeceğinden bu fire ve atıklar için KDV beyannamesinde herhangi bir beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, yukarıda belirtilen imal artığı dışındaki hurda ve atıklar için yüklenilen katma değer vergilerinin indirimi mümkün bulunmayıp, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu hurda ve atık

teslimleri ile ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılmış olması halinde, Yüklenilen KDV” hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin 30’uncu satırında beyan edilerek indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir³³⁷.

6. Satıcının Tahakkuk Eden KDV’ni Ödememesi Halinde Alıcının İndirim Hakkı

Satıcının yasal satışları üzerinden kanuna uygun olarak düzenlediği faturalarda gösterilen katma değer vergisini iflas vb. gibi bir nedenle, bağlı olduğu vergi dairesine ödeyememesi halinde, alıcının indirim hakkı ortadan kalkmamakla birlikte, alıcının VUK’un 11. maddesinde yer alan sorumluluk konusu da ayrıca değerlendirilmelidir³³⁸. Alıcının bu gibi durumlarda sorumluluktan kurtulabilmesi için vergi idaresi yayınladığı 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği³³⁹ ile ödemenin çek veya banka ve benzeri finans kurumları hesabı kanalıyla yapılması gerektiği konusunda detaylı açıklamalar yapmıştır. Bu konuda ilerleyen bölümlerde (Müteselsil Sorumluluk bölümünde) ayrıntılı olarak açıklamalar yapılacaktır.

7. Takdir Komisyonlarınca Matrah Takdir Edilirken Mükellefin İndirilecek KDV’nin de Dikkate Alınması

KDV’de vergi dairesine ödenecek olan KDV- mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan KDV’den, alışlar nedeniyle ödenen KDV indirildikten sonra hesaplanmaktadır. Verginin re’sen ve ikmalen tarhedilmesi iş leminde de aynı esaslar geçerli olup, mükelleflerin defterlerine kayıtlı fatura veya benzeri belgelerde gösterilen indirilecek KDV tutarları dikkate alınmalıdır³⁴⁰.

Konu ile ilgili olarak verilen muktezada³⁴¹;

"Katma değer vergisi beyannamelerinde vergi matrahı, işlemlerin karşılığını teşkil eden bedelden istisnaların düşülmesi ile bulunan miktar, ödenecek vergi ise bu

³³⁷ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10.01.2008 tarih, B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-07- / 77 sayılı Muktezası.

³³⁸ Duman, s.141.

³³⁹ 23.11.2001 tarih, 24592 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

³⁴⁰ Kızılot, s.1543.

³⁴¹ M.B.’nin 12.4.1996 tarih ve 15790 sayılı Muktezası.

miktar üzerinden hesaplanan vergiden mükellefin yüklendiği vergilerin indirilmesinden sonra kalan tutardır.

Bu nedenle Takdir Komisyonlarınca katma değer vergisi ile ilgili olarak yapılacak tespitlerde dönem matrahının takdiri ile birlikte mükellefin aynı dönemdeki indirilecek katma değer vergisi tutarının da dikkate alınıp belirtilmesi gerekir. Ancak indirilecek vergiler 3065 Sayılı Kanunun indirim konusunu düzenleyen 29-36. maddeler arasındaki hükümlere göre belirlenecektir. Bu maddelerde yazılı hükümlerdeki şartları taşıyan vergiler indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Buna göre, mükellef (MB)'nin pişmanlık şartlarına uymadığı için kabul edilmeyen 1991/6. dönem beyannamesinde, söz konusu döneme ilişkin olarak beyan edilen indirilecek katma değer vergisi tutarlarının defter ve belgeler üzerinden yapılacak inceleme sonunda indirim için aranan şartların mevcut olduğunun tespiti halinde, takdir edilen matrah üzerinden hesaplanan vergiden düşülmesi gerekmektedir,

Bu nedenle mükellef hesaplarının, dönem matrahı ile birlikte indirim tutarlarının da tespiti amacıyla yeniden Takdir Komisyonu'na sevk edilerek ödenecek vergi tutarlarının tespit edilmesi ve tarhiyatın buna göre gerçekleştirilmesi uygun görülmüştür." şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

8. Hesaplanan KDV'nin Tahsilinin İmkansız Hale Gelmesi Halinde İndirilecek Vergi Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı

Bir işlem vergisi olan KDV, malın teslimi veya hizmetin ifası ile doğmakta olup, bedelin tahsil edilip edilmemesi verginin beyan edilmesi açısından önem taşımamaktadır. Diğer bir ifade ile, teslim ve hizmetlere ilişkin olarak doğan KDV'nin, KDV beyannamesinde gösterilmesi için, bu KDV'nin alıcıdan fiilen tahsil edilmiş olması gerekmez. Bu şekilde, alıcıdan tahsil edilmesi imkansız hale gelen KDV'nin, Kanun'un 29. maddesine göre satıcı tarafından indirilmesi mümkün değildir³⁴².

Ancak ÖZBALCI'ya göre; bedelin ödenmeyeceğinin kesinlik kazanması (hatta duruma göre Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen şartlar dahilinde şüpheli hale

³⁴² V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.218.

gelmesi) üzerine indirimde düzeltme yapılması gerekmektedir³⁴³. Bu görüş ise Vergi İdaresince kabul görmemektedir.

9. Personelin Sağlık Gideri Harcamasına İlişkin Faturada Gösterilen KDV'nin İndirimi

193 sayılı GVK'nın 40. maddesinde, hizmetli ve işçilerin tedavi ve ilaç giderlerinin safi ticari kazancın tespitinde, aynı kanunun 57/4. maddesinde işçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primlerinin zirai kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacak giderler içinde ise böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Bu bağlamda gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ve tacirlerin personeline ilişkin olarak ödediği ilaç, gözlük camı. muayene vb. tedavi giderleri, safi kazancın tespitinde, indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, bu şekilde işlem yapılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin kişiler adına değil, giderleri karşılayacak gerçek veya tüzel kişi mükellef adına düzenlenmesi gerekir (VUK md. 230).

Diğer taraftan, sağlık giderlerine ilişkin belgelerde gösterilen KDV ise,

- Fatura veya benzeri belgenin mükellef adına düzenlenmesi,
- Verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi,

Bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi şartlarıyla indirim konusu yapılabilecektir³⁴⁴. Vergi idaresince verilen bir muktezada³⁴⁵,

"Personelinin tedavisi amacıyla özel kuruluş ve tabiplerden alınan fatura veya serbest meslek makbuzunun işletme adına düzenlenmesi halinde, hizmet işletmeye yapılmış olacağından, bu belgelerde gösterilen vergiler, işletme tarafından indirim konusu yapılacaktır. Ancak, fatura veya serbest meslek makbuzlarının kişiler adına düzenlenmiş olması halinde, işletmenin bu belgelere dayanarak KDV indirimini yapması mümkün değildir."

şeklinde görüş bildirilmiştir.

³⁴³ Özbacı, s.645.

³⁴⁴ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.238.

³⁴⁵ M.B.'nin,14.08.1992 tarih ve 64080 sayılı Muktezası.

10. Garanti Kapsamında Bedelsiz Verilen Hizmetlere Ait KDV'nin İndirimi

Belli bir süre tamir, bakım ve yenileme garantisi ile yapılan satışlarda satış sonrası garanti şartları çerçevesinde verilen tamir, bakım-onarım ve yenileme hizmetlerinin karşılığı, satış bedelinin bir unsuru olarak satışın yapıldığı dönemde vergilendirilmektedir.

Dolayısıyla, satıcıların garanti süresi içinde ve garanti belgesi çerçevesinde müşterilerine sağladığı tamir, bakım ve yenileme hizmetlerine ait bedeller satış fiyatı içinde daha önceden vergilendirilmiş bulunduğundan, bu hizmetlerin verilmesi sırasında ayrıca KDV hesaplanmayacaktır. Diğer bir ifade ile, garanti süresi içinde verilen hizmetlerin bedelsiz hizmet olarak kabul edilmemesi gerekir.

Bu çerçevede, garanti şartları çerçevesinde bedelsiz verilen hizmetlere ait bedeller satış fiyatının tespiti sırasında dikkate alınıp daha satış sırasında vergilendirildiğinden, bu hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması gerekir³⁴⁶.

11. Temsil Ve Ağırlama Giderlerine Ait KDV'nin İndirimi

Temsil ağırlama giderleri ticari kazancın tespitinde gider bakımından GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında değerlendirilir. Ancak böyle bir giderin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için gider ile ticari işletme arasında güçlü bir illiyet bağının olması, işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle yapılan gider işletme için doğrudan ve dolaylı olarak bir gelir potansiyeli oluşturmalıdır. İşte bu nedenlerle de temsil ve ağırlama giderleri ile gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi ilişkisinin kurulması her zaman kolay olmamaktadır. Bu giderler bazen işletmelerin ticari ilişki içinde bulunduğu işletme ve kişiler ile olarak yapıldığı gibi işletmenin ticari açıdan ilişkide bulunmadığı bir kişi veya işletme için de söz konusu olabilmektedir³⁴⁷.

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nun 62 Sıra No.lu Kararında; işletmelerin ticari ilişki içinde bulunmadıkları kişiler için yaptıkları harcamaların temsil ve ağırlama gideri olarak safi kazancın tespitinde dikkate alınabileceği kabul

³⁴⁶ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.239.

³⁴⁷ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.240.

edilmiştir Ticari işletmelerin işleriyle ilgili olarak ticari örf ve adetlere uygun, işletmenin cirosu ve beyan ettiği gelir ile orantılı temsil ve ağırlama giderlerinin kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gerekir. Bu çerçevede, safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilen temsil ve ağırlama giderlerine ait KDV, genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Ancak, işletme sahip veya sahiplerinin bizzat kendilerine ait bu türden giderlere ait KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir³⁴⁸.

12. Reklam Amaçlı Yaptırılan Üst Geçit, Köprü Ve Benzeri Tesisler İçin Yapılan Harcamalarda KDV İndirimi

Bazı işletmeler uzun süreli reklamlarının yapılması karşılığında inşa ettikleri üst geçit, köprü, vb tesisleri başta belediyeler olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlamaktadırlar. Aslında yapılan işlemin bağış olarak değerlendirilmemesi gerekir. Zira işletmeler yaptıkları bu harcamalar karşılığında yapılan sözleşmeye göre belirli süre bu tesislerde reklamlarının yapılması hakkını elde etmektedirler. Bilindiği üzere reklam harcamaları ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili Gelir Vergisi Kanun'un 40/1. maddesi kapsamında değerlendirilir. Ancak yapılan harcamalar VUK'un 283. maddesi uyarınca reklam süresi içinde eşit olarak safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alabilirler. Ancak bu şekilde gider kaydedilebilmesi için yapılan işlemin muvazaadan ari olması ve emsal reklam harcamasına göre bariz farklılık göstermemesi gerekir. Yapılan harcamanın emsal reklam harcamasına göre bariz fazlalık göstermesi halinde, yapılan harcamanın emsal reklam harcamasının üzerinde olan kısmının bağış olarak kabul edilmesi gerekir. Bu bağlamda da reklam harcamalarının KDV'si KDVK'nın 29. maddesi gereğince indirim konusu yapılması, söz konusu harcamaların emsal reklam harcamasına göre bariz farklılık göstermesi durumunda bağış olarak değerlendirilen kısma isabet eden KDV miktarının ise KDV Kanunu'nun 30/a maddesine göre indirilmemesi³⁴⁹, gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Konu hakkında verilen bir muktezanın³⁵⁰ tam metni aşağıdaki gibidir;

³⁴⁸ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.240.

³⁴⁹ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.241.

³⁵⁰ M.B.'nin 19.03.1999 tarih, 10950 sayılı Muktezası.

"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, "Kurumlar Vergisi, 1. maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır." denilmektedir.

Öte yandan, safi kurum kazancının tespitinde, indirilecek giderler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır. Reklam giderlerinin kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerden olduğu ve kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gerektiği açıktır.

Buna göre, (...) Turizm Ltd. Şti tarafından yaptırılan üst geçit için yapılan harcamaların reklam süresi içinde eşit olarak kazançtan indirilmesi gerekir. Ancak, yapılan harcama tutarının emsal reklam harcamasına göre bariz fazlalık göstermesi halinde, yapılan harcamanın bu kısmının bağış olarak kabul edilmesi ve bağışların gider yazılması şartları çerçevesinde indirim konusu yapılması gerekir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a ve 34. maddelerine göre, mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri katma değer vergisini,

Verginin fatura ve benzeri belge üzerinde ayrıca gösterilmesi,

Bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi, şartıyla indirim konusu yapabilecekleri açıktır.

Ancak, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ait katma değer vergisinin indirilmesi Kanun'un 30/d maddesi uyarınca mümkün bulunmamaktadır.

Bu hükümlere göre, adı geçen şirket tarafından inşa edilen üst geçitle ilgili olarak yapılan giderlerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilmesi halinde, bu giderlere ait katma değer vergisi de indirim konusu yapılacak aksi halde indirim konusu yapılmayacaktır.

13. Teslimi KDV'ye Tabi Malların İşletme Personeline Ücret, Prim, İkramiye, Teberru Gibi Namlarla Verilmesi Halinde KDV İndirimi

KDV Kanunu'nun "Teslim Sayılan Haller" başlıklı 3. maddesinin (a) bendine göre; vergiye tabi malların her ne amaçla olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılmakta ve KDV'ye tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda işletmeye dahil malların işletme personeline ücret, ikramiye, teberru gibi adlarla bedelsiz verilmesi halinde, bu malların emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde vergilendirilen malların alımı nedeniyle yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Öte yandan. 9 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin 8. bölümünde, personele sağlanan menfaatlardan.

- Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- Personele toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri.
- Demirbaş olarak giyim eşyası verilmesinin.

KDV'ye tabi olmadığı, işletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan masrafların maliyetin bir parçası olması nedeniyle personele tahsisi sırasında vergiye tabi tutulmayacağı, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergilerin ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

Dolayısıyla teslimi KDV'ye tabi olsun olmasın işletmeye kayıtlı malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, teberru gibi namlarla verilmesi halinde bunların alımı nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

14. Eşantiyon Veya Numune Mallara Ait KDV'nin İndirimi

Maliye Bakanlığı 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde³⁵¹ bu konuyla ilgili olarak şu açıklamalarda bulunmuştur:

³⁵¹ 25.12.1995 tarih, 22504 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün, özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde “Numunedir, parayla satılmaz, vb.” ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
 - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın ünvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 1: Şampuan imalatı ile uğraşan (A) firması, satışını yaptığı şampuanlar bir kere kullanmaya mahsus miktarlarda poşetleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle dağıtmıştır.

Ayrı bir satışa konu olmayacak şekilde tüketiciye yönelik ve reklam gideri mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune olduğu belirtilen bu şampuanlar için katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacak, bu ürünlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 2: Bir ilaç firması, piyasaya yeni çıkaracağı bir ilacın tanıtımını sağlamak amacıyla doktorlara, üzerinde “Numunedir Satılamaz.” ibaresi bulunan ilaçları numune olarak vermektedir. İlaç firmasının bu ilaçlar için katma değer vergisi hesaplaması söz konusu olmayacaktır. Yüklenilen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılacaktır.

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan eşantyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi katma değer vergisine tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malları gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri halinde, bu teslim işleminin katma değer vergisine tabi olacağı ve malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekeceği açıktır.

15. Sınır Ticareti Yoluyla İthal Edilen Malların Satışında Vergi İndirimi Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/2 maddesi uyarınca, sınır ticareti yoluyla mal ithali katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu suretle ithal edilen malların yurtiçinde tesliminde de Kanun’un 1/1. maddesi kapsamında vergi uygulanır. Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından ithal edilen malların yurtiçinde tesliminden doğan Katma Değer Vergisi Kanun’un 9. maddesi gereğince alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir.

Ancak bu durumda ithalde ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması söz konusu olmaktadır. Bu durumda, Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından sınır ticareti yoluyla ithal edilen malların yurt içinde tesliminde, bu mallar için gümrükte vergi ödendiğinin belgelendirilmesi ve alıcıların gider pusulası düzenlemesi koşuluyla sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilmemesi, Maliye Bakanlığı’na KDVK’nın 29/4. maddesinde verilen yetki çerçevesinde, 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliği³⁵² ile uygun görülmüştür.

³⁵² 29.06.2001 tarih, 24447 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

Bu durumda gider pusulasında KDV gösterilmemekte ve indirilecek herhangi bir KDV de söz konusu olmamaktadır.

16. Başkaları Adına Düzenlenen Elektrik, Su, Doğalgaz Ve Telefon Giderlerine Ait Faturalardaki KDV'nin İndirimi

Giderleri doğrulayan belgelerin, bu giderleri muhasebe kayıtlarına alan işletmeler adına düzenlenmesi esas olmakla beraber; uygulamada işletmeler tarafından gerçekleştirilen bazı giderlere ilişkin belgelerin özellikle elektrik, su tüketimleri ve telefon kullanımlarına ilişkin gider belgelerinin çeşitli nedenlerden dolayı işletmeler adına düzenlenemediği görülmektedir.

Söz konusu gider belgelerinin ilgili işletmeler adına düzenlenmemesinin nedeni olarak işletmeler tarafından (ki bu işletmelerin büyük bir çoğunluğu kiracı konumundaki işletmelerdir- İSKİ, TEDAŞ, ve TÜRK TELEKOM) gibi kuruluşlar nezdinde gerekli devir veya dönüşüm işlemlerini zamanında veya hemen yaptırmamalarından kaynaklanmaktadır³⁵³.

KDV Kanunu'nun 29/1-a maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirmelerinin mümkün bulunduğu, 34/1. maddesinde ise yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, VUK'un 227. maddesinde de, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsikinin zorunlu olduğu belirtilmiş, faturada bulunması gereken asgari bilgiler ise anılan Kanun'un 230. maddesinde, faturanın düzenlenme tarihi, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, adresi, varsa hesap numarası, malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası şeklinde sıralanmıştır.

³⁵³ Argun, Doğan; "İşletme Adına Düzenlenmeyen Gider Belgeleri Sorunu ve Vergi Mevzuatı Karşısında Durumu", **Muhasebe-Finansman Dergisi**, 1997, S:7, s.79.

Ayrıca VUK'un 3/B maddesi uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Bu çerçevede, ticari faaliyetle ilgili olarak yapılan elektrik, su, telefon ve doğalgaz giderlerine ilişkin faturalarda gösterilen KDV'nin indirilebilmesi için, bu faturaların mükellefler adına düzenlenmiş olması ve faturaların yasal defterlere kaydedilmesi gerekiyor. Ancak, yukarıda da ifade edildiği üzere, uygulamada özellikle kiralanan işyerlerine ait su, elektrik, doğalgaz ve telefon abonelikleri çoğunlukla yasal prosedürler nedeniyle işyeri sahibi ya da ortaklar veya başka şahıslar adına da olabilmektedir. Bu durumda da, tüketim faturaları, tüketimi fiilen gerçekleştirenler adına değil, aboneliği bulunan ancak tüketimlerle hiçbir ilgisi bulunmayan kişiler adına düzenlenmektedir.

VUK'un, "İspat" başlıklı 3/B maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yemin hariç her türlü delillerle ispatlanması mümkündür. Ayrıca; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti, bunu iddia eden tarafa aittir.

Nitekim, Maliye Bakanlığı son olarak verdiği ve uygulamayı yönlendirici nitelikteki bir Muktezası'nda³⁵⁴; elektrik, su, telefon ve doğalgaz aboneliklerinin başkaları adına olmasının ve bu giderlere ait faturaların başkaları adına düzenlenmesinin, anılan giderlerin mükellefler tarafından yapıldığı gerçeğini ortadan kaldırmayacağı, anılan giderlerin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olduğunun ispatı halinde bu harcamalara ait KDV'lerin mükelleflerce indirim konusu yapılabileceğini açıklamıştır.

Buna göre fatura ve benzeri belgedeki tutarın gider/maliyet yazılabilmesi, KDV'nin ise indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri belgenin mükellef adına düzenlenmesi yasal zorunluluk olmakla birlikte, faturanın mükellef adına düzenlenmesinin teknik olarak imkansız olması, faturaya konu olan hizmet veya mal işletmede kullanılmasının zorunlu olması ve bunun yapılacak basit bir denetimle denetiminin mümkün olması halinde fatura ve benzeri mükellef adına düzenlenmemiş olsa dahi indirime konu edilmesi gerektiği kanaatindeyim. Ancak bu durum fatura ve

³⁵⁴ M.B.'nin, 07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve**

benzeri belgenin mükerrer kaydına ve KDV'nin mükerrer indirimine konu edilmesini gerektirmez. Bu anlamda abonelikleri ve bu nedenle faturaları başkaları adına düzenlenen elektrik, su, doğalgaz ve telefon gibi giderlerinin, faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili bulunduğu ispatı halinde, bu giderlerin gerçek yüklenicileri olan mükelleflerce gider olarak dikkate alınması ve KDV'lerinin indirilmesi mümkün bulunmaktadır³⁵⁵. Bu konuda, Maliye Bakanlığı ve Danıştay da aynı görüşte bulunmaktadır.

Bununla birlikte verilen bir Muktezada³⁵⁶ ; “İş hanı için yapılan giderlere ait faturaların (yakıt, elektrik, su vs.) iş hanında ikamet edenlere paylaşılacak suretiyle is ham yönetimince düzenlenmiş olan makbuzun, Vergi Usul Kanunu uyarınca fatura veya fatura yerine geçen bir belge olarak kabulü söz konusu olmadığından ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.” denilmiş ve iş hanı için yapılan ve içindeki işyerlerine dağıtılan giderlere ait KDV'nin indiriminin mümkün olmadığı ifade edilse de yapılan masrafların iş hanı adına kesilmiş faturalarla ispatlana bildiği durumlarda dağıtılan giderlere ait KDV'nin yukarıda izah edilen nedenlerle indirim konusu yapılması gerektiği kanaatindeyim.

Bu konuda yaşanan diğer bir sıkıntı ise bunların KDV'sinin ne zaman indirim konusu yapılabileceğidir. Zira elektrik, su, doğalgaz, telefon gibi hizmet veya mal teslimlerinde faturalandırma işlemi tüketimin yapıldığı dönemlerden sonra yapılmaktadır. Örneğin, Aralık ayında tüketilen elektriğin faturası müteakip yılın ocak ayında düzenlenebilmektedir.

Verilen bir Muktezada³⁵⁷; “ yılın son aylarında tüketilen elektrik bedelleri ile satın alınan haberleşme hizmetlerine ait faturalar müteakip yılın Ocak-Şubat aylarında düzenlendiğinden, faturalardaki katma değer vergisinin, bu teslim ve hizmetleri satın alan mükelleflerce söz konusu belgelerin defterlerine kaydedildiği dönemde indirim yapılmasının mümkün olduğu” ifade edilmiştir.

Özelgeler (Muktezalar), c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1329).

³⁵⁵ Hayreddin Erdem ve İlhan Keten; “Başkaları Adına Düzenlenen Elektrik, Su, Doğalgaz Ve Telefon Faturalarının Gider Kaydedilebileceği Ve KDV'sinin İndirilebileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, S:162, Haziran, 2006, s.126.

³⁵⁶ 24/12/2003 tarih, B.07.0.GEL.0.54/5429-646-54967 sayılı Mukteza.

³⁵⁷ M.B.'nın 15.08.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4041-47/38601 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s.1513).

VIII. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Katma değer vergisinde müteselsil sorumluluk uygulaması 84 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde³⁵⁸ düzenlemiştir.

Müteselsil sorumluluk müessesesi ile katma değer vergisi iadelerinin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak müteselsil sorumluluk kapsamında hakkında vergi takibatı yapılan mükelleflerin, diğer alacaklarında olduğu gibi vergi dairesinden olan katma değer vergisi iade alacaklarında da bu husus göz önüne alınarak işlem yapılacağı tabiidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesine göre mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlilik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Buna göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinden aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının katma değer vergisini Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergiden aşağıda, belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olur. Ancak alıcılar, katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelini;

- Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanunu'nun 697. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları,

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaması uygun görülmüştür. Buna göre;

- yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,

- bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,

Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili katma değer vergisinin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine

³⁵⁸ 23.11.2001 tarih , 24592 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

- Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.

- Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

- Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya

- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması,

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır.

Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KDV İNDİRİMİNDE SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. VERGİ İNDİRİMİNİN BELGELENDİRİLMESİ VE BELGELERİN YASAL DEFTERLERE KAYDINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Daha önceki bölümlerde de izah edildiği üzere mükellefler indirim hakkından yararlanabilmeleri için ilgili vesikaları yasal defterlere kaydetmeleri gerekmektedir. Ancak bu vesikaların hangi yasal deftere, hangi süre içinde kaydedilmesi gerektiği, fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere süresinde veya kaydedilmemiş olması halinde indirim hakkının ne olacağı, mükellefin yanlış defter tutmuş olması halinde indirim hakkının kaybolup kaybolmayacağı, kayıt yapılan defterin tasdiksiz oluşu ve kayıtların bilgisayar ortamında yapılmış olması gibi hallerde indirimlerinin reddedilip reddedilmeyeceği oldukça tereddütlere neden olmaktadır.

Bu kısım da KDV indiriminde belge, yasal defter, defter tasdiki ve kayıt zamanından kaynaklanan sorunlara değinilecektir.

A. VERGİ İNDİRİMİNİN BELGELENDİRİLMESİNE İLİŞKİN SORUNLAR

Katma değer vergisi indirim sisteminde mal ve hizmet hareketlerinin izlenmesi ve tedavül zincirin bir önceki halkasında yer alan mükellefçe Hazine'ye gerekli ödemenin yapılıp yapılmadığının tevsikinde belge ve belge düzeni oldukça önemlidir. Bu nedenle belgedeki herhangi bir zaaf indirim imkanını bütünüyle kaldırır. Bu yönüyle kayma değer vergisinin belge üzerine müesses bir vergi olarak kabulü gerektiği söylenebilir.

Bu nedenle bu başlık altında KDV indiriminin dayanağını oluşturan belgelerle ilgili tereddütlere değinilecektir.

1. Mükellefin Fatura ve Benzeri Belgeyi KDV Dahil Olarak Düzenlemesi ve KDV'nin Ayrıca Gösterilmemiş Olması Durumunda KDV İndirimi

KDV'nin mutlaka ayrıca ve meblağ olarak belge üzerinde gösterilmesi gerektiği halde, satıcı bu mecburiyete uymayarak belgeyi KDV dahil şekilde

düzenlemişse böyle bir belgeye dayanılarak KDV indirimi yapılması İdare tarafından kabul edilmemektedir. Bu nedenle mükellefler belge alırken KDV'nin ayrıca gösterilmiş olmasına özen göstermek durumundadır. Mecburiyete rağmen KDV'nin ayrıca gösterilmediği hallerde belge aslı satıcıya gösterilip “...TL KDV dahildir” şeklinde şerh koydurmalı, yahut belge yenilenmelidir³⁵⁹. Aksi halde mal ve hizmet alımı için ödenen KDV faturanın muhteviyatını oluşturan mal ve hizmetin maliyeti içersinde yer alacaktır.

Diğer taraftan 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliği³⁶⁰ uyarınca belgenin 34. madde uyarınca KDV dahil olarak düzenlenmesine izin verilen hallerde belge üzerinde “%.. KDV dahildir” şeklinde oran belirtilmek suretiyle not konulması mecburidir. Bu durumlarda fatura bedeli üzerinden iç yüzde yoluyla KDV ye tekabül eden kısım bulunarak indirim konu yapılmalıdır.

Danıştay tarafından verilen bir kararda³⁶¹; KDV dahil olarak düzenlenmiş faturada, iç yüzde hesabı ile bulunan KDV'nin ayrıştırılmış ve yasal defterlere intikal ettirilmiş olduğu durumlarda, sırf faturanın düzenlenmesi sırasında satıcının katma değer vergisini ayrıca göstermemiş olmasının indirimin reddedilmesi için neden teşkil etmeyeceğine hükmetmiştir. Aynı anlayış diğer Daire kararlarında yer almıştır.

2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelere Dayanılarak Yapılan KDV İndirimi

Fatura ve benzeri vesika üzerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, belgede gösterilen mal teslimi ve hizmet ifasını belgeyi düzenleyen (adına belge bastırılmış olan) tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Ancak mükelleflerin gerçekte satın aldıkları mal veya hizmet için fatura veya benzeri belge almamaları/alamamaları nedeniyle, başka bir mükellef ya da kişiden fatura ve benzeri belge teminde etmesi durumunda ise her ne kadar gerçekte mal veya hizmet satın alınmış olsa da, katma değer vergisi indirim konusu yapılan belgeyi düzenleyenler ile mal teslimi veya hizmet ifasını gerçekleştirenler farklı kimselerdir. Burada VUK'un 359. maddesinde tanımı yapılan sahte veya muhteviyatı itibariyle

³⁵⁹ Maç, s.34.6.

³⁶⁰ 24.02.1987 tarih, 19382 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

³⁶¹ Dn. 9. D.'nin 12.02.1993 tarih, E:1992/3041, K:1993/510 sayılı Kararı.

yanıltıcı belge söz konusu olmaktadır³⁶². Anılan maddede yer alan tanımlara göre sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

Mal veya hizmetin başkasından temin edilmesine rağmen belgenin başka mükellef yada kişiden temin edildiği durumlarda (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımlarında) KDV açısından, girdi vergisi gerçek bir mal veya hizmet tedavülüne tekabül etmemektedir. Alıcı başka kanallardan belgesiz olarak tedarik ettiği mallar için, belgeyi daha başka kanallardan temin etmiş, ya da gerçek satıcıdan aldığından fazla miktar veya tutarı içeren belge temin etmiştir. Belgesiz temin edilen veya fazla belge alınan malların, alıcıya intikaline kadar taşıdığı vergi yükü yoktur. Dolayısıyla bunların satışı üzerinden borçlanılacak katma değer vergisinden indirim yapılması yoluna gidilemez³⁶³.

Danıştay tarafından verilen bir kararda³⁶⁴; defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen, işyeri yanmasına rağmen vergi dairesine bu konuda bildirimde bulunmayan, çok yüksek cirolar yapmasına rağmen faaliyet gösterdiği sektördeki diğer firmalar tarafından tanınmayan mükelleflere ait faturaların, gerçek bir mal veya hizmet karşılığı düzenlendiğinden bahsedilemeyeceğinden bu faturalardaki KDV indirilemeyeceğine hükmetmiştir.

3. Faturanın Üst ve Alt Nüshalarında Yazılı Bedellerin Farklı Olması Halinde KDV İndirimi

Uygulamada, bazı kötü niyetli mükelleflerce düzenlenen faturaların alt ve üst nüshalarındaki tutarlar arasında farklılıklar olabilmektedir. Bu durumun tespiti halinde, alıcının söz konusu faturada gösterilen KDV'yi indirip indiremeyeceği konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

³⁶² Duman, s.140.

³⁶³ Duman, s.140.

³⁶⁴ Dn. 7. D.'nin 26.06.2002 tarih, E: 2000/5583 K: 2002/2640 sayılı Kararı. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özgeler (Muktezalar)**, c.7, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.1575).

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenen "vergi indirimi" müessesesinden yararlanmanın ön şartı, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetlerle ilgili fatura veya benzeri belgelerin gerçeği yansıtması" ve bu faturalarda gösterilen KDV'nin gerçekte yüklenilmiş (ödenmiş) olmasıdır.

Öte yandan, VUK'nun 3/B. maddesinde ise, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerinin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, gerçekleşmemiş teslim veya hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura veya benzeri belgede gösterilen KDV'nin indiriminden söz edilmesi mümkün olmadığından, alt ve üst nüshalarındaki tutarları farklı olan faturanın gerçeği yansıtmıyıp yansıtmadığının tespit edilmesi gerekir. Faturanın alıcıya verilen nüshasında yer alan tutara ilişkin teslim veya hizmetin gerçekleştirildiğinin tespiti halinde, KDV indiriminin kabul edilmesi gerekir³⁶⁵.

Danıştay tarafından verilen bir kararda³⁶⁶ da belirtildiği üzere, faturanın üst nüshası ile alt nüshasında yazılı bedelin farklı olması halinde, faturaların üst nüshasında yazılı miktardaki işin yaptırılmadığı saptanırsa, buna isabet eden KDV'nin indirimi kabul edilmez.

4. Teslim Veya Hizmet İfası İle Yasal Süresinde Düzenlenen Belgenin Dönemlerinin Farklı Olması Halinde KDV İndirimi

KDV uygulamasında vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile indirim hakkı doğmakla birlikte indirimin yapılabilmesi için olayın tevsik edilmesi ve bu belgenin de yasal defterlere kaydedilmesi zorunludur. Normal koşullarda olayın tekemmülü ile belgenin de düzenlenmesi gerekmektedir. Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinde ise, faturanın malın teslimi veya işin yapılmasından itibaren yedi gün içinde düzenlenebileceği hükmü bulunmaktadır. Uygulamada mükelleflerin bu süreyi kullandıkları görülmektedir.

Takvim yılının veya on iki aylık hesap döneminin son ayları hariç diğer aylarda, vergiyi doğuran olayın belgesinin (faturasının) düzenlenmesi farklı aylara isabet etmesi halinde, satıcının vergi borcu vergiyi doğuran olayın meydana geldiği

³⁶⁵ Kızılot, s.1534.

³⁶⁶ Dn. 11. D.'nin, 14.11.1995 tarih ve E: 1995/3007, K: 1995/3129 sayılı Kararı.

günde doğmakla birlikte, alıcı indirim hakkını ancak belgenin düzenlendiği dönemde kullanabilecektir. Örneğin 28 Haziran 2008 tarihinde 10.000 + 1.800 TL KDV tutarındaki bir alışveriş işleminin 5 Temmuz 2008 tarihli olarak belgelendirilmesi halinde, satıcı 1.800,00 TL KDV'yi Haziran dönemi KDV beyannamesinde beyan etmesi gerekirken, alıcı ödediği bu KDV'yi Temmuz dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. Bu nedenle alıcıların satıcılardan yasal süresinde ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem içinde düzenlenmiş fatura istemeleri kendi lehlerine olacaktır.

Diğer taraftan takvim yılının son ayında ise, teslim veya ifa edilen mal ve hizmetlerle ilgili faturaların vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde düzenlenmesi ve alıcılar açısından belgelerin de aynı ay içinde kaydedilmesi zorunludur. Başka türlü müşteriye teslim edilmiş bir malın envanterde gösterilmesi ve gelir veya kurumlar vergisi açısından da kazancın yanlış verilere dayanılarak hatalı tespiti durumu doğar. Tarh zaman aşımı değerlemesi açısından da sorunlarla karşılaşılabilir³⁶⁷.

5. Malın Teslimi veya Hizmet İfası İle Fatura Düzenlenmesi Arasında Yedi Günden Fazla Süre Geçmesi Halinde KDV İndirimi

Vergiyi doğuran olayın tekemmülünden sonra, faturanın yedi gün içinde düzenlenmemiş olması, durumunda fatura hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır (VUK. md. 231/5). Mal ve hizmet tedavülü belgesiz yapılmış sayılma durumuna girmektedir³⁶⁸. Ancak fatura hiç düzenlenmiş sayılması alıcı için de özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir durum olmakla birlikte, satıcı için ceza uygulaması ile birlikte teslim veya hizmetin ifası günü itibariyle vergile yapılmasını gerektiren bir durumdur³⁶⁹.

Örneğin 08.04.2008 tarihinde teslim edilmiş bir mala ait fatura 16.07.2008 tarihinde düzenlendiğinde, satıcı için satış tarihinin rastladığı Nisan/2008 dönemi itibariyle vergileme yapılması ve ceza uygulanmasını gerektirir.

Bu gibi durumlarda satıcıya vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem itibariyle vergileme yapılacak olmakla birlikte, satıcı tarafından alıcıya sonradan

³⁶⁷ Özbalcı, s.647.

³⁶⁸ Özbalcı, s.648.

³⁶⁹ Duman, s.154.

fatura düzenlenmesi halinde, bu faturada yer alan KDV'nin genel esaslara göre indirim konusu yapıp yapılmayacağı açık değildir. Belgenin düzenlenmesi ile satıcı belgedeki KDV'yi ödemiş olacağı için alıcıda da belgenin kendisine ulaştığı dönemde, indirim hakkının kullandırılması gerektiği kabul edilebilir³⁷⁰. Bununla beraber mükelleflerin cezalı duruma düşmemeleri için Gelir İdaresinden alacakları görüşe göre hareket etmelerinde fayda bulunmaktadır.

6. Satıcıdan Alış Faturasının Temin Edilememesi Halinde KDV İndirimi

Katma Değer Vergisi'nden vergi indirimi hakkından yararlanabilmek için kullanılması zorunlu olan fatura veya benzeri belgelerin temin edilememesi halinde KDV indirilip indirmeyeceği tartışmalara neden olmaktadır. Özellikle ticari hayatta kiracılar tarafından kiralamaya konu olan gayrimenkuller için normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler ile kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlere ait kıymetlerin sözleşme süresinin sonunda kiralayan mükellefe bedelsiz olarak tesliminde belge temin etmekte zorluklar yaşanmaktadır. Özel maliyet bedeli olarak adlandırılan bu uygulamada kira süresinin sonunda bedelsiz olarak kiralayan mükellefe bedelsiz olarak devredilen kıymetler için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak bazı mükellefler bu faturayı düzenlemede imtina göstermektedir.

Her ne sebeple olursa olsun bu gibi durumlarda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinden hareketle mükellefin vergi indirim hakkının bulunmadığını söylemek mümkündür. Çünkü aynı nedene dayanan işlemlerde bir mükellef tahsil ettiği KDV'yi Hazine'ye öderken diğer Hazine'ye ödeyeceği KDV'den indirim konusu yapmaktadır. Bu işlem ise aynı işlem için düzenlenmiş ortak belgeye dayanarak yapılmaktadır. Burada ise ortada bir belge bulunmamakta ve sadece alıcı KDV'yi indirim konusu yapmakta, diğer tarafın bu işlem için beyan ettiği bir KDV bulunmamaktadır. Ayrıca mal veya hizmet işletmeye intikal etmiş ve bu işlemlerin bedelinin dekont veya tahsilat fişiyle gibi fatura ve benzeri belgeyle ödendiğinin kanıtlanması durumu da bu kaideyi değiştirmeyecektir.

³⁷⁰ Özbalcı, s.650.

Öte yandan Danıştay bir kararında³⁷¹, Vergi Usul Kanunu'nun 3/b maddesindeki "vergilendirmede olayların gerçek mahiyeti esastır " ilkesinden hareketle, "mükellefin tüm çabasına rağmen iradesi dışında faturalarını temin edememesi halinde ödemeleri karşılığında düzenlenen tahsil fişindeki KDV indirim konusu yapabileceği, inceleme elemanınca bu vergilerin doğruluğu araştırılmadan tahsil fişinin fatura veya benzeri belge olmadığı gerekçesiyle indirimlerinin ret edilmesinin uygun olmayacağı belirtilerek tahsil fişindeki KDV'nin indirebileceğine" hükmetmiştir.

Kanaatimizce mükellefin satıcıdan fatura temin etmemesi halinde durumu bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirerek alınacak cevaba göre işlem yapması uygun olacaktır³⁷².

7. Fatura veya Benzeri Belgenin Kaybolması Halinde KDV İndirimi

Mal ve hizmet alışlarına ait fatura veya benzeri belgelerin kaybolması halinde; kaybolan belgenin bir örneğinin belgeyi düzenleyen satıcı firmadan temin edilmesi, temin edilen fatura nüshasına kayıp nedeniyle verildiğine dair not düşülerek satıcıya onaylatılması şartıyla, onaylı fatura örneğine dayanılarak, KDV indirim yapılabilir.

8. İşi Terk Tarihinden Sonra 10 Gün İçinde Düzenlenen Faturalardaki KDV'nin İndirimi

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 41. maddesine göre işi bırakan mükelleflerin KDV beyannamelerini işi bıraktıkları tarihi izleyen ayın 25. günü mesai saati sonuna kadar vermeleri gerekir. Ayrıca, 213 sayılı VUK'un 168. maddesinde ise, işi bırakma bildirimlerinin, bildirilecek olayın vuku tarihinden başlayarak bir ay içinde yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, mükellefler işi bıraktıkları tarihten itibaren VUK 231/5'de yer alan 10 günlük süre içerisinde adına düzenlenen mal ve hizmet alımlarına ait faturalarda yer alan KDV'yi indirebilirler³⁷³.

³⁷¹ Dn. 9. D.'nin 19.07.1997 tarih ve E. 1996/4545, K. 1997/2163 sayılı Kararı.

³⁷² Kırıktaş, İlhan; "KDV'de Dönem Sonu işlemleri Bakımından Özellik Taşıyan Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2005 , S:156,s.110.

³⁷³ Kızılot, s.1874.

9. Adresinde Bulunamayan Mükelleflerden Alınan Faturalarda Yer Alan KDV'nin İndirimi

Katma değer vergisi mükelleflerinin vergi idaresince bilinen adreslerinde bulunamamasının nedenleri ise çok farklıdır. Mükellef;

- Sahte fatura ticareti yaptığından faturada belirtilen bir işyeri yoktur,
- Paravan firma olduğundan faturada belirtilen işyeri yoktur veya sürekli olarak işyeri değişmektedir,
- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti iyi gitmediğinden işini bırakmış, işyerini kapatmış ve vergi borçları nedeniyle takip edilmemek için iş bırakmayı Vergi Dairesine bildirmemiş ve adresini kaybettirmiştir,
- Ticari, zirai veya mesleki faaliyetini herhangi bir sebeple bırakmış ve bilgisizlik nedeniyle veya muhtelif nedenlerle işi bırakmayı, ölümü, tasfiyeyi, birleşmeyi ve adresini bildirmemiştir,
- İşyeri değişikliği yapmış ve yeni iş yeri adresini bilgisizlik nedeniyle veya muhtelif nedenlerle kasıtlı olarak eski bağlı olduğu Vergi Dairesine bildirmemiştir,
- Hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile mahkum olması, memleketten kaçması, vatandaşlıktan çıkarılması nedeniyle memleketi terk etmiş olması ve benzeri olaylar nedeniyle adresi tespit edilememiştir.

ve bu nedenlerle de bilinen en son adresinde bulunamamıştır.

Vergi idaresince, mükellefin bulunamaması halinde, ödenen katma değer vergisinin hazineye intikal ettiğinin kabul edilmesinin ve indirim ve iade hakkının tanınmasının sahte fatura kullanımını teşvik edeceği gerekçesiyle kabul edilmemektedir. Dolayısıyla katma değer vergisi mükellefinin bilinen en son adresinde bulunamaması ve kanuni defter ve belgeleri üzerinde karşıt vergi incelemesi yapılamaması nedeniyle, mal veya hizmet satışının ve tahsil edilen katma değer vergisinin kanuni defter ve belgelere intikal ettirildiği ve beyannameye yansıtılarak tahakkuk eden katma değer vergisinin ödenip ödenmediği tespit edilmediğinden, indirim veya iade konusu yapılan katma değer vergisi reddedilmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere mükellefin adresinde bulunmamasının sahte ve belge düzenleme amacı dışında bir çok nedeni bulunmaktadır. Dolayısıyla mükellefin sadece adresinde bulunmaması o mükellefin sahte belge düzenleyicisi

olduğunu göstermez. Mükellef alacaklıların takibinden kaçmak, hastalık, tutukluluk gibi haller dolayısıyla işine ara vermiş olabilir. Dolayısıyla gerçekte bir mal hareketi olmadığı konusunda yapılmış somut bir tespit bulunmadan, firmanın adresinde bulunmadığı gerekçesi ile düzenlenen faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılamaz³⁷⁴.

Ancak katma değer vergisi mükelleflerinin satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin faturaları düzenleyenler hakkında yapılan karşıt incelemelerde, bu gerçek veya tüzel kişilerin;

- Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmedikleri,
- Adreslerinde bulunmamalarıyla birlikte hiçbir vergi beyannamesi vermedikleri,
- Beyanname verenlerin ise sürekli devreden katma değer vergisi beyan ettikleri,
- Ödenecek katma değer vergisi beyan etmedikleri,
- Tahakkuk eden katma değer vergisini ödemedikleri,
- İşyeri ve ikamet adreslerinde bulunamadıkları,
- Vergi ile ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirmedikleri,
- Bir kısmı hakkında sahte ve yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı inceleme raporu düzenlendiği, kaçakçılık suçu raporu bulunduğu,
- Gösterilen adreslerde başka kişilerin ikamet ettiği,
- Bazılarının mükellefiyet kaydının bulunmadığı,
- Faturalarda belirtilen sicil numaralarında başka mükelleflerin kayıtlı olduğu,
- Mali imkanlarının söz konusu ticareti yapacak kapasitede olmadığı hususlarının tespit edilmesi,

adı geçen kişi ve kuruluşların içeriği itibariyle yanıltıcı ve sahte fatura düzenledikleri kanaatini oluşturacağından bunlar tarafından düzenlenmiş faturalarda yazılı katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir³⁷⁵.

³⁷⁴ Dn. 4. D. 23.02.2006 tarih ve E.2006/63, K.2006/283 sayılı Kararı

³⁷⁵ Dn. 11.D.'nin 12.3.1997 tarih ve E: 1996/3856, K: 1997/902 sayılı Kararı.
Dn. 9.D.'nin 17.10.1995 tarih ve E: 1994/6247, K: 1995/2587 sayılı Kararı.
Dn. 3.D.'nin 6.6.1995 tarih ve E: 1994/3927, K: 1995/1756 sayılı Kararı.
Dn. 9.D.'nin 20.6.1996 tarih ve E: 1995/4110, K: 1996/2514 sayılı Kararı.
Dn. 11.D.'nin 12.3.1997 tarih ve E: 1996/3856, K: 1997/902 sayılı Kararı.

10. Hatalı Hesaplanmış KDV'nin İndirimi

Mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV;

- Yanlış oran uygulanması,
 - Hesap hatası yapılması,
- Sair nedenlerle

fazla veya eksik olarak hesaplanabilmektedir. Bu durumda fatura veya benzeri belge üzerinde ayrıca gösterilen hatalı KDV'nin indirim konusu yapılması verginin fazla veya eksik hesaplanması durumuna göre farklılıklar göstermektedir.

10.1. KDV'nin Fazla Hesaplanması

KDV Kanunu'nun 8/2. maddesinde, hakkı olmadığı halde katma değer vergisini fatura edenler veya kanuni oranın üstünde vergi tahsil edenlerin bu vergileri ödemekle mükellef oldukları hükme bağlanmıştır. Anılan maddede bu hallerde haksız fatura edilen verginin alıcı tarafından indirim konusu yapılacağı, indirim imkanının bulunmaması halinde ise, alman verginin alıcıya iadesi konusunda Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirlenmiştir. Vergiye tabi olmayan veya vergiden müstesna olan bir mal ve hizmet için katma değer vergisi alınması veya vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerde verginin kanunen öngörülenden daha yüksek nispette alınması, Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesine göre vergi hatasını teşkil eder. Bununla birlikte bahse kanun maddesinde bu hatalı işlemi gerçekleştiren mükellefin tahsil ettiği KDV'yi Hazineye ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Zaten bu kişi Hazineye ödediği KDV'yi karşı taraftan tahsil ettiğinden dolayı kendisinde olumsuz bir etkisi bulunmamaktadır. Hatalı işleme muhatap olanın KDV mükellefiyet olması halinde fazla veya yersiz vergi indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili ise ödediği bu KDV'yi yasal defterlere kaydetmek koşuluyla KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirimin mümkün olmadığı hallerde ise iadesi yapılacaktır.

Öte yandan KDV beyan dönemi içinde KDV'nin fazla hesaplandığının fark edilmesi halinde ve henüz beyanname verilmemiş ise satıcı tarafından hatalı fatura

iptal edilerek yerine doğru oran üzerinden fatura düzenlenebilir. Bu şekilde, alıcı da, doğru KDV'yi indirecektir.

Ayrıca beyanname verildikten sonra fazla KDV hesaplandığının fark edilmesi halinde fazla hesaplan KDV için alıcının KDV Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca iade fatura düzenlemek suretiyle tarafların hesap ve KDV'lerini düzeltmeleri de mümkündür³⁷⁶.

10.2. KDV'nin Eksik Hesaplanması

Satıcı tarafından KDV'nin eksik hesaplanması, vergi ziyanı oluşturmamasının yanında, alıcının da eksik hesaplanan tutar kadar indirim hakkını kullanamamasına neden olmaktadır.

Satıcının eksik KDV hesaplandığının beyanname verilmeden önce fark edilmesi halinde eksik fatura iptal edilerek yenisi düzenlenebilir ve bu şekilde alıcıya da indirim hakkı sağlanmış olur.

Eksik KDV hesaplandığının beyanname verildikten sonra fark edilmesi halinde fatura iptali mümkün olmadığından, bize göre sadece eksik hesaplanan KDV'yi gösteren yani bir fatura düzenlenerek hem satıcının hem de alıcının sırasıyla hesaplanan ve indirilecek KDV tutarlarını düzeltmeleri uygun olacaktır³⁷⁷.

Eksik KDV hesaplanması satıcı için vergi ziyasını oluşturduğu durumlarda satıcının doğru KDV tutarını dahil edildiği düzeltme beyannamesini pişmanlıkla vermesinde fayda vardır³⁷⁸.

Bu hususta daha detaylı açıklamalara rücu yoluyla ödenen KDV'nin belgelendirilmesi ve indirimi başlığı altında yer verilecektir

11. Rücu Yoluyla Ortaya Çıkan KDV'nin Belgelendirilmesi ve İndirimi

Bir mal veya hizmet alımı yapıldıktan ve buna ilişkin belgeler kayda alındıktan sonra, bu işleme ilişkin olarak

- KDV'nin noksan hesaplanması (düşük oran uygulanması),
- Sehven istisna uygulanması nedeniyle KDV hesaplanmaması veya

³⁷⁶ Değer, s.939.

³⁷⁷ Kızılot, s.1865.

³⁷⁸ Değer., s.939.

- Söz konusu işlemin KDV'nin konusuna girmediği düşüncesiyle sehven veya bilerek fatura düzenlenmemesi ve KDV hesaplanmaması vb.

hallerde, satıcının bu vergileri tarhiyata, uğrayarak ya da pişmanlık yoluyla beyannamesine dahil edip ödeyerek alıcıya rücu ettiği uygulamada sıkça karşılaşılan bir durumdur. Özellikle serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarında düzenlenen fatura veya serbest meslek makbuzlarında KDV hesaplanmaması ve bazı mal veya hizmetlerde düşük oranda KDV hesaplanmasında görülmektedir. Bu durumda alıcı, satıcının rücu etmesi nedeniyle yüklendiği vergileri, ödemenin yapıldığı dönemde indirebilecektir. Hatta bu KDV'yi iade hakkı doğuran bir işlem için yüklenmişse iadesini isteyebilecektir. Ancak, rücu yoluyla ödenen KDV'nin belgelendirilmesi gerekmektedir³⁷⁹. Rücu yoluyla indirilebilecek KDV'nin belgeleme işlemi şu şekilde yapılır.

- Şayet satıcı, beyan dönemi geçmeden önce KDV eksikliğinin farkına varmış ve fark KDV'yi alıcıdan istemişse, ya hatalıyı geri alıp yerine doğru KDV tutarını gösteren fatura kesecek, ya da sadece fark KDV tutarını içeren ve önceki faturaya atıfta bulunan izahlı bir ek fatura düzenlenecektir.

- Eğer KDV eksikliği sonradan fark edilerek satıcı KDV tarhiyatına uğramış veya fark KDV'yi pişmanlıkla beyan edip vergiyi ödemiş ise, ödeme belgelerinin örneklerini ve fark KDV'yi içeren faturayı bir yazı ekinde alıcıya göndererek KDV aslını talep edebilecektir.

Alıcı da fark veya yeni faturanın düzenlendiği dönemde söz konusu KDV'yi satıcıya ödemek koşuluyla faturada gösterilen KDV'yi indirim konusu yapabilecektir. İade doğurucu bir işlemten kaynaklanmışsa ve fark KDV indirim yoluyla telefı edilememişse iadeye bile konu edilebilecektir. Bu anlamda rücu yoluyla ödenen katma değer vergisi indirim ve iadeye konusu olabilecektir³⁸⁰.

İhraç kaydıyla mal teslimlerinde, bu kapsamda teslimi mümkün olmadığı halde sehven ihraç kayıtlı olarak mal teslim edildiği anlaşılır ve bu hata düzeltilmek istenirse şu durumlar ortaya çıkacaktır.

³⁷⁹ Kızılot, Şükrü; **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 1998, C:2, s.1531.

³⁸⁰ Dn. 11. D.'nin 11.10.2000 tarih, E:1999/1679 K:2000/3815 sayılı Kararı. (KIZILO, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1539).

- Şayet bu mala ait KDV tecil işlemine konu edilmişse, tecil olunan vergi, tecili yaptırandan gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.

- Satıcı ödediği KDV'yi, malı ihraç kaydıyla sattığı firmaya rücu edebilecektir. İhraç kaydı ile mal alan firma ise fark KDV'yi bir fatura dahilinde indirim konusu yapabilecektir.

Bu anlamda İstanbul Defterdarlığınca verilen bir muktezada³⁸¹;söz konusu dönemlerle ilgili olarak tecil edilen verginin ... A.Ş. tarafından Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenmesi halinde, ihracatçı firma olarak tarafınızca rücu yoluyla ödediğiniz söz konusu verginin ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması indirim konusu yapılamayan kısmın ise iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır”.

Diğer bir muktezada da “ ... imalatçı vasfını taşımadığı halde ihraç kayıtlı mal teslim eden firmanın tecil edilen vergiyi VUK hükümlerine göre ödemesi halinde, ihracatçı firmanın vergi dairesi alındı fişine istinaden rücu yoluyla ödediği bu vergiyi, ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapması, indirim konusu yapılmayan kısmın ise ihracatın gerçekleşmesi halinde iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır”³⁸².

Başka muktezalarda³⁸³ da “ ... Buna göre, daireniz mükellefi ... Ltd. Şti. imalatçı olmadığı halde imalatçılar gibi ihraç kaydıyla mal teslim ettiğinden tecil edilen verginin ... Ltd. Şti. tarafından Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenmesi halinde, ödenen bu bedeli ihracatçı firmaya rücu etmesi, ihracatçı firma tarafından rücu yoluyla ödenen meblağın ise ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması indirim konusu yapılamayan kısmın ise iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır”. denilmiştir.

³⁸¹ İstanbul Defterdarlığı’nın 02.07.2003 tarih ve 3765 sayılı Muktezası.

³⁸² İstanbul Defterdarlığı’nın 12.11.2003 tarih ve 6350 sayılı Muktezası.

³⁸³ İstanbul Defterdarlığı’nın 17.07.2003 tarih ve 4309 ve 03.03.2003 tarih ve 1049 sayılı Muktezalari.

B. BELGELERİN YASAL DEFTERLERE KAYDIYLA İLGİLİ KDV İNDİRİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen Belgelerde Yer Alan KDV'nin İndirimi

Fatura ve benzeri belgenin tasdiksiz defterlere kaydedilmiş olması halinde mükellefin KDV indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı duraksamalara neden olan bir konudur.

Kişisel yaklaşımımıza göre, VUK hükümleri çerçevesinde tasdiki zorunlu olan defterlerin süresinde tasdik ettirilmemesi nedeniyle I. derece usulsüzlük cezasının kesildiği ve mükelleflerin dönem matrahlarının re'sen takdir edildiği durumlarda, mükelleflerin tasdiksiz veya süresinden sonra tasdik ettirilen defterlere kaydettikleri alış belgelerinde gösterilen indirilecek KDV tutarları reddedilmemelidir. Çünkü, KDV yönünden vergi dairesine ödenecek vergi, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den; alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

Kaldı ki, bu durum VUK'un 134. maddesine de uygundur. Çünkü, bu madde hükmüne göre incelemeyi maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu hükümden hareket edildiğinde, tasdiksiz defterlere kaydedilmiş olsa dahi, alış belgelerinde gösterilen KDV'nin bu belgelerin gerçek olması ve verginin satıcı tarafından beyan edilerek Hazine'ye intikal ettirildiğinin tespiti şartlarıyla indirimine izin verilmelidir.

Öte yandan, tasdiksiz defterlere kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilebileceği konusunda vergi idaresi ile yargı organları görüş birliği içerisinde bulunmaktadır.

Vergi idaresince verilen muktezalarda;

"Tasdiksiz de olsa kanuni defterlere ilgili takvim yılı içinde kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin ödendiğinin ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin inceleme ile tespit edilmiş olması şartıyla, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilebileceği"³⁸⁴,

³⁸⁴ M.B.'nin 20.1.1994 tarih ve 3998 sayılı Muktezası.

"Süresinde tasdik ettirilmeyen defterlere kaydedilen alış belgelerinin gerçekliğine inceleme elemanınca kanaat getirilmiş olması halinde, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin VUK'un 134. maddesine uygun olacağı"³⁸⁵, belirtilmiş,

Başka bir muktezada³⁸⁶; "İndirim, katma değer vergisi mükelleflerinin doğal hakkı olup, katma değer vergisi uygulamasının da temel unsurlarından biridir. Mükelleflerin indirim hakkını kullanabilmeleri için, indirilecek katma değer vergisinin varlığını fatura veya benzeri belgelerle ispat etmeleri ve bu belgeleri yasal defterlere kaydetmeleri gerekmektedir.

Tutulması mecburi olan defterlerde;

- Tasdik işleminin hiç yaptırılmamış olması ya da,
- Bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde tasdik ettirilerek kullanılanlardan, ara tasdike gidilmeksizin bir sonraki hesap döneminde de aynı defterlere kayıt yapılması,

Vergi Usul Kanunu'nun 30/3. maddesine göre re'sen tarhiyat nedeni olmakla birlikte, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, bu defterlere kaydedilen gider belgelerinden dolayı yüklenilen katma değer vergisi, mükelleflerce indirim konusu yapılabilecektir. Ancak bunun için, inceleme elemanınca, alış belgelerinin gerçekliğine kanaat getirilmesi ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespiti zorunludur." denilmiştir.

Danıştay tarafından verilen bir Kararda³⁸⁷, "Defterlerde noter tasdikinin olmamasının KDV indirim hakkını ortadan kaldırmayacağı, bu defterlere kaydedilen belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilmesi gerektiği" belirtilmektedir.

Öte yandan, aynı durum, bir sonraki takvim yılında veya hesap döneminde ara tasdik işlemi yaptırılmadan kullanılan defterlere kaydedilen alış belgeleri içinde geçerli olup, bu şekilde ara tasdiki yaptırılmadan kullanılan defterlere kaydedilen

³⁸⁵ M.B.'nin 18.1.1995 tarih ve B.07.0.GEL.153.5334-138 sayılı Muktezası.

³⁸⁶ M.B.'nin 23.07.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5334-151/040199 sayılı Muktezası. (KIZILO, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s.1474).

belgelerde gösterilen KDV'nin de, yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde indirimi kabul edilmelidir³⁸⁸.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, VUK yönünden tasdiki zorunlu olan ancak tasdik ettirilmemesi (ara tasdik dahil) nedeniyle bu Kanun yönünden hiç tutulmamış sayılan defterlere kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV gerçekte yüklenildiğinin ve satıcı tarafından beyan edildiğinin tespiti şartıyla indirilebilir. Bu sonuç, KDV'nin indirim teorisine ve VUK'un 134'üncü maddesine de uygundur. Aksi bir düşünce yüklenilen vergilerin mükellefler üzerinde kalması sonucunu doğurur ki ki, bu da, KDV'nin indirim teorisine aykırı olur³⁸⁹.

Bununla birlikte Danıştay tarafından verilen bir kararda³⁹⁰; tasdiksiz işletme defterine yapılan kayıtların kanuni defterlere kayıt olarak kabulü mümkün olmadığından bu deftere kaydedilen belgelerdeki KDV'nin indiriminin mümkün olmadığına hükmetmiştir.

2. Bilanço Usulünde Defter Tutulması Gerekirken İşletme Hesabına Göre Defter Tutulması

Bilindiği üzere işletme hesabına göre defter tutan mükellefler faaliyet ve işletme bakımından esnaf diye nitelendirilen mükelleflerdir. Uygulamada Vergi Usul Kanunu'nun 177 ve 180. maddeleri uyarınca bilanço usulünde defter tutmaları gerekirken işletme hesabına göre defter tutulduğuna şahit olunmaktadır. Bilanço esasına göre defter tutması gereken yükümlünün işletme hesabı esasına göre defter tutması VUK'un 30. maddesi uyarınca re'sen takdir sebebidir. Ancak bu durum işletme hesabı esasına göre tutulan defter ve bu defterdeki kayıtlarla dayanağı belgelerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak belirlenmesine elverişsiz bulunmadığı takdirde salt defterin bilanço esasına göre tutulmamış olması nedeniyle KDV indirimlerinin reddi yoluna gidilmeme gerekmektedir. Aksi bir durum VUK'un 3. maddesi ile bağdaşmayacaktır.

³⁸⁷ Dn. 11. D'nin 14.2.1996 tarih ve E:1996 tarih ve E:1996/77,1996/686 Sayılı Kararı.

³⁸⁸ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.125.

³⁸⁹ Aygün, Fethi, Katma Değer Vergisi İndirimi Açısından Defter Tasdikinin Önemi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2005, S:196, s.36.

³⁹⁰ Dn. 7. D.'nin 15.04.2002 tarih,E: 2000/6516 K:2002/1534 sayılı Kararı. (KIZILOĞ, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özgeler (Muktezalar)**, c.7, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.1512.).

Dolayısıyla “Bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tuttuğu ileri sürülen mükellefin defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığı yolunda somut bir tespit yapılmadan KDV indirimleri reddedilemez³⁹¹”.

Bu konuda verilen muktezada³⁹² de; bilanço esasında defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefin işletme defterinin yasal bir defter olması ve süresinde tasdik ettirilmiş bulunmasını göz önüne alınarak, bu defterde gösterilen KDV’lerin, mal veya hizmeti satanların defterlerine de kaydedilmiş ve süresinde beyan edilmiş olması şartıyla indirim olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

3. Yevmiye Defteri Sayfalarının Arka Yüzlerine Kayıt Yapılması Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi

KDV indiriminde uygulamada karşılaşılan sorunlardan biri de tasdikli yevmiye defterinin arka sayfasına yapılan kayda istinaden KDV indirimi yapıp yapılamayacağıdır.

Defterlerin tasdiki belgeye resmiyet ve geçerlilik sağlayan ve ileride değiştirilmesini önleme gayesine yönelik bir işlem olup, arkalı önlü bir bütün olan sayfanın sadece ön yüzünün tasdikli olmasının, o sayfanın arka yüzündeki kayıtların geçersizliği için gerekçe oluşturamaz. Çünkü Vergi Usul Kanunu’nda defter yaprağının sadece bir yüzünün kullanılabilmesine ilişkin veya arka yüzün kullanımının yasaklandığına dair bir hüküm yoktur. Kanunun müteharrik yapraklı defterin tasdikini düzenleyen 225/b maddesi, sayfanın değil, yaprağın tasdikini istemektedir. Yasa koyucu, yaprağın sadece bir yüzünün kullanılabilmesini belirtebileceği gibi, yaprağın her iki yüzünün de tasdikini arayabilirdi. Buradaki yasal düzenleme yokluğunun, yasa koyucunun yasak getirdiği şeklinde yorumlanabilmesine olanak sağlayacak bir veri, yasada bulunmamaktadır.

Bu anlamda tasdikli yevmiye defterlerinin arka sayfalarına istinaden yapılan KDV indiriminin kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak Böyle bir durumda da VUK’un kayıt nizamına ilişkin hükümlerine uyulmuş olması gerekmektedir.

³⁹¹ Dn. 4. D.’nin, 21.03.2007 tarih ve E.2006/286, K.2007/913 sayılı Kararı.

³⁹² M.B.’nin 09.09.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5300-3287/37935 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s.1509).

Bu konuda Maliye Bakanlığınca verilen muktezada³⁹³; ...bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde tasdik ettirilerek kullanılanlardan, ara tasdike gidilmeksizin bir sonraki hesap döneminde de aynı defterlere kayıt yapılması, Vergi Usul Kanunu'nun 30/3'üncü maddesine göre re'sen tarhiyat nedeni olmakla birlikte, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, bu defterlere kaydedilen gider belgelerinden dolayı yüklenilen katma değer vergisi, mükelleflerce indirim konusu yapılabilecektir. Ancak bunun için, inceleme elemanınca, alış belgelerinin gerçekliğine kanaat getirilmesi ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespiti zorunludur." şeklinde görüş bildirilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan başka bir muktezada³⁹⁴; "yevmiye defterine yapılan kayıtların tasdikli defteri kebire süresince ve usulüne uygun kaydedilmesi şartıyla, yevmiye defterinin arka sayfalarında yer alan kayıtlara dayalı KDV indirimlerinin bu çerçevede kabulünün mümkün olduğu" şeklinde görüş açıklamıştır³⁹⁵.

Bu konuda Danıştay kararlarına bakıldığında Yargı bu konuyla ilgili bir kararında³⁹⁶, daha önce aksi yönde kararı olmasına rağmen ve Vergi Usul Kanunu'nun 225/b maddesini lafzını gerekçe almak suretiyle, müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzüne yapılan kayıtları geçersiz kabul etmiş, KDV indirimlerinin reddi yoluyla yapılan tarhiyatı "diğer defterlerdeki kayıtlarla karşılaştırılmasının yapılmadığı" gerekçesi ile iptal eden bir vergi mahkemesi kararını, "müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka kısımlarına yapılan kayıtların kanuni deftere yapılmış kayıt olarak kabulüne olanak bulunmadığı" gerekçesiyle bozmuştur.

Buna karşılık yine Danıştay 7. Dairesi'nin aynı yöndeki bir başka bozma kararına karşı Vergi Mahkemesi'nce verilen bir ısrar kararının temyizi dolayısıyla konuyu değerlendiren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında³⁹⁷; "müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlarda gösterilen KDV indirimin, tasdikli olan diğer defterlerle karşılaştırma yapılmaksızın kabul edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığı" sonucuna varmıştır.

³⁹³ M.B.'nin 23.7.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5334-151 sayılı Muktezası.

³⁹⁴ M.B.'nin 02.11.2003 tarih, 50774 sayılı Muktezası.

³⁹⁵ <http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=14574> (Erişim:25.04.2009)

³⁹⁶ Ancak Dn. 7. D.'nin 21.1.2002 tarih E.2001/4619 K. 2002/167 sayılı Kararı.

³⁹⁷ Dn. VDDK'nun 17.6.2005 tarih, E. 2005/110 K.2005/177 sayılı Kararı.

Kanaatimizce gerek yasa hükümlerinin, gerekse müesseselerin, sadece lafzi açıdan ve mükellefi cezalandıracak şekilde yorumlanması gerekmez. Aynı zamanda hükümlerin konuluşundaki maksadın ve amacın da göz önünde bulundurulması gerekir. Tasdik yükümlülüğünün getirilmesindeki amaç, sayfanın değiştirilmesini önlemektir. Bu amaç, sayfanın bir yüzünün tasdiki ile gerçekleşmektedir. Kaldı ki tasdiksiz deftere yapılan kayıtlarda KDV indirimi, belgelerin gerçek olması kaydıyla kabul edilmektedir.

4. Fatura veya Benzeri Belge İle Gümrük Makbuzu Yasal Defterlere Kaydedilmemiş Olması Halinde KDV İndirimi

Vergi indirimi uygulayabilmenin bir başka koşulu, fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun ve dolayısıyla bu belgeler üzerindeki matrah, oran ve vergi miktarına ait bilgilerin kanuni defterlere kaydedilmiş olmasıdır. Bu nedenle fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun yasal defterlere kayıt tarihi mükellefin vergi indirim haklarını kullanacağı dönem dönemin tespiti açısından son derece önem arz etmektedir³⁹⁸.

KDV Kanunu'nun 34/1.maddesine göre, KDV'nin indirilebilmesi için verginin geçekte yüklenilmiş olması, verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi yeterli olmayıp, mutlak suretle bu belgelerin yasal olarak tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Öte yandan fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kaydında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılması hükme bağlanmıştır. Yasal deftere kayıttaki takvim yılının aşılması halinde indirim hakkı ortadan kalkacaktır. Bu nedenle indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın 1991/9 Sıra No'lu KDV İç Genelgesinde şu ifadeler yer verilmiştir. “ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen 29 ve 34. maddeleri ile indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak koşuluyla ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, deftere

³⁹⁸ V. Arif şimşek ve Abdullah Tolu, s.63.

kaydedilmeyen alış faturalarında kayıtlı katma değer vergisinin indiriminin, kesinlikle mümkün olamayacağı açıktır.

Yüklenilen vergi, faturada ayrıca gösterilmiş olmasının yanında, ancak kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir. Bu yöndeki Danıştay kararları da müstakar hal almıştır.

Bu nedenle mükelleflerin kanuni defterlerine kaydetmedikleri katma değer vergisini, belgenin ait olduğu dönem beyannamesinde indirim konusu yaptıklarının tespit edilmesi halinde, söz konusu indirimlerin reddedilmesi gerekmektedir. Bu şekilde, kabul edilmeyen indirimlerin beyannamenin indirilecek katma değer vergisine ait bölümünden çıkarılmasından sonra, yapılacak hesaplama sonucu mükellefçe ödenmesi gereken bir verginin çıkması halinde, bu miktarın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre cezalı olarak isteneceği tabiidir.”

İç Genelgeden de anlaşılacağı üzere indirim hakkının kullanımında fatura ve benzeri belgelerin mutlaka yasal defterlere kaydedilmesi zorunludur. Aksinin tespiti halinde ziya uğrayan vergi cezalı ve gecikme zamlı olarak tahsil edilecektir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda, "KDV beyannamesi vermesine karşılık defter tutmadığı tespit edilen mükellefin, alış belgelerini defterlerine kaydetmemesi nedeniyle beynamede gösterdiği KDV indirimlerinin kabul edilemeyeceğine³⁹⁹" hükmetmiştir.

Buna göre ortada bir belge olsa bile, defterlere kaydedilmeyen belgelerde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz⁴⁰⁰. Örneğin mükellef 10.06.2009 tarihli fatura Temmuz ayında yasal defterlere kaydedilmişse bu faturada yer alan KDV ancak bu dönemde indirim konusu yapılabilir. Yasal deftere kaydedilmeden haziran dönemi KDV beyannamesinde bu faturada yer alan KDV indirim konusu yapılmaz.

Belgelerin defterlere kaydedilmemiş olması ile ilgili olarak Danıştay tarafından verilen bir karar özeti şu şekildedir. “Davacının ilgili yıla ait defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle, KDV indirimleri kabul edilmeyerek adına cezalı tarhiyat yapılmıştır. 3065 sayılı Kanunun 29 ve 34.maddelerine göre, yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için, indirime konu verginin fatura ve benzeri belgelerde hem ayrıca gösterilmesi, hem de alış belgelerinin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı içinde yasal

³⁹⁹ Dn.11. D.’nin, 16.03.1998 tarih ve E. 1997/286, K. 1998/1029 sayılı Kararı.

defterlere kaydedilmiş olması zorunlu olup, bu koşulun, kaydı zorunlu belgelerin yükümlülerin tutulması zorunlu defterlerine kayıt düzenine uyularak yazılmış olmasını ifade etmesi, olayda yükümlülerin alış belgelerini yalnızca bilgisayara kaydetmeleri, buna karşın söz konusu belgeleri gerek Vergi Usul Kanunu gerekse bu kanuna göre çıkartılmış tebliğlerle belirlenmiş tasdikli defterlere süresi içinde kaydetmemiş olmaları dolayısıyla KDV indiriminden yararlanmalarının mümkün olmaması ve bilanço esasına göre defter tutan davacının 1996 yılına ait belgelerinin 1997 yılının mart ayına kadar muhasebeci tarafından yasal defterlere kaydedilmediği hususunun da dava dilekçesinde belirtilmiş olması sebepleriyle, yasal defterlere geçirilmeyen belgelerin bilgisayar hafızasında bulunması indirim hakkı vermeyeceğinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık yoktur⁴⁰¹”.

5. Fatura Ve Benzeri Belgenin Yasal Defterlere Geç Kaydedilmesi Halinde KDV İndirimi

Fatura veya benzeri vesikaların kanuni defterlere kayıt tarihleri mükellefin KDV indirim haklarını kullanacağı dönemin tespiti açısından oldukça önemlidir. Belgelerin yasal defterlere kaydedilmesinde VUK’un 219. maddesinde yer alan düzenlemelerin esas alınması gerekmektedir. Dolayısıyla mal ve hizmet alışlarına ait belgelerin VUK’un 219. maddesinde belirtilen süreler içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi ve bu belgelerde gösterilen KDV’nin kayıt dönemlerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Alış belgelerinin bu süre içerisinde kaydedilmeyip VUK’un 219. maddesinde belirtilen kayıt süresinden itibaren takvim yılının sonuna kadar yasal defterlere işlenmemiş olması, bir usul (şekil) eksikliğidir. Ancak Kanun Koyucu, belki de sırf mükellefleri kayıt nizamı açısından disipline etmek amacıyla, vergi indiriminin esasını etkilemeyecek bu hususu, kanun hükmünde indirimin asli şartlarından biri saymıştır.

Mükellefçe indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir (KDV. md. 29/3) . Ve yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri

⁴⁰⁰ Altındağ, s.338.

⁴⁰¹ Dn. 7. D.’nin 05.02.2002 tarih, E.2000/7839 K.2002/445 sayılı Kararı.

vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir (KDV. md. 34). Ancak Fatura ve benzeri vesikanın yasal defterlere geç kaydedilmesi halinde bu belgelerde yer alan KDV indirim konusu yapılıp yapılmayacağı tartışmalıdır.

KDV indirimi ile alakalı madde 29/4 de yer alan hüküm 3297 sayılı Kanunun 9’uncu maddesi ile KDVK’nın 29’uncu maddesine eklenmiştir. Bu Kanunun gerekçesinde bu fıkranın kanuna eklenmesi ile ilgili; “KDVK’a göre mükellefler yüklendikleri vergileri belgelerde ayrıca gösterilmiş olmak ve kanuni defterlere kayıt edilmiş olmak kaydıyla indirim konusu yapabilmektedirler. Kanunda indirimin zamanı konusunda açık bir hüküm bulunmamakla beraber, genel hükümler çerçevesinde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerekmektedir. Ancak çeşitli sebeplerle belgelerin işletmeye geç intikal etmesi halinde mükellefler indirim hakkını dönem kayması nedeni ile kaybedebilmektedirler. Vergilendirme süresinin 1 ay olarak belirlenmiş olması dönem kaymalarının daha sık olarak ortaya çıkmasına yol açmaktadır. İndirim hakkının geç kullanılmasının mükelleflerin lehine olmadığı açıktır. Elde olmayan sebeplerle bu hakkın hiç kullanılmaması ise KDV’nin temel müessesesi olan indirim mekanizmasını zedeleyecektir. Bu bakımdan 29/3’üncü maddede yapılan değişiklik ile indirim hakkının geç kullanılmasına imkan tanınmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması ile paralellik sağlamak bakımından hakkın kullanımı takvim yılı ile sınırlanmıştır.” şeklinde bir açıklama yapılmıştır.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 23 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği’nin H/3 bölümünde; “.... fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde deftere kayıt edilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yıl içinde kullanılması yani yılın aşılmaması gerekir. Mesela 28.8.1986 tarihli alış faturasının on günlük süreyi aşmayacak şekilde 05.09.1986 deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV Eylül 1986 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alış giderlerine ilişkin vesikaların kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, ispat ve

tevsik edilmek şartı ile olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir. Mesela, yukarıda sözü edilen 28.08.1986 tarihli faturanın 16.10.1986 tarihinde defterlere kayıt edilmesi halinde de Kasım 1986 vergilendirme döneminde indirim yapılması mümkündür. Ancak her halükarda 1986 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim yapılması gerekmekte olup, yukarıda örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak 1987 veya müteakip vergilendirme döneminde indirimi söz konusu olmayacaktır. Ancak VUK'un kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan kanunla belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabidir.”

Bakanlığın bu yukarıda yer Tebliğ açıklamalarından gecikmeli indirimin;

- Takvim yılının aşılmaması,
- Mücbir sebebin mevcudiyeti,
- Kayıt sürelerine uyulmuş olması şeklinde 3 şarta bağlanmıştır.

Buna göre, KDV indirimi fatura veya benzeri belgelerin vergiyi doğuran meydana geldiği takvim yılı sonuna kadar kanuni defterlere kaydedilmemesi halinde, indirim hakkı ortadan kalkmaktadır. Örneğin, 15 Eylül 2009 tarihli alış faturası 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde en geç 26 Eylül 2009 tarihine kadar yasal defterlere kaydedilebilecektir. Bu durumda söz konusu faturada gösterilen katma değer vergisi Eylül 1996 döneminde indirim konusu yapılacaktır. Mükelleflerin alış ve giderlere ilişkin vesikaların kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, ispat ve tevsik edilmek şartıyla olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür⁴⁰². Kayıttaki gecikmenin sebebi mücbir sebeplerin varlığı olsa bile her halükarda takvim yılının veya özel hesap dönemi kullananlarda dönem sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmek kayıt ve şartıyla indirim konusu yapılabilecektir. Ancak mücbir sebep olsa bile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının veya hesap döneminin sonuna kadar defterlere kaydedilmeyen fatura veya benzeri

⁴⁰² Atay, Tezcan ; Katma Değer Vergisi İndirimlerinde Kanuni defterlerin Boş Olarak İncelemeye

belgedeki KDV ise, Kanun'un 34/1. maddesine göre indirim konusu yapılamayacaktır.

Danıştay kararlarında, indirime dayanak teşkil eden belgelerin yasal defterlere geç kaydedilmesinin yalnızca bir usul eksikliği olduğu, bu nedenle KDV indirimlerinin reddedilmeyip kabul edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir⁴⁰³.

Bu hükümler çerçevesinde Vergi İdaresi de, kayıtların yapılmamış olduğu hallerde en azından genel uygulama olarak, girdi vergisinin indirimini reddetmek durumundadır. Ancak bu genel prensip, olay bazında farklı değerlendirmeler yapılabilmesi imkanını da ortadan kaldırmamalıdır. Gerektiğinde karşıt incelemeler de yapılmak suretiyle belgelerin sağlıklı olduğu hususunda tespitler yapıldıktan sonra, yalnızca kayıtlardaki gecikme müsamahalı bir uygulamayı önlememelidir⁴⁰⁴.

6. Fatura Ve Benzeri Belgenin Yasal Defterlere Hiç Kaydedilmemesi

Yapılan incelemelerde belgelerin yasal defterlere kaydedilmediğinin tespiti halinde inceleme elemanlarınca raporlar yazılmakta ve bu raporlar mükelleflere önce Vergi mahkemelerine daha sonra da Danıştay'a götürülmektedir. Danıştayca artık müstakar hale gelen kararlarda aynen Maliye Bakanlığı'nın yukarıda açıkladığımız iç genelgesiyle uyum içerisindedir. Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere Danıştay Kararları örnekleri de yasal defterlerle kayıt yapılmasının KDV indirim hakkının kullanılması için aranan şartlardan biri olduğu, eğer mükellefler kanuni süresini geçirdikten sonra kanuni defter kaydını yapmışsa KDV indirim hakkının kaydın yapıldığı ay itibariyle doğacağı, bu nedenle mükelleflere cezalı tarhiyat yapılacağı ve gecikme faizi hesaplanacağı belirtilmiştir⁴⁰⁵.

İbrazı ve Dönem Geçtikten Sonraki Kayıtlar, Vergi Sorunları Dergisi, S:129, s.60.

⁴⁰³ Dn. 9. D.'nin; 11.02.1993 tarih ve E: 1992/3007 K: 1993/507 sayılı Kararı.

Dn. 9. D.'nin; 21.04.1993 tarih ve E: 1992/4186 K: 1993/1825 sayılı Kararı.

Dn. 9. D.'nin; 09.05.1994 tarih ve E: 1993/2348 K: 1994/2262 sayılı Kararı.

Dn. 9. D.'nin; 13.12.1994 tarih ve E: 1994/4477 K: 1994/4974 sayılı Kararı.

Dn. 11. D.'nin; 18.05.1995 tarih ve E: 1995/545 K: 1995/1523 sayılı Kararı.

Dn. 9. D.'nin; 10.10.1995 tarih ve E: 1994/5809 K: 1995/2436 sayılı Kararı.

Dn. 9. D.'nin; 07.12.1995 tarih ve E: 1995/1435 K: 1995/3312 sayılı Kararı.

⁴⁰⁴ Duman;, s.142.

⁴⁰⁵ Maç, s.34. 18.

7. Defterlere Kaydedilen Ancak Beyannameye Dahil Edilmeyen KDV'nin İndirimi

Takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilen ancak, ilgili takvim yılındaki KDV beyannamelerine intikal ettirilmesi unutulmuş ve alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin, sonraki takvim yıllarında (zamanaşımı süresi içinde) indirim konusu yapılabilmesi teknik olarak mümkündür⁴⁰⁶. Çünkü bu durumda defterlere kaydedilen ancak beyannameye yansıtılmayan bir indirilecek vergi söz konusu olup VUK'un 117. maddesinde düzenlenen "vergi hatası" hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Ancak bu durumda hatanın VUK'un 126. maddesinde yer alan düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltilmesi gerekmektedir.

Ayrıca kayıtlara hiç alınmamış verginin indirimi bakımından takvim yılı itibariyle konulmuş olan sınırlama, kayda alınmış fakat indirimi herhangi bir nedenle yapılmamış vergi bakımından geçerli değildir. Belki aksine, kayda alınmış vergiler bakımından takvim yılı itibariyle sınırlama yapılamayacağının da gerekçesini teşkil eder⁴⁰⁷.

Dolayısıyla zamanaşımı süresi dolduktan sonra deftere kaydedilen Ancak beyanname üzerinde indirim konusu yapılmayan verginin indirim hakkı düşmektedir. Öte yandan bu indirim hakkının sonraki yıllarda kullanılabilmesi için vergi inceleme raporu gerekeceğine ilişkin Maliye Bakanlığı bu konuda verdiği bir muktezaya⁴⁰⁸ göre de "Takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilen ancak, katma değer vergisi beyannamesine aynı takvim yılı içinde intikal ettirilmeyen ve alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin, indirim konusu yapılabilmesi, konu hakkında düzenlenecek bir vergi inceleme raporu sonucuna göre mümkün bulunmaktadır." Şeklinde idari görüş bildirmiştir.

8. Fatura veya Benzeri Belgelerin İlgili Takvim Yılı Aşıldıktan Sonra Yasal Defterlere Kaydedilmesi Halinde KDV İndirimi

KDV'de indirim hakkı, alış belgelerinin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılmaktadır. Belgelerde gösterilen ancak defterlere

⁴⁰⁶ Duman, s.147.

⁴⁰⁷ Özbalcı, s.657.

⁴⁰⁸ M.B.'nin 02.05.2002 gün ve B.07.0.GEL.0.54./5429-650/019888 sayılı Muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.7, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005,

kaydedilmeyen KDV'nin kayıt tarihinden önceki dönemlerde indirilmesi kanunen mümkün değildir.

İndirim hakkı, ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde doğmaktadır. Ancak indirim hakkının kullanılabilmesi için belgelerin defterlere kaydedilmesi süresiz değildir. KDV Kanunu'nun 29/3. Maddesine göre İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Buradan da anlaşılaacağı üzere KDV Kanunu yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerde gösterilen KDV'nin indirim hakkını, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı ile sınırlandırmıştır. Yani hak düşürücü süre, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı ile sınırlı bulunmaktadır. Madde hükmünde geçen **"takvim yılı"** tabirinin, özel hesap dönemi uygulanan mükellefler bakımından özel hesap dönemi olarak değerlendirilmesi gerekir. Yıl içerisinde yasal defterlere intikal ettirilmeyen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin izleyen yıl/yıllarda yasal defterlere kaydedilmek suretiyle veya doğrudan beyanname üzerinde indirilmesi mümkün değildir. Diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hesap dönemi aşıldıktan sonra kanuni defterlere kaydedilmiş belgelere dayanılarak vergi indirimi yapılmayacaktır⁴⁰⁹.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir muktezaya⁴¹⁰ göre de;; ilgili takvim yılından sonraki dönemde gelen ve geldiği dönemdeki kayıtlara intikal ettirilen faturalarda yer alan tutarların KDV yönünden yapılacak işlemler açıklanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1, 30/d, 34/1 ve 58. maddeler hükümleri ile 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca, ilgili takvim yılından sonraki dönemde gelen ve geldiği dönemdeki kayıtlara intikal ettirilen ancak, vergi dahil toplam bedel üzerinden düzenlenen faturalarda yer alan tutarların Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin mümkün bulunması halinde, toplam tutar içinde yer alan katma değer vergisinin de Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine

s.1556).

⁴⁰⁹ V. Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s.93.

⁴¹⁰ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.05.2006 tarih ve 4.35.17.01/KDV.02.401/3981 sayılı Muktezası.

göre gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Buna göre;

- İlgili takvim yılından sonraki dönemde kayıtlara intikal ettirilen Faturada ayrıca gösterilen KDV, indirim konusu yapılamaz,

- Faturada yer alan tutarlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde indiriminin mümkün bulunması halinde, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mümkündür.

- Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında faturanın gider yazılmasının mümkün olmaması halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilecektir⁴¹¹.

İdare bir başka Muktezada⁴¹² da “ takvim yılı aşıldıktan sonra KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı ifade edilmiştir.

Danıştay Kararlarına göre de, vergilendirme dönemi geçtiği halde, alış belgelerinin yasal defterlere kaydedilmediğinin tespiti halinde, KDV indirimlerinin tamamı kabul edilmez⁴¹³.

9. Muhasebe İşlemlerinin Bilgisayarla Yürütülmesi Halinde KDV İndirimi

Günümüzde mükelleflerin defterleri muhasebeciler tarafından bilgisayar ortamında tutulmaktadır. Ancak muhasebeciler tarafından belgelerin bilgisayar ortamında tutulan deftere işlenmekle birlikte tasdikli defterlere yazdırılmadığı görülmektedir. Yasanın aradığı yasal defterlere kayıt şartı bilgisayar ortamında tutulan bu kaydın tasdikli defterlere yasal süreler zarfında yazdırılmış olmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla KDV indirimi için belgelerin bilgisayar ortamında tutulan defterlere kaydı yeterli olmayıp, kayıt süresi içinde bu kayıtların tasdik ettirilmiş defterlere aktarılması gerekmektedir⁴¹⁴. Çünkü yasal defterlerin bilgisayar

⁴¹¹ Değer, s.752.

⁴¹² M.B.’nin 02.08.2006 tarih, B.07.0.GEL.0.54/5429-753-060442 sayılı muktezası. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1289).

⁴¹³ Dn. 11. D.’nin 13.09.2000 tarih, E:1999/4181 K:2000/3235 sayılı Kararı. (KIZILOT, Şükrü; **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s.1542).

⁴¹⁴ Altındağ, s.339.

hafızasında mevcut olması da, Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamı ile ilgili hükümlerinin dikkate alınmamasını gerektirmez. Aksi halde, bu durum mükellefler arasında yaygın bir hal alarak kayıt düzeninin bozulmasına sebep olacaktır. Böyle bir durumda, sadece bilgisayar disketine kaydedilen belgelerde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz⁴¹⁵.

Ancak bilgisayar disketine yapılan kayıtların yasal defterlere geçirilmemesi halinde ilgili takvim yılı aşılmamak şartıyla indirim hakkı KDV Kanunu'nun 29/3. maddesi uyarınca kayıtların yasal defterlere geçirildiği vergilendirme döneminde doğacaktır. Dolayısıyla diskete kaydedilip yasal deftere geç intikal ettirilen alış belgelerinde gösterilen KDV bu belgelerin defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilecektir⁴¹⁶.

Vergi idaresi'nin bilgisayar disketine kaydedilen işlemlerin yasal defterlere geçirilmesini zorunlu tutmasının nedeni; muhasebe kayıtlarının bir disiplin altında gerçekleştirilmesini sağlamak, diskete yapılan kaydın istenildiğinde yeni bir şekle dönüştürülmesi ve araya yeni kayıtların eklenmesi imkanını ortadan kaldırmaktır. Aksi halde kötü niyetli mükelleflerin hesaplarının sağlıklı bir şekilde denetlenmesi güçleşecektir⁴¹⁷.

Vergi İdaresi yasal defter kayıtları yapılmaksızın KDV beyannamesi verenlerin tespit edilmesi durumunda beyannamedeki indirimleri 17.09.1991 gün ve 1991/9 sayılı KDV İç Genelgesi çerçevesinde reddetmektedir⁴¹⁸.

Danıştay kararlarında da, Maliye İdaresinin anlayışına paralel olarak, yasal defterlere kaydedilmemiş belgelere dayalı KDV indiriminin mümkün olmadığı görüşü benimsenmiştir⁴¹⁹.

⁴¹⁵ Altındağ, Mehmet, s. 339.

⁴¹⁶ DUMAN, s.149.

⁴¹⁷ Beşe, Tayfun; "Sadece Bilgisayar Disketine Kaydedilen Alış Belgelerinde Gösterilen KDV indirilebilir mi?" **Yaklaşım**, Yıl:2 S:24 s.108.

⁴¹⁸ Duman, s.149.

⁴¹⁹ Dn. 7. D.'nin; 09.11.1988 tarih ve E: 1987/2441 K: 1988/2506 sayılı Kararı.
Dn. 7. D.'nin; 13.12.1988 tarih ve E: 1987/4642 K: 1988/2827 sayılı Kararı.
Dn. 7. D.'nin; 16.11.1990 tarih ve E: 1987/4184 K: 1990/3566 sayılı Kararı.
Dn. 7. D.'nin; 07.10.1992 tarih ve E: 1989/1196, K: 1992/5316 sayılı Kararı.
Dn. 9. D.'nin; 10.02.1993 tarih ve E: 1992/5763, K: 1993/485 sayılı Kararı.
Dn. 7. D.'nin; 03.10.1994 tarih ve E: 1992/2398, K: 1994/4477 sayılı Kararı.
Dn. 11.D.'nin; 15.10.1998 tarih ve E: 1997/1177, K: 1998/3150 sayılı Kararı.
Dn. 11.D.'nin; 16.03.1998 tarih ve E: 1997/286, K: 1998/1029 sayılı Kararı.
Dn. 11.D.'nin; 19.04.1995 tarih ve E: 1995/1369, K: 1995/1187 sayılı Kararı.
Dn. 9.D.'nin; 14.10.1998 tarih ve E:1997/5693, K:1998/3636 sayılı Kararı.

C. DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEMESİ HALİNDE KDV İNDİRİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KDV’de indirim sisteminin varlığı defter ve belge düzenini de gerekli kılmıştır. Diğer bir ifadeyle KDV, uygulaması defter ve belge üzerine oturulmuş bir harcama vergisidir. Kanun koyucu bu durumu göz önüne alarak KDV Kanunu’nda vergi indirimi için özel düzenlemeler yapmıştır. KDV Kanunu’nda usule ilişkin olarak yer alan düzenlemelerin gerisinde indirim müessesesinin sağlıklı işlemesi amacının yattığını söylemek mümkündür.

Öte yandan katma değer vergisi beyan esasına dayanan bir vergidir. İşletmelerin ciro veya aktif büyüklükleri vb. kıstaslar dikkate alınarak idarece bir tarhiyat söz konusu değildir. Dolayısıyla mükellefler tarafından verilen beyannamelerin incelenerek beyanların doğruluğunun araştırılıp, tespit edilerek sağlanması gerekmektedir. Zira VUK Md. 134’ te “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” denilmiş, 137. Madde de “Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişilerin vergi incelemelerine tabi oldukları” hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla indirim sisteminin ve böylelikle ödenecek verginin doğru beyan edilip edilmediğinin tespiti ise ancak, bir inceleme sırasında defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmesi ile anlaşılabilir. Defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi (gizlenmesi) halinde, indirim konusu yapılan vergilerin kanunen indiriminin mümkün olup olmadığı, bu vergilerin bir belgeye dayanıp dayanmadığı, (dolayısıyla daha önceki aşamada hazineye intikal edip etmediği) tespit edilemez. Bu manada yapılacak vergi incelemesinde ödenecek KDV’nin tespitinde defter ve belgelerin ibrazı oldukça önem arz etmektedir.

Aşağıda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde gerekçelerine göre yapılması gereken işlemler izah edilmiştir.

1. Tebliğ Ve İç Genelgelerde Defter Ve Belgelerin İbraz Edil(e)memesi İle İlgili Düzenlemeler

Maliye Bakanlığı, inceleme elemanlarına ibraz edilmeyen defter ve belgeler konusunda iki KDV iç genelgesi yayımlamıştır.

Maliye Bakanlığının 1989/6 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde KDVK'nın 29, 34 ve 54. maddelerine atıfta bulunarak özetle şöyle denilmiştir. “Katma değer vergisi iadesi incelemesi yapan inceleme elemanlarınca, indirim ve iade konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, ihracat istisnasından doğan iade ve/veya mahsup taleplerinin kabul edilmesi mümkün bulunmamakta; yapılan iadelerin geri alınması ve mahsupların kaldırılması gerekmektedir.

Mükelleflerin defter ve belgelerinin zayi olduğu konusunda Mahkeme Kararı ibraz edip etmemelerinin iadelerin geri alınmasına veya mahsuplarının kaldırılmasına bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanununun 373. maddesi uyarınca haksız yere alınan iadeler için ceza uygulanmayacak, aynı Kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacaktır.”

Bu Genelgeye göre;

- Katma değer vergisi iadesi incelemesi yapan inceleme elemanlarınca, indirim ve iade konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerekmektedir.

- Mükellef tarafında defter ve belge ibraz edilmez ancak mahkemeden alınmış “zayi kararı” ibraz ederse, nakden ve/veya mahsuben iade edilen vergi iadenin yapıldığı dönemden itibaren gecikme faizi uygulanmak şartıyla geri alınacak, ancak vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır. Mahkeme kararı ibraz edilmez ise ayrıca vergi ziyai cezası (üçkat) da uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığının 1991/4 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde de 29. ve 34. Maddelerine atıfta bulunduktan sonra şu şekilde açıklama yapılmıştır: “Defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu

dönemlere ilişkin olarak verdikleri katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılan vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının tespiti idare açısından mümkün değildir. Dolayısıyla indirim konusu yapılan bu vergilerin de kabul edilmemesi gerekmektedir. Çünkü inceleme elemanlarınca, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerekmektedir. Bu durumda;

- Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, mükellefe iade edilen veya mahsup konusu yapılan katma değer vergileri reddedilecektir. Mükelleflerce defter ve belgelerinin zayi olduğunu gösteren mahkeme kararının ibrazı, Katma Değer Vergisi Kanununun 29, 34 ve 54. maddeleri uyarınca, daha önce iade edilmiş olan katma değer vergisinin geri alınmasına veya mahsupların kaldırılmasına engel değildir. Aynı şekilde;

- Mükelleflerce indirim konusu yapılan ancak defter ve belgelerin zayi olması nedeniyle gerçekten yüklenildiği idarece tespit edilemeyen vergiler reddedilecektir. Söz konusu vergilerin reddedilmesi sonucu ilgili dönemde ödenmesi gereken vergi çıkması halinde ziyayı uğratılan vergi yönünden bu dönemden itibaren gecikme faizi uygulanmak üzere tahsil edilmesi gerekmektedir.

- İndirimi reddedilen vergilerin ilgili dönemde ödenmesi gereken katma değer vergisini etkilememesi halinde ise 1988/7 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi çerçevesinde,

- İnceleme döneminde bulunan matrah farkı üzerinden hesaplanan verginin bu dönem beyannamesindeki indirimlerle ilişkilendirilerek gerekli düzeltmelerin yapılması,

- Düzeltmeler sonucunda ödenmesi gereken vergi farkının çıktığı dönem için tarhiyat yapılması ve bu tarhiyata tahsilatın yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanması,

- Yapılan düzeltmeler sonucunda vergi farkının çıktığı dönem için yapılacak tarhiyata duruma göre bir veya üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.”

Eğer ki yapılan düzeltmeler neticesinde de vergi ziyayı doğmamışsa vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği tabidir.

- Mükelleflerce defter ve belgelerin zayi olduğu hususunda mahkeme kararı ibrazı halinde Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesi uyarınca, ödenmesi gereken vergiler için ceza uygulanmayacak, ancak aynı Kanun'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacaktır.

Görüldüğü üzere, söz konusu iç genelgelerde, defter ve belgelerin zayi olduğuna ilişkin mahkeme kararı bulunması ceza uygulanmaması için yeterli sayılmış, ancak indirilecek KDV'nin reddi, nakden ve/veya mahsuben yapılmış olan iadenin faiziyle geri alınmasına engel olmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı 07.02.1994 tarihli Genelgesinde “ 1991/4 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi'ne göre, defterlerini zayi eden mükelleflerin katma değer vergisi indirimlerinin prensip olarak kabul edilmemesi gerekmele birlikte, yükümlünün alış faturalarında gösterilen katma değer vergisini ödediğinin ve bu verginin karşı tarafça beyan edildiğinin inceleme elemanınca tespit edilmesi şartıyla, alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indiriminin kabulü Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine uygun olacaktır.” görüşünü bildirmiştir.

Maliye Bakanlığı bu Genelgede iyi niyetli olup elinde olmayan nedenlerle yasal defterleri zayi olan olduğu için ibraz edemeyen, buna karşılık beyannamelerinde KDV'sini indirim konusu yapan yükümlünün faturalarında gösterilen katma değer vergisini ödediğinin ve bu verginin karşı tarafça beyan edildiğinin inceleme elemanınca tespit edilmesi şartıyla, Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine uyarınca indiriminin kabul edilmesini uygun görmüştür.

2. Defter Ve İbraz Edil(e)memesi

Gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (VUK. md. 258). Bu meyanda Vergi inceleme elemanlarınca vergi incelemesi yapılmak üzere yazılı olarak ve en az (yazının tebliğ tarihinden

itibaren) 15 gün mühlet tanıyan defter ve belge isteme yazısının gereği yerine getirilmelidir.

Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi adli ve idari bir takım sonuçlar doğurmaktadır. Buna göre;

- Bu yükümlülüğü yerine getirmeyenler, defter ve belgeleri gizleyenler, hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur (VUK. md. 359/a-2) Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir (VUK. md. 359/a-2).

- Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde, mükelleflerin beyannamelerinde “  ndirilecek KDV” olarak beyan ettikleri KDV’yi gerçekte yüklenip y  klenmediklerinin ve yasal defterlere kaydedip kaydetmediklerinin tespit edilmesi imkanı ortadan kalkmaktadır.

-   nceleme elemanlarınca, verilen beyannamelerde indirilecek KDV olarak beyan edilen ve indirilen KDV’ler reddedilmektedir.

- Reddedilen vergiye ayrıca üç katı “vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.
- Reddedilen vergi gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil olunacaktır.
- Bunlara ilaveten vergi usul yönünden iki kat birinci derecede usulsüzlük cezası da kesilecektir. Ancak vergi ziyayı cezasının kesilecek usulsüzlük cezasından fazla olması halinde sadece vergi ziyayı kesileceği tabidir.

Mücbir sebeplerle defter ve belgelerin ibraz edilemediği ve bu hususun da kanıtlandığı durumlarda, vergi cezası ve usulsüzlük cezası uygulanmaz (VUK md. 373).

Bu nedenle, inceleme elemanına defter ve belgelerin ibraz edilmesi, indirim hakkının kullanılması için büyük bir önem taşımaktadır.

Mükellefler deprem, sel felaketi, su basması, çalınma kaybolma nedenlerle defter ve belgelerini ibraz edemedikleri gibi, bazı durumlarda bilinçli olarak inceleme elemanına ibraz etmekten imtina etmekte, bunun üzerine yapılan tarhiyatı ve kesilen cezayı yargıya götürmekte ve defter ve belgeler yüksek yargıya intikal ettirilmektedir. Dolayısıyla defter ve belgelerin ibraz edil(e)memesini nedenlerine göre incelemek gerekmektedir.

2.1.Mükellefin Mücbir Sebep İçinde Bulunması Nedeniyle Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi

Hangi durumların mücbir sebep olarak kabul edileceği Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Mücbir sebep içinde bulunan mükellef vergi incelemesi yapılmak üzere asgari 15 günlük süre verilmek koşuluyla yazıyla istenen defter ve belgeleri kendisine tanınan süre içinde ibraz edemeyebilir. Çünkü mükellefin mücbir sebep içinde bulunması defter ve belgelerin ibrazında süreyi durdurur. Diğer bir ifadeyle mücbir sebep durumunda mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılması için mücbir sebep hali ile birlikte duran sürenin mücbir sebebin son bulması ile kaldığı yerden devam ederek tamamlanmış olması gerekmektedir. Mükellef mücbir sebep hali bittikten sonra kalan ibraz süresi içinde yükümlülüğünü yerine getirmesi halinde KDV'de indirimle ilgili bir sorunla karşılaşmaz.

Ancak, mükellef durumunu inceleme elemanına veya İdareye bildirmediğinden, inceleme elemanı KDV indirimini reddetmişse, inceleme elemanının mükellefin mücbir sebep halini öğrendiğinde durumu düzeltici işlem yapması gerekir. Eğer ki indirimler reddedilmiş ve bu nedenle vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiş ise, mükellefin defter ve belgelerini ibraz ederek inceleme yapılmasını istemesi ve inceleme neticesine göre önceki işlemin VUK'un 116-126. Maddeleri doğrultusunda düzeltilmesi gerekmektedir.

2.2.Defter ve Belgelerin Deprem veya Sel Felaketinde Kaybolması Nedeniyle İbraz Edil(e)memesi

Yukarıda yer alan İç Genelgelerin aksine Maliye Bakanlığı, 1999 yılında Marmara bölgesinde meydana gelen depremlerden sonra, defter ve belgelerini zayi ettikleri yönünde mahkeme kararı almış olan mükelleflerin defter ve belge ibraz edememekten dolayı indirim haklarının ellerinden alınmaması gerektiği yönünde düzenlemeler yapmıştır. Çünkü defter ve belgeleri deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olan mükelleflerin indirim hakkının elinden alınması hakkaniyete uygun düşmeyeceği gibi, sırf defter ve belgelerini ibraz edemedikleri için indirim haklarının ellerinden alınması, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi gibi ağır yaptırımların uygulanması kamu vicdanını da rahatsız edecektir.

1999 yılında Marmara Bölgesinde meydana gelen depremden sonra; 282 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin⁴²⁰ katma değer vergisi ile ilgili 7/a bölümünde ; Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4 üncü maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, deprem nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu 5 inci bölümde belirtildiği şekilde ispat eden mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz edememeleri nedeniyle indirimleri red edilmeyecektir. Bu mükelleflerin nakden veya mahsuben talep ettikleri katma değer vergisi iadeleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin (satıcının defter ve belgelerinin zayi olması halinde ilgili dönemde verginin ödendiğinin satıcının bağlı olduğu yer vergi dairesi kayıtlarıyla veya satıcının ibraz ettiği tahakkuk fişleriyle) ispatına bağlı olarak yapılabilecektir.

Deprem sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, henüz indirilememiş olan katma değer vergileri ise takip eden dönemlerde indirilebilecektir.” denilmiştir.

Bakanlık benzer uygulamayı 1998 yılında Bartın'da meydana gelen sel felaketi nedeniyle Genelge olarak düzenlemek suretiyle sergilemiştir.

Söz konusu Genelgeye göre, mücbir sebepten etkilenen ve defter ve belgelerini kaybeden mükelleflerin bunu il veya ilçe idare kurulları ile yetkili mahkemeden alacakları zayi kararı ile ispat eden mükelleflerin KDV indirimlerine dokunulmayacak, ayrıca bu hakkını kullanabilmesi için, alış ve gider belgelerinin, belgeyi düzenleyen mükelleflerden tedarik edilen örneklerinin ibrazı da istenilmeyecektir. Ancak bu mükelleflerin nakden veya mahsuben talep ettikleri katma değer vergisi iadeleri için aynı esneklik gösterilmemiştir. Mükelleflerin iade talepleri yüklenilen vergilerin (iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergileri) satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin (satıcının defter ve belgelerinin zayi olması halinde ilgili dönemde verginin ödendiğinin satıcının bağlı

⁴²⁰ 21.12.1999 tarih ve 23913 mükerrer sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

olduğu yer vergi dairesi kayıtlarıyla veya satıcının ibraz ettiği tahakkuk fişleriyle) ispatına bağlı olarak yapılabilecektir.

Gerek Genel Tebliğ, gerek genelgedeki düzenlemeler söz konusu mücbir sebeplerden etkilenen mükelleflere özgü düzenlemelerdir. Ancak istenmemekle beraber benzer durumların yaşanmasında da aynı uygulamanın geçerli olması gerektiğini ifade edebiliriz. Zira Devletlerde süreklilik esas olup, sosyal hukuk devleti bu durumların gereğini yapmalıdır.

2.3.Defter ve Belgelerin Deprem veya Sel Felaketi Dışındaki Mücbir Sebeple İbraz Edil(e)memesi

Mükellefin defter ve belgeleri deprem ve sel felaketi dışındaki, yangın, çalınma, su basması gibi, mücbir sebep kabul edilen nedenlerle elinde çıkmış olması ve bu nedenlerle vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edememesi durumunda KDV indirimi bakımından oldukça önemlidir. Bilindiği üzere yüklenilen vergilerin gerçekliği ancak, mükellef tarafından defter ve belgelerin ibrazı ve yapılacak inceleme neticesinde tespit edilebilecektir.

Ancak defter ve belgelerin zayi olması, zayi belgesi olsa dahi, mükellefin ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünülmemektedir. Bunun nedeni olarak da, ticari icaplara göre, emtia satın alınan kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek durumunda oldukları belirtilmektedir.

Her ne kadar defter ve belgelerin ibraz KDV indirimi için zorunlu olsa da Maliye Bakanlığı 07.02.1994 tarihli Genelgesinde “1991/4 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi’ne göre, defterlerini zayi eden mükelleflerin katma değer vergisi indirimlerinin prensip olarak kabul edilmemesi gerekmele birlikte, yükümlünün alış faturalarında gösterilen katma değer vergisini ödediğinin ve bu verginin karşı tarafça beyan edildiğinin inceleme elemanınca tespit edilmesi şartıyla, alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indiriminin kabulü Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine uygun olacaktır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Ayrıca Maliye Bakanlığının 13.3.1997 tarih ve 54/5430-64/10439 sayılı muktezasında; “1992, 1993, 1994 yıllarına ait defter ve belgelerinin yangında zayi olduğu belirtilerek, bu yıllara ait iş yaptıkları ilgili firmalardan tasdik edilerek temin

edilecek onaylı fatura suretlerinde yer alan katma değer vergilerinin inceleme elemanlarınca indirilebilir vergi olarak dikkate alınmasının mümkün olup olmadığına ilişkin olarak ;

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre incelemenden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Katma değer vergisinde ödenecek vergi, hesaplanan vergiden yüklenilen vergilerin indirilmesi sonucu kalan miktardır.

Buna göre, adı geçen işyerinde çıkan yangın sonucu defterlerinin zayi olduğu dönemlere ilişkin ödenmesi gereken katma değer vergisinin doğruluğunun belirlenmesinde belgelerde yer alan katma değer vergilerinin indirilebilir vergi olarak göz önüne alınması Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesi hükmü karşısında mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Bu konuda Maliye Bakanlığınca verilen diğer bazı muktezaların özetleri şu şekildedir.

- Belgeleri mücbir sebeplerle yok olanların mal ve hizmet alımlarının, satıcıların defter ve belgelerine göre tespitinin mümkün olması halinde, bu alımlara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisinin, belgeleri yok olan mükellefler tarafından indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu⁴²¹,
- Yangın nedeniyle belgeleri yok olan mal ve hizmet alımlarının, satıcıların defter ve belgelerine göre tespitinin mümkün olması halinde, bu alımlara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisinin, belgeleri yok olan mükellefler tarafından indirim olarak göz önüne alınması mümkün bulunduğu⁴²²,
- Mükellefin belgeleri zayi olan mal ve hizmet alışlarını, ilgili satıcılardan alacağı yazılarla belgelemesi ve yaptırılacak vergi incelemesi sonunda denetim elemanınca satıcı mükelleflerin söz konusu vergileri beyan ve ödendiğine dair tespit ve olumlu kanaat belirtilmesi halinde indirim mümkün olduğu⁴²³,

⁴²¹ M.B.'nin 20.11.1997 tarih, 52/5278-37/49715 sayılı Muktezası.

⁴²² M.B.'nin 26.09.1997 tarih, 52/5278-24/41163 sayılı Muktezası.

⁴²³ M.B.'nin 04.12.1995 tarih, 52/5329-593/67063 sayılı Muktezası.

- Makul bir sebebe dayanarak defter ibraz edilememesine rağmen, indirim konusu yapılan vergilere mesnet teşkil eden belgelerin varlığının ispat külfetini mükellefin kendisine aittir. Mükellef tarafından bu belgeler ortaya konsa da, bu mal ve hizmet teslimlerinin gerçek olup olmadığının tespiti için idare ile birlikte araştırma yapılması gerektiği⁴²⁴.

Muktezalardan de anlaşılacağı üzere; defter ve belgeleri deprem ve sel felaketi gibi tabi afetlerin haricindeki (yangın, çalınma, kaybolma gibi) mücbir sebeplerden dolayı defter ve belgelerini ibraz edemeyen, ancak ispat külfeti kendisine ait fatura ve benzeri belgeleri ibraz etme olanağına sahip iyi niyetli mükelleflerin indirim haklarının ortadan kaldırılmaması ve bu niyeti taşımayan mükelleflerce konunun ihmal ve suistimale neden olmaması açısından;

- Yasal defter ve belgelerin zayi olduğunu mahkemeden aldıkları karar ile tevsik etmeleri,

- Ödedikleri KDV'yi mal ve hizmet satın aldığı firmalardan temin edecekleri fatura nüshaları veya fotokopilerini inceleme elemanına ibraz etmeleri,

- İnceleme elemanınca yapılacak karşıt incelemeyle söz konusu KDV'nin alıcı tarafından ödendiğinin ve satıcı tarafından da KDV beyanlarına intikal ettirilerek beyan edildiğinin tespit edilmesi,

- İnceleme elemanının düzenlediği raporda olumlu kanaat belirtmesi, halinde ispat ve tespit olunanlarla sınırlı olarak indirimlerinin kabul edilmesi, bu şartlarının gerçekleşmediği durumlarda ise, KDV indirimlerinin reddedilmesi, iyi niyetli mükelleflerin mağduriyetlerini önleyecektir.

Yargı Organları çeşitli tarihlerde verdiği kararlar da, kanuni defter ve belgeleri yanan, kaybolan, çalınan mükelleflerin, ticari icaplara göre mal satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak, bilmek ve mal alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat olanağına sahip olması nedeniyle, ispat külfeti kendisine düşen fatura ve benzeri belgeleri ibraz etmeleri halinde, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edileceğini, salt defter ve belgelerin zayi olduğu gerekçesiyle, indirim konusu yapılan KDV'nin tamamının reddedilemeyeceği ifade edilmiştir.

⁴²⁴ Acar, Mustafa Gürhan; Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:296, Nisan, 2006, s.78.

Bu bağlamda mükellefin iradesi dışında elinden çıkan defter ve belgelerin inceleme aşamasında ibraz edilememesi halinde, Katma Değer Vergisi'ne ilişkin belge örneklerinin edinilmesi suretiyle ibrazı ve dolayısıyla söz konusu mükelleflerin indirim hakkından yararlanmaları mümkün bulunmaktadır⁴²⁵.

2.4. Mücbir Sebep Olmaksızın Defter Ve Belgelerin İbraz Edilmemesi

2.4.1. Defter ve Belgelerin Hiç İbraz Edilmemesi

Kendilerinden defter ve belgelerin ibrazı istenen bazı mükellefler defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle kaybettiklerine dair mahkeme kararı ibraz etmedikleri gibi, bazı mükellefler defter ve belgelerini bulamadıkları ve kaybolmuş olduğunu ileri sürerek ibrazdan imtina etmektedir. Bu durumlarda vergi inceleme elemanının mükellefçe KDV beyanlarında indirim konusu (önceki yıldan(veya özel hesap döneminden) devir gelen hariç) yapıldığı tespit edilen KDV 'nin reddedilmesi gerekmektedir. KDVK'nın 29 ve 34. maddelerinin lafzi yorumu indirimlerin reddini zorunlu kılmaktadır. Zira, indirim hakkı kazanabilmek için bunun belgelenmesi ve defter kayıtlarında görülmesi gerekir.

Ayrıca bu durumda mükellef tarafından ilgili dönemlerde satın aldığı mal ve hizmetlere ilişkin fotokopilerini temin ettiği belgelerde gösterilen katma değer vergilerinin, inceleme yapılmak suretiyle dahi indiriminin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır⁴²⁶.

Defter ve belgeleri ibraz etmekle yükümlü olan mükellefin ölümü hainde biraz yükümlülüğü mirasçılara geçmektedir. Mirasçıların herhangi bir mücbir sebep olmaksızın murislerinin defter ve belgelerini ibraz etmemeleri halinde de, KDV indirimlerinin reddi yoluna gidilecektir.

İndirim konusu yapılan KDV'nin reddi nedeniyle düzeltilen KDV beyanına göre vergi ziyayı tespit edilirse vergi aslının gecikme faiziyle birlikte tahsili cihetine gidileceği, ayrıca üç kat vergi ziyayı cezası kesileceği ve suç duyurusunda bulunulacağı tabidir.

⁴²⁵ Seviğ, Veysi ; http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=78432, **Referans Gazetesi**, 19.09.2008, (Erişim : 30.12.2008)

⁴²⁶ M.B.'nin 20.11.1997 tarih, 52/5278-37/49715 sayılı Muktezası.

Danıştay bir kararında⁴²⁷; Mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen saklama süresi içinde istenilen defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın ibraz etmemelerinin resen tarhı gerektirdiği; ibraz edilmeyen defterlere dayanılarak yapılan katma değer vergilerinin indiriminin reddinde kanuna aykırılık bulunmadığı, saklama süresi doldu zannedilerek defter ve belgelerin imha edilmesinin mücbir sebep sayılmayacağına, hükmetmiştir.

2.4.2. Daha Önce İncelenmiş Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi

Mükelleflerden ibrazı istenen defter ve belgeler daha önce bir vergi inceleme elemanına ibraz edilerek incelemeye tabi tutulmuş ise daha sonra herhangi bir sebeple ibraz edilememesi halinde, indirimlerin reddedilip reddedilmeyeceği konusunda önceki incelemenin mahiyetine bakılmalıdır. Eğer ki daha önce yapılan inceleme tam inceleme ise veya hasreden KDV indirimleri incelenmişse daha sonra ibraz edilmeme nedeniyle KDV indirimlerinin reddi cihetine gidilememelidir.

Çünkü gerek tam incelemede, gerek KDV indirimleri yönelik kısa incelemede KDV indirimlerinin Kanuna uygun olup olmadığı da denetlenmiştir. Ancak ilk incelemenin, bir karşıt inceleme veya sınırlı inceleme olması durumunda daha sonra defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde genel esaslar çerçevesinde indirimlerin reddi yoluna gidilir⁴²⁸. Ancak bu şekilde defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin diğer adli ve idari cezaların uygulanmasına engel olmadığı tabiidir.

2.4.3. İnceleme Elemanınca Rapor Düzenlendikten Sonra Defter ve Belgelerin İbraz Edilmek İstenmesi

Defter ve bunlara ilişkin vesikaların yetkili memurlara ibraz edilmemesi halinde VUK 30/4 maddesi gereğince tarhiyat yapılacağı açıktır. Ancak aynı kanunun 134'üncü maddesinde vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespiti etmek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan yine aynı kanunun 138'inci maddesinde de “Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gere-

⁴²⁷ Dn. 7. D.nin 14.04.2004 tarih, E: 2002/3196, K: 2004/974 sayılı Kararı.

⁴²⁸ Vural, Mahmut; Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirim, **Vergi Dünyası**, Nisan 2001, s.236.

kirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.” hükmü yer almaktadır. Bu üç madde birlikte değerlendirildiğinde mükellef tarafından inceleme elemanınca rapor düzenlendikten sonra defter ve belgelerin ibraz edilmesi halinde incelemenin yenilenmesi gerekmektedir. Ancak bu durum, mükellef aleyhine usulsüzlük cezası kesilmesine mani değildir.

Öte yandan Maliye Bakanlığı kayb olduğu gerekçesiyle defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen bir mükellefin, indirimler reddedilerek cezalı tarhiyatların yapılmasından sonra söz konusu defter ve belgelerini ibraz etmek suretiyle daha önceki tarhiyatların kaldırılmasına yönelik incelemenin yenilenmesi talebini kabul etmemiştir⁴²⁹.

2.4.4. Defterlerin Ve Belgelerin Birlikte İbraz Edil(e)memesi

Mükellefin KDV indirimi bakımından defter ve belgelerin birlikte ibrazı önem arz eder. Katma değer vergisi belge ve kayıt üzerine oturtulmuş bir vergi olup, indirim için yüklenilen KDV’nin belgeye dayandırılması ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olması zorunludur. Zira Defter ve belgelerde yer alan kayıtların kaynağı fatura ve benzeri belgelerdir. Bu nedenle KDV için biri olmadan diğeri anlam ifade etmez. Bu durumda KDV indirimi için defter ve belgelerin birlikte edilmesi zorunlu olup, aksi durumda defter ve/veya belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle mükellefin indirim konusu yaptığı KDV’nin reddedilmesi gerekmektedir. Öte yandan belgelerin bir kısmının ibraz edilmemesi halinde ise ibraz edilmeyen kısım için de durum aynıdır.

3. Defter Ve Belgelerin Yargı Aşamasında İbraz Edilmesi Halinde İndirim

3.1. Defter ve Belgelerin İlk Yargı Aşamasında İbrazı

Bazı hallerde mükellefler defter ve belgeleri inceleme elemanlarına ibraz etmeyerek haklarında yapılan idari işlemleri dava konusu yapmayı tercih etmekte, yargı aşamasında defter ve belgelerini mahkemeye ibraz etmektedir. Bu durumda

⁴²⁹ M.B.’nın 01.07.1999 tarih ve 52-5278-206/27342 sayılı Muktezası.

idari yargı ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden ya kendisi inceleme yapmakta ya da incelemeyi bilirkişiye yaptırmaktadır. Genellikle bu yola defterlerini zamanında tutmayan veya belgeleri arasında naylon fatura bulunan mükellefler tevessül etmektedir⁴³⁰. Çünkü çoğunlukla mahkeme tarafından, getirilen faturalar üzerinden karışit inceleme yapımadığından bu faturaların naylon olup olmadığı incelenmeden indirimi kabul edilmektedir⁴³¹. Zira Danıştay tarafından verilen bir kararda, defter ve belgesini inceleme elemanına ibraz etmeyerek tarhiyata uğrayan ve defter ve belgelerini mahkemeye ibraz etmek isteyen mükellefle ilgili bir kararında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci maddesi dayanak gösterilerek Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinin bakmakla yükümlü oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliklerinden yapabilecekleri ifade edilmiştir⁴³². Buna göre, mahkemelerce bakılan davalarla ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgeler uyuşmazlığın çözümü için yeterli görülmediği takdirde her türlü inceleme mahkemelerce yapılabilecektir. Bu durum ise vergi inceleme yetkisi olmayan mahkemelere vergi incelemesi yaptırmak anlamına gelmektedir.

Öte yandan yüksek yargı defter ve belgelerin kendilerine ibraz edilmesi üzerine bazen bilirkişi atayarak incelemeyi bilirkişiye yaptırmaktadır. Bilirkişilerin bilgi, birikim, deneyim, ve yetkilerinin vergi inceleme elemanlarına göre sınırlı olduğundan inceleme daha dar çerçevede yapılamakta ve bilirkişi raporuna göre genelde yapılan tarhiyat veya kesilen cezalar yargı merciince de onaylanmaktadır. Bu durum naylon faturaya dayalı indirimde imkan sağlayan yol bir yol haline gelmiştir⁴³³.

Bize göre, bu durumlarda yargı, idarenin konumuna geçmektedir. Diğer bir deyişle kendi yaptığı incelemenin yargısal hükmünü de kendi vermektedir. Zira bu şekilde idarenin bütün eylemleri yargı denetiminde olmasına karşın vergi incelemesinin mahkeme tarafından yapılmasıyla mahkeme kendi yaptığı incelemenin yargısal denetimini de kendisi yapar duruma gelecektir. Ayrıca vergi incelemesine yetkili olanlar kanunda açıkça belirlenmiş olup bunların arasında ne mahkeme ne de bilirkişi bulunmaktadır.

⁴³⁰ Vural, Mahmut; “Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi”, **Vergi Dünyası CD’si, 2002,**

⁴³¹ Budak, Atilla; TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası Ve İbrazı Ve Bazı Sorunlar , **Vergi Dünyası Dergisi**, S:293, ocak, 2006, s.108.

⁴³² Budak; a.g.e., s.107.

⁴³³ Vural, a.g.CD.

Ancak yüksek yargı bu şekildeki uygulamayı son yıllardaki kararlarında terk ettiği, indirim konusunda vergi inceleme elemanlarının yaptığı inceleme neticesinde düzenlenen rapora göre karar verdiği ettiği anlaşılmaktadır.

Yargı kararlarına bakıldığında :

- Defter ve belgelerini incelemeye sunmayan davacıdan sözü edilen belgeler getirtilerek vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle yapılacak araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerektiği⁴³⁴,

- Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmeyip mahkemeye ibraz edilmesi halinde, mahkemece temin edilen defter ve belgelerden vergi idaresi haberdar edilip, inceletildikten sonra karar verilmesi gerektiği⁴³⁵,

- Defter ve belgelerini incelemeye sunmayan davacıdan sözü edilen belgeler getirtilerek vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle yapılacak araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerektiği⁴³⁶,

- Çalındığından bahisle defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmese de, temin edilen belgelerin vergi dairesi haberdar edilerek inceletilmesi gerektiği⁴³⁷ şeklindedir.

Yargı kararlarından da anlaşılaçağı üzere mükelleflerin defter ve belgelerini vergi inceleme elemanına ibrazdan kaçınıp yargıya ibraz etmesi halinde, ibraz edilen defter ve belgeler Vergi İdaresine gönderilmekte ve yapılacak vergi incelemesinin sonucuna göre hareket edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ibraz etmemekten dolayı vergi indiriminin reddi kaldırılmaktadır.

3.2. Defter ve Belgelerin Temyiz Aşamasında İbrazı

KDV indirimine esas belgelerin şu ya da bu nedenle, inceleme elemanına ibraz edilemediği durumlarda ise, yukarıda ifade edildiği gibi vergi mahkemesi aşamasında ibraz da kabul edilmekte ve bu belgelere dayalı işlemlerin Yasa'da öngörülen amaca uygun olduğunun da tespiti durumunda, KDV indirimlerinin kabul edilmesi yoluna gidilmektedir.

Ayrıca, inceleme ve mahkeme aşamasında ibraz edilemeyen belgelerin veya

⁴³⁴ Dn. VDDK'nun 27.12.2002 tarih, E: 2002/437, K: 2002/558 sayılı Kararı.

⁴³⁵ Dn. VDDK'nun 16.05.2003 tarih, E: 2002/514, K: 2003/286 sayılı Kararı.

⁴³⁶ Dn. VDDK'nun 27.12.2002 tarih, E: 2002/472, K: 2002/549 sayılı Kararı.

⁴³⁷ Dn. VDDK'nun 24.12.2004 tarih, E: 2004/145, K: 2004/204 sayılı Kararı.

fotokopilerinin temyiz hatta karar düzeltme aşamasında ibraz edilmesi halinde de, bu belgelerde yer alan KDV'lerin indirimi kabul edilmektedir.

Danıştay'ın bu konuda öteden beri süregelen ve yerleşik hale gelen kararlarından bazılarının özeti aşağıdaki gibidir;

“Defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi nedeniyle KDV indirimlerinin reddi durumunda, vergi mahkemesine de ibraz edilmeyen alış belgelerinin, temyiz aşamasında ibraz edilmesi halinde, bu belgelerin vergi mahkemesince bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle KDV indirimi yönünden araştırılması ve buna göre karar verilmesi gerekmektedir⁴³⁸”.

“Vergi mahkemesine ibraz edilmeyen KDV indirimlerine ilişkin belgelerin, temyiz aşamasında ibraz edilmesi halinde, mahkemece, indirilecek KDV tutarı saptanarak yeniden karar verilmesi gerekir⁴³⁹”.

Danıştay'ın bir başka Kararı da, “Temyiz aşamasında da ibraz edilmeyen KDV indirimine esas bazı belgelerin, kararın düzeltilmesi aşamasında ibraz edilebileceği”⁴⁴⁰ yönündedir.

Buradan anlaşılabacağı üzere defter ve belgelerin zayi olması ya da başka nedenlerle incelemeye ibraz edilmediği durumlarda, KDV indirimine ilişkin belgelerin veya fotokopilerinin, vergi mahkemesinde dava açma aşamasında olabileceği gibi Danıştay'da temyiz aşamasında -hatta Danıştay Kararı'nın düzeltilmesi ile ilgili “karar düzeltme” başvurusu sırasında da, ibraz edilmesi mümkündür. Bu gibi durumlarda, ibraz edilen belgelere dayalı işlemlerin, Yasa'da öngörülen amaca uygun olduğunun da tespiti halinde, KDV indirimlerinin kabul edilmesi söz konusudur⁴⁴¹.

II. DİĞER SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yukarıda üzerinde durulan konular usul eksikliklerine ilişkin olup, bunların KDV indirimine tesiri irdelenmiştir. Bu başlık altında yer verilen sorunlar ise esasa yönelik olup teknik sorunlardır.

⁴³⁸ Dn. 9. D.'nin, 03.04.2008 tarih ve E. 2007/3844, K. 2008/1713 sayılı Kararı.

⁴³⁹ Dn. 11. D.'nin, 21.10.1999 tarih ve E. 1999/1038, K. 1999/3776 sayılı Kararı.

⁴⁴⁰ Dn. 11. D.'nin, 07.12.1998 tarih ve E. 1998/3167, K. 1998/4313 sayılı Kararı.

⁴⁴¹ Kızılot, Şükrü, s: 188,

A. İKİNCİ EL BİNEK OTOMOBİLİ ALIM SATIMINDA KDV İNDİRİMİ

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/b maddesinde, “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği” hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, (1) sayılı Listenin 8. sırasında “kullanılmış” binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının % 1 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Geneli itibariyle kullanılmış binek otomobillerinin teslimlerinde KDV oranı % 1 olmakla birlikte 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın parantezi içi hükmü uyarınca, “KDV Kanunu’nun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin bu araçları teslimde KDV oranını % 18 olarak uygulamaları” gerekmektedir.

Söz konusu BKK’nın parantez içi hükmüne göre katma değer vergisini indirim hakkı bulunan işletmeler % 1 oranındaki katma değer vergisini indirdiği gerekçesiyle % 18 oranında KDV hesaplayacaklardır.

Kiralamak veya çeşitli şekillerde işletilmek amacıyla satın alınan binek otomobillerine ait KDV hariç olmak üzere, işletmelerde kullanılmak amacıyla iktisap edinilen (işletmelere ait) binek otomobillerine ait KDV’nin indirilemeyeceği açık olmakla birlikte, satmak amacıyla iktisap edilen binek otomobillerine ait KDV’nin indirilip indirilemeyeceği duraksamalara neden olunmaktadır.

1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görüşü

Gelir İdaresi Başkanlığınca bu konuda Tebliğ bazında yapılmış bir düzenleme bulunmamakla birlikte, verilmiş bulunan iki muktezada da satmak maksatlı alınan kullanılmış binek otomobillerin alımından ödenen KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı açıklanmıştır. Bunlardan⁴⁴²; 10.01.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5528 - 2528 sayılı mukteza aynen şöyledir. “Katma Değer

⁴⁴² Diğer 31.03.2008 tarih, B.07.1.GİB.0.01.54/5428-2384/031467 sayılı Muktezadır.

Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetkiye dayanılarak 30.12.2007 tarih ve 26472 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname ile mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları belirlenmiş, Kararname eki (I) sayılı Listenin 9. sırasında TGTC 87.03 pozisyonundaki kullanılmış binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıt teslimlerinde % 1, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin tesliminde ise % 18 vergi oranı uygulanacağı açıklanmıştır.

Söz konusu Kararnamenin 1. maddesinin 5. fıkrasında (I) sayılı listenin 9. sırasında yer alan “kullanılmış” deyiminin ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade edeceği belirtilmiştir.

Öte yandan, Kanun'un 30/b maddesi faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre;

1- Başkasına ait binek otomobillerinin satışına aracılık edilmesi halinde tarafınızca bir teslim yapılmamakta teslim satıcı ile alıcı arasında gerçekleşmektedir. Bu işlemde satıcının mükellef olmaması halinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Satıcının mükellef olması ve binek otomobilin alımında ödenen katma değer vergisini indirme hakkının bulunması halinde bu teslimde % 18 katma değer vergisi uygulanacak ve satıcı tarafından beyan edilecektir.

Satıcının mükellef olması ve binek otomobilin alımında ödenen katma değer vergisini indirme hakkının bulunmaması halinde satışta % 1 katma değer vergisi uygulanacak ve satıcı tarafından beyan edilecektir.

Her iki halde de firmanızca satışa aracılık nedeniyle komisyon vb. adı altında sağlanan gelirler % 18 katma değer vergisine tabi olacak ve aracılık bedeli üzerinden hesaplanacak bu tutar firmanızca beyan edilecektir.

2- Firmanızca kullanılmış binek otomobillerinin satmak üzere satın alınması halinde, alış sırasında satıcının durumuna bağlı olarak % 1 veya % 18 katma değer vergisi hesaplanacak, satıcı mükellef değilse alış katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Alışta katma değer vergisi ödenmişse indirim konusu yapılmayacak gider veya maliyet hesaplarına alınacaktır.

Bu araçların satışında ise alış sırasındaki katma değer vergisinin durumuna bakılmaksızın % 1 katma değer vergisi uygulanacak ve firmanız tarafından beyan edilecektir.”

2. Konunun Değerlendirilmesi

Bu konuda çok fazla yayımlanmış makale olmamak birlikte yayımlananlarda da aşağıdaki gerekçelerle Gelir İdaresinin görüşüne iştirak edilmediği görülmektedir.

- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’ nda, “Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18) uygulanır” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre ikinci el binek otomobil alım satımı yapan işletmelerin binek otomobili alımı nedeniyle ödedikleri KDV yi indirim hakkı var dediğimiz zaman bu otomobillerin satışında %18 KDV uygulanması, bu işletmeler binek otomobili alımında ödedikleri KDV yi indirim konusu yapamaz dediğimizde ise % 1 KDV hesaplanması gerektiği düşünülebilir. Ancak kararda geçen “indirim hakkı bulunan mükellef” kavramından KDV Kanunu’nun 30/b maddesinde geçen “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların” (Bu amaçla kullandıkları binek otoları için) anlaşılması gerekir. Zira indirim hakkı bulunan mükellef ile indirim hakkı bulunmayan mükellef ayırımın yapılabileceği tek yasal düzenleme Kanunun 30/b maddesidir. Bu nedenle kullanılmış binek otomobillerin bu ayırım çerçevesinde teslimi %1 veya %18 KDV’ye tabi tutulmalı ve satış amaçlı iktisaplarda alış vesikalarında gösterilen KDV indirim konusu yapılmalıdır.

- 3065 Sayılı Kanun'un 30/b maddesinin gerekçesi özel kullanıma konu olan binek otomobillerine ait katma değer vergisi yükünün işletme sahipleri tarafından işletmeye kaydırılarak telafi edilmesinin önlenmesidir. Ayrıca, faaliyetleri esas

olarak taksi işletmeciliği veya oto kiralanması gibi, binek otomobillerin ticari amaçlarla işletilmesi olan işletmelerde bu hüküm verginin tarafsızlık ilkesine uygun düşmeyeceği düşünülerek daha sonra 30/b maddesinde yapılan değişiklikle, faaliyetleri binek otomobillerinin ticari amaçla işletilmesine dayanan mükelleflerin, bu şekilde işlettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirimi imkanı getirilmiştir.

- Öte yandan katma değer vergisi indirim sistemine dayana bir işlem vergisidir. Aksine hüküm olmadıkça ödenen KDV'nin indirilmesi sistemin temel gereğidir. Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 29. maddesinde yer alan indirim mekanizmasına ilişkin hükümler ile 30/b maddesindeki hükmün gerekçesi birlikte değerlendirildiğinde, ikinci el binek otomobil alım satımı yapan işletmelerin söz konusu otomobillerin alımında ödedikleri katma değer vergisinin, satışta tahsil ettikleri katma değer vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

- Bilindiği üzere satmak maksatlı alınan gerek kullanılmış gerek kullanılmamış binek otomobilleri Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre "153.Ticari Mallar" hesabında kayıtlara alınırken, işletmede kullanmak üzere satın alınanlar ise "254.Taşıtlar" hesabında kayıtlara alınır. Bu meyanda Kanun metninde geçen "işletmeye ait binek otomobili" ibaresinden işletmenin olağan işlerinde kullanmak için iktisap edilen ve muhasebe kayıtlarında duran varlık hesaplarında izlenen binek otomobilleri kastedilmektedir. Madde metninde geçen **"işletmelere ait binek otomobili"** ibaresinden işletmelerin günlük işlerinde kullanılmak amacıyla satın aldığı, diğer bir ifade ile satmak amacıyla iktisap etmeyip amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olan taşıtları anlamak gerekmektedir. Dolayısıyla fabrika çıkışı "sıfır binek otomobili" alım satımı yapan otomobil bayilerinin sattıkları otomobillere ait alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin de indirimine izin verilirken, kullanılmış binek oto alımına ait alış vesikasında gösterilen katma değer vergisinin indirilmemesi KDV'nin tarafsızlık ve indirim sistemi ile bağdaşmayacaktır.

- Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü doğrultusundaki uygulama, daha iyi örgütlenmiş kurumların ikinci el otomobil piyasasına girmesini engellemekte, merdiven altı olarak nitelendirilen ve komisyon usulü iş yapan küçük

“otomobil galericiliği” işletmeciliğini teşvik etmekte, kayıtlı iş yapan işletmeleri ise cezalandırmaktadır⁴⁴³.

- Ayrıca Temel Anayasal vergileme ilkelerinden olan yasallık ve belirlilik ilkelerine göre yasada açık bir hüküm olmaksızın kıyas ve yorum yoluyla kullanma maksatlı iktisap edilen binek otomobilleri için getirilmiş olan bir hükmü, satma maksatlı iktisap edilen kullanılmış binek otomobillerine de teşmil etmek mümkün değildir.

Bu nedenlerle Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kullanılmış binek otomobil alım satımı yapan işletmelerin ticari amaçlı olarak satın aldıkları binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV’nin indirim konusu edilemeyeceğine ilişkin görüşüne katılmak mümkün değildir. Dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığı, yukarıda belirtilen görüşünü, Kanun’un 30/b madde gerekçesi ve katma değer vergisi sisteminin ticari işlemler karşısındaki tarafsızlığı ilkesi çerçevesinde gözden geçirmesinde yarar bulunmaktadır.

B. ZAYİ OLAN A.T.İ.K.’E AİT KDV’NİN İNDİRİMİ

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” başlıklı 30/c maddesinde “Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi”nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerde zayi olanların dışındaki nedenlerle, mesela çıkan münferit yangın nedeniyle zayi olması gibi, zayi olan kıymetin emtia değil de amortismanı tabi kıymet olması halinde indirilecek KDV’de düzeltme yapıp yapılmayacağı tartışmalara neden olmaktadır.

1. Konuya İlişkin Görüşler

Yaptığımız araştırmaya göre bu konuda üç farklı görüş ortaya konulmaktadır.

Birinci görüşe göre; KDV Kanunu’nun 30/c maddesinde zayi olan mallara ait

⁴⁴³ Şeker, Sakıp, “Kullanılmış Binek Otomobilin Alım Satımında KDV İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**,

KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış, herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Diğer bir ifadeyle zayi olan iktisadi kıymetin amortismanına tabi bir iktisadi kıymet olması ile emtia olması arasında bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla zayi olan iktisadi kıymetin KDV'si indirim konusu yapılamaz.

İkinci görüşü göre ; zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymete ilişkin yitirilen gerçek değer söz konusu iktisadi kıymetin net aktif değeri olacağından düzeltmeye konu edilmesi gereken katma değer vergisi tutarı bu net değere tekabül eden vergi tutarı olacaktır. Çünkü daha önceki yıllarda amortisman yoluyla itfa edilen değer kısmı iktisadi olarak fonksiyonunu yerine getirmiş ve satışa sunulan (veya sunulacak) mal veya hizmetlerin katma değerine gerekli katkıda bulunmuştur. Bu nedenle itfa edilen kısma tekabül eden katma değer vergisi tutarının indirim hakkı bakidir ve herhangi bir düzeltmeye gerek bulunmamaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin itfa edilmemiş değeri ise teknik olarak o kıymetin o andaki değerini ifade ettiğinden, herhangi bir zayıat halinde yok olan değer de itfa edilmemiş bu kısım olacaktır. Dolayısıyla iktisadi olarak işletmede yaratılacak katma değere bundan böyle fayda sağlamayacak bu kısma isabet eden katma değer vergisi tutarının 3065 sayılı Kanun'un 30/c maddesi uyarınca indirimi mümkün bulunmadığından daha önce indirilmiş bulunan katma değer vergisi tutarından itfa edilmemiş net sabit kıymet değerine tekabül eden kısmının düzeltilerek indirimler arasından çıkarılması gerekecektir⁴⁴⁴.

Üçüncü görüşe göre ise; söz konusu iktisadi kıymetlerin KDV'sinin indirim konusu yapılması mümkündür ve gerekçelere şu şekildedir.

a) KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde, hasara uğrayan sabit kıymetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirilemeyeceği yönünde bir belirleme bulunmamaktadır.

Temel Anayasal vergileme ilkelerinden olan yasallık ve belirlilik ilkelerine göre yasada açık bir hüküm olmaksızın kıyas ve yorum yoluyla zayi olan mallar için getirilmiş olan bir hükmü sabit kıymetlere de teşmil etmek mümkün değildir.

b) Yasada geçen “zayi olma” ibaresi çalınma ve benzeri nedenlerle tamamen ortadan kalkan, yok olan kıymetleri kastetmektedir. Değeri düşen mal ve aynı

Mayıs 2008,S:185.

⁴⁴⁴ Arıkan, Fahri; “Zayi Olan, Değeri Düşen veya Hasara Uğrayan İktisadi Kıymetlere İlişkin Katma Değer Vergisi İndirimi”, **Vergi Dünyası**, S: 254, Ekim 2002 (Vergi Dünyası CD'si 2002)

mahiyetteki sabit kıymetleri “zayi olan mallar” kapsamında değerlendirmek mümkün değildir.

c) Bilindiği üzere kaza ve benzeri nedenlerle kullanılamaz hale gelen sabit kıymetler için VUK’un 317. maddesi uyarınca fevkalade amortisman uygulaması yapılabilmektedir. Mükelleflerin bu yönetme başvurmamaları durumunda, bu kıymetler önceki itfa yöntemine göre amortismana tabi tutulmaya devam edilirler. Anılan kıymetler için itfa edilen tutarlar işletme bünyesinde gidere veya maliyete dönüşmektedir. KDV Kanunu’na göre genel giderler ve diğer maliyet unsurları nedeniyle yüklenilen KDV’ler zaten indirim konusu yapıldığına göre amortisman yoluyla giderlere intikal ettirilen sabit kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV’lerin de bu kıymetler hasara uğramış olsa dahi indirim konusu yapılacağı açıktır. Zira bu kıymetler hasara uğramış olsa bile amortisman yoluyla gider veya maliyet yazılmakta, gider ve maliyetlerin KDV’si de indirime tabi tutulabilmektedir.

d) Metnine yukarıda yer verdiğimiz KDV Kanunu’nun 30/c maddesinde “zayi olan” ifadesi yalnızca malları kastetmektedir. Amortisman tabi sabit kıymetleri bu kapsamda değerlendirmek mümkün değildir. Kanunun lafzının, sabit kıymetleri kastetmemesi de normaldir. Zira sabit kıymetlerin bedeli, yukarıda da ifade edildiği üzere, bu kıymetler hasara uğrasalar dahi her halükarda amortisman yoluyla gidere veya maliyete dönüşmektedir.

e) Hasara uğrayan sabit kıymetler kullanım süreci içinde işletmede bir katma değer yaratmaktadır. İşletme bünyesinde katma değer yaratan sabit kıymetlere ilişkin KDV’lerin bu kıymetlerin hasara uğramaları nedeniyle düzeltilmesi söz konusu olmamalıdır.

Dolayısıyla muhtelif nedenlerle hasara uğrayan ve kullanılamaz hale gelen sabit kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin indirime konu edilebileceğinden katma değer vergisi düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır⁴⁴⁵.

2. Konu İle İlgili İdarenin Ve Yargının Görüşü

Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerde zayi olanların dışında başa sebeplerle, mesela çıkan münferit yangın nedeniyle, zayi olan amortisman tabi iktisadi kıymet nedeniyle da ha önceden

indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilip düzeltilmeyeceği hususunda verilen bir muktezada⁴⁴⁶; "...adı geçen mükellefin fabrikasında çıkan yangının mücbir sebep hali olarak sayılması mümkün bulunmadığından;

1. Tamamen zayi olan ve ekonomik değeri bulunmayan emtia, mal, demirbaş, makine, teçhizat, taşınmaz vb. mevcutların iktisabı dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamayacak, yangının vuku bulduğu dönemde hesaplanan KDV olarak beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılacağı,

2. Kısmen zayi olan ve ekonomik değeri bulunan mevcutlar için Katma Değer Vergisi Kanunun 30/c maddesi kapsamına göre işlem yapılmayacak, bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim hesaplarında muhafaza edilebileceği,"

Yine başka bir muktezada⁴⁴⁷ ; Çıkan yangın sonucu hasar gören ve tamamen kullanılmaz duruma gelen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin alışımda yüklenilen ve önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin adı geçen şirket tarafından indirilme-sinin, Kanunun 30/c maddesine göre mümkün bulunmadığı ve indirimi mümkün olmayan bu verginin kurumlar vergisi açısından gider ve-ya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği, belirtilmiştir.

Muktezalardan da anlaşılaacağı üzere Gelir İdaresi Başkanlığı; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerde zayi olanlar hariç diğer nedenlerle bir daha kullanılamayacak şekilde zayi olan iktisadi kıymetleri Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesi kapsamında değerlendirilmiş ve daha önceden indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Öte yandan Danıştayca verilen bir kararda "hasara uğrayan bir amortismanına tâbi iktisadî kıymete ait KDV'nin indirilmesine engel bulunmadığı"⁴⁴⁸ görüşünü benimsemiştir.

3. Konunun Değerlendirilmesi

İkinci görüş kısmında da açıklandığı üzere ; zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymete ilişkin yitirilen gerçek değer söz konusu iktisadi kıymetin net aktif değeri olacağından düzeltmeye konu edilmesi gereken katma değer vergisi tutarı bu

⁴⁴⁵ Ankara YMM Odasının 01.05.2006 tarih, 2006/62-3 sayılı Kararı.

⁴⁴⁶ M.B.'nin 02.09.2008 tarih, 86742 sayılı Muktezası

⁴⁴⁷ M.B.'nin 12.10.1998 tarih, 36565 sayılı Muktezası.

⁴⁴⁸ Dn. 11'inci D.'nin 19.2.1998 tarih ve E. 1996/6855, K. 1998/622 sayılı Kararı.

net değere tekabül eden vergi tutarı olmalıdır. Buna göre aktifte kayıtlı bir iktisadi kıymetin zayi olması halinde, ayrılmış olan amortismanla birlikte, zayi olduğu tarihe kadar kıst amortisman uygulanmak suretiyle hesaplan amortisman tutarı dikkate alınarak, kayıtlı değerden bu amortisman toplamı kayıt değerden tenzil edilmek suretiyle gerçek aktif değer bulunmalı ve bunun üzerinden bu kıymetin alımında yüklenilen KDV oranı dikkate alınmak suretiyle indirim konusu yapılamayacak KDV tespit edilerek zayi olmanı meydana geldiği dönemde KDV beyannamesinin 30. satırına ilave edilecek KDV olarak yazılmalı ve bu tutar gelir veya kurumlar vergi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınmalıdır.

Çünkü daha dönemlerde amortisman yoluyla itfa edilen değer kısmı iktisadi olarak fonksiyonunu yerine getirmiş ve satışa sunulan (veya sunulacak) mal veya hizmetlerin katma değerine gerekli katkıda bulunmuştur. Bu nedenle itfa edilen kısma tekabül eden katma değer vergisi tutarının indirim hakkı bakidir ve herhangi bir düzeltmeye gerek bulunmamaktadır. Amortisman tabi iktisadi kıymetin itfa edilmemiş değeri ise teknik olarak o kıymetin o andaki değerini ifade ettiğinden, herhangi bir zayıt halinde yok olan değer de itfa edilmemiş bu kısım olacaktır. Dolayısıyla iktisadi olarak işletmede yaratılacak katma değere bundan böyle fayda sağlamayacak bu kısma isabet eden katma değer vergisi tutarının 3065 sayılı Kanun'un 30/c maddesi uyarınca indirimi mümkün bulunmamaktadır. Kanaatimizce böyle bir uygulama hem Kanun'un amacına hem de vergide adalet prensibine daha uygun düşecektir.

C. İŞE BAŞLAMA, İŞİ BIRAKMA, YENİDEN İŞE BAŞLAMA HALLERİNDE KDV İNDİRİMİ

1. Mükellefiyet Tesis Edilmeden Önce (İşe Başlamadan Hemen Önce) Yapılan Harcamalara İlişkin KDV İndirimi

Bazı mükelleflerin işe başlamadan ve mükellefiyet tesis ettirmeden önce giderler yapmakta veya mal almaya başlamaktadır. Mesela, sermaye şirketlerinin kurulması, potansiyel ortaklarının kendi aralarında anlaşmaları için geçen sürenin dışında, ana sözleşmenin hazırlanması, notere tasdik ettirilmesi, tescil aşaması gibi işlemler dolayısıyla belli bir zamanı gerektirmektedir. Ancak bu süreç içerisinde

ortaklar, biraz da ilk heyecanla, hemen şirket için gerekli demirbaşların alımına girişebilmekte ve bazen faaliyet alanının içerisinde yer alan emtianın dahi satın alındığı görülmektedir.

Bu noktada mükellefiyet tesisinden önce veya şirketlerin kurulmadan önce yapılan alımlar dolayısıyla üstlenilen katma değer vergisinin (KDV), işe başlamayı izleyen dönemlerde verilecek KDV beyannamesinde indirim konusu edilip edilemeyeceği sorunu çıkmaktadır.

KDV’de indirim sisteminin temelinde yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılmasında bu malın (veya maliyetine dahil olduğu hizmetin veya mamulün) ileride satılması halinde alıcıdan tahsil olunan/olunacak KDV’nin beyan edilecek olması yer almaktadır. Bunun engellenmesi sisteme tezat olacaktır.

Öte yandan, KDV Kanunu’nda da, indirim hakkından yararlanılabilmesi için, faaliyetle ilgili mal ve hizmet alımlarının mükellefiyet tesis ettirilmesinden önce veya sonra yapılması gibi ayırt edici bir düzenleme yer almamaktadır.

Buna göre, mükellefiyet tesis ettirilmeden önce işle ilgili olarak alınan mal ve hizmetler ile yapılan masraflara ait belgeler, Vergi Usul Kanunu hükümleri gereği işe başlanılmasını müteakip 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilebildiğinden, bu belgelerde yer alan KDV’de belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir⁴⁴⁹. Konu ile ilgili olarak tayin edilen bir Mukteza’da⁴⁵⁰ de; “Mükellefiyet tesis ettirilmeden önce alınan mallara ait faturanın, işe başlanılmasını müteakip 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilmesi halinde, bu faturada gösterilen KDV’nin genel esaslar dahilinde indirilebileceği” belirtilmiştir. Öte yandan bu konuda İstanbul Defterdarlığı’nca, Maliye Bakanlığı’nın 21/05/2002 tarih ve 22906 sayılı yazısına dayanılarak verilen 21.04.2005 tarih ve 3157 sayılı muktezada, konuya ilişkin idari görüş şu şekilde oluşturulmuştur. "Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergilerini, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça indirebilecekleri; aynı kanunun 34’üncü

⁴⁴⁹ V Arif Şimşek ve Abdullah Tolu, s. 113.

⁴⁵⁰ M.B.’nin, 25.09.1996 tarih ve 44683 sayılı Muktezası

maddesinin (1) numaralı fıkrasında da "Yurtiçinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve vesikalar kanuni defterlere kayıt edilmek şartıyla indirilebilir" hükmü yer almaktadır.

İndirim, katma değer vergisi uygulamasının temel unsurlarından biridir. Mükelleflerin indirim hakkını kullanabilmeleri ise indirilecek katma değer vergisinin varlığını, fatura ve benzeri vesikalarla ispat etmelerine ve bu belgeleri yasal defterlere kayıt etmelerine bağlıdır.

Tutulması zorunlu defterlerde;

- Tasdik işleminin hiç yaptırılmamış olması ya da,
- Bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde tasdik ettirilerek kullanılanlardan, ara tasdike gidilmeksizin bir sonraki hesap döneminde de aynı deftere kayıt yapılması,

Vergi Usul Kanunu'nun 30/3'üncü maddesine göre resen tarhiyat nedeni olmakla birlikte usulüne göre tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen belgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu açısından yapılan incelemede veya dönem matrahının takdiri sırasında gerçek olduklarına kanaat getirilmesi ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmiş olması kaydıyla bu belgelerdeki KDV'nin indirim unsuru olarak dikkate alınması mümkündür" denilmektedir.

Buna göre, işletmenize kuruluş aşamasında alınan emtialara ait belgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu açısından yapılan incelemede veya dönem matrahının takdiri sırasında gerçek olduklarına kanaat getirilmesi ve bu vergilerin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmiş olması kaydıyla söz konusu belgelerdeki KDV'nin 2005 takvim yılında indirim unsuru olarak dikkate alınması mümkündür."

2. İşin Bırakılması ve Bir Süre Sonra Yeniden İşe Başlama Halinde KDV İndirimi

Mükellefler çeşitli nedenlerle işlerini terk etmekte, bir süre sonra ise aynı ve başka faaliyette bulunmak üzere yeniden işe başlamaktadırlar. Bu durum işi bırakılması nedeniyle indirilemeyen KDV'nin yeni işe başlama nedeniyle doğan mükellefiyetle bağlantı kurularak aynı mükelleflerce indirilmesi mümkün değildir⁴⁵¹.

⁴⁵¹ Altındağ,, s.340.

3. İşin Tamamen Bırakılması Durumunda KDV İndirimi

İşin tamamen bırakılması halinde indirim yoluyla giderilememiş KDV'nin tabi olacağı işlem önem arz eden bir konudur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim tutarı Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek sınırı aşan vergi bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin yüzde 51'inden veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilmeyen vergi nakden iade edilir.

Diğer yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi gereği olarak ihracat, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlar, taşımacılık, diplomatik istisnalar ile özürhükümlerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar teslimlerinden doğan istisnalarda ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilir.

Bu bilgiler ışığında katma değer vergisi mükelleflerinin sonraki dönemlere devreden katma değer vergisinin iade edilebilmesi için Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerden dolayı oluşması ya da aynı yasanın 32. maddesinde sayılmak suretiyle belirtilen istisnaya konu işlemlerden kaynaklanması gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 3/a maddesine göre işi bırakan veya tasfiyeye giren mükelleflerin işletmelerine dahil olup satış yoluyla tasfiye edemedikleri mallar için teslim sayılan hal kapsamında kendi adlarına fatura düzenlemeleri ve KDV

hesaplamaları gerekir. Dolayısıyla mükelleflerin alışları ve giderleri nedeniyle yüklendikleri vergileri bu şekilde hesapladıkları KDV'den indirerek telafi etmeleri gerekir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde yer alan düzenleme gereği olarak "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

Dolayısıyla bir ticari işletmenin tasfiyeye girmesi halinde önceki dönemlerde indirim konusu yapamadığı katma değer vergisini iade alması veyahut da giderleştirmesi mümkün değildir⁴⁵². Bu durum işi bırakan mükelleflerin indirim yoluyla telafi edemediği vergiler için de geçerlidir. Çünkü bu durumda işi bırakan mükellef verginin nihai tüketicisi durumuna girmiştir. Vergi yükü nihai tüketici olarak kendisine aittir. Gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazmak suretiyle kısmen Hazineye intikal ettirmesi tecviz edilemez⁴⁵³. Ancak Maliye Bakanlığı verdiği muktezalarda⁴⁵⁴ "indirim yoluyla giderilmediği vergilerin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmasında bir sakınca olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Adres değişikliği olarak kabul edilen nakil işlemleri nedeniyle mükellefin işletme mevcutları üzerinden kendi kendilerine fatura düzenleyerek KDV hesaplamaları söz konusu olmayacaktır. Yalnızca naklin gerçekleştiği dönem beyannamesi işletmenin nakledildiği yer vergi dairesine verilecek eski vergi dairesince verilen son dönem KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV var ise bu vergi yeni vergi döneminde verilecek beyannamede "önceki dönemden devreden KDV" olarak gösterilerek indirilebilecektir⁴⁵⁵.

Öte yandan indirimli orana tabi satışlardan doğan fakat indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin nakden veya mahsuben iadesi öngörülmüştür. İade kapsamındaki girdi vergilerinin de iadede vazgeçilip gider kaydedilmesi mümkün değildir⁴⁵⁶. Ancak iade yerine indirim tercihi söz konusu olabilmektedir.

⁴⁵² Veysi Seviğ ve Bumin Doğrusöz,; "Tasfiye sonrasına kalan katma değer vergisinin iadesi mümkün değildir" <http://www.ubdt.com.tr/makaleoku.php?id=356>, 15.10.2008, (Erişim:11.12.2008).

⁴⁵³ Özbalcı, s.673.

⁴⁵⁴ M.B.'nin 17.12.1997 tarih, 54944 sayılı ve 12.04.2001 tarih ve 20161 sayılı Muktezalrı.

⁴⁵⁵ Altındağ, s.340.

⁴⁵⁶ Özbalcı, s.680.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de vergi adaletinin sağlanması, ihracatın artırılması, sanayinin geliştirilmesi, istihdamın artırılması, kayıt dışılığın kontrol altına alınması ve vergi sisteminin Avrupa Birliği vergi mevzuatı çerçevesinde uyumlaştırması gibi nedenlerle önceden uygulanan sekiz adet verginin yerine 1985 yılından itibaren geçerli olmak üzere vergi sistemine katma değer vergisi dahil olmuştur.

Günümüzde başta Avrupa Birliğine üye ülkeler olmak üzere 100’e yakın ülkede uygulanmakta olan KDV, yerini aldığı muamele vergilerine karşı teknik ve ekonomik üstünlükleri nedeni ile tercih edilmektedir. Türk Vergi Sistemi’nin tarihsel gelişimi içinde de gerçek anlamda reform olarak nitelendirilebilecek önemli aşamalardan biridir.

Adından da anlaşılacağı üzere KDV, üretimden nihai tüketime kadar tüm aşamaları kapsayan çok aşamalı, tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan ve her bir iktisadi aşamada ortaya çıkarılan ya da ilave olunan değeri, kendine matrah kabul eden bir vergidir.

Katma değer vergisinin teorisinde de olduğu gibi uygulamasında da en önemli özelliği içinde vergi indirim müessesesini bulundurmasıdır. Zira uygulamada ödenecek katma değer vergisi, yapılan mal teslimi ve hizmet ifası dolayısıyla tahsil olunan katma değer vergisinden, alınan mal ve hizmetler dolayısıyla satıcılara ödenen katma değer vergisi çıkarılmak suretiyle hesaplanmaktadır. Buna indirim müessesesi, vergiden vergi indirimi, indirim sistemi, verginin mahsubu yöntemi adıyla da anılmaktadır. Katma değer vergisini uygulayan bütün ülkeler KDV’yi indirim müessesesi üzerine inşa etmişlerdir. Bu yönüyle indirim müessesesi katma değer vergisinin en hayati ve vazgeçilmez bir parçasıdır.

Türk Katma Değer Vergisi’nde mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun’da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak;

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

- Basit usulde vergiye tabi olanlardan gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, indirim konusu yapılmaktadır.

Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunmakta ve iade edilmemektedir. Avrupa Birliği KDV uygulamalarında ise bu fark mükellefin isteğine bağlı olarak iade olunabilmektedir.

Ancak Kanunun 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi yıl içinde, 29. maddede belirlenen usul ve esaslar dahilinde mükellefe iade olunabilir. Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla (veya özel hesap dönemi), ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilmesi temel kuraldır. Bununla birlikte Katma Değer Vergisi'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Gelir İdaresince belirlenmektedir.

Burada kanuni defterden kasıt mükellefe göre, yevmiye defteri, işletme hesabı defteri, çiftçi işletme defteri veya serbest meslek kazanç defteridir.

Öte yandan mükellefçe yüklenilen her KDV'nin indirim konusu yapılması esas olmakla birlikte bazı teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması Kanun'un 30. maddesinde yasaklanmıştır. Bu vergiler gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.

İndirimi yasaklanan vergiler şunlardır:

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisidir.

Katma değer vergisinde vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirimi yasaklanmış olmakla birlikte tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilecek, indirimin mümkün olmaması halinde iade edilebilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır.

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

Mükelleflerin indirim haklarını doğru şekilde kullanabilmeleri bakımından yapacakları muhasebe kayıtları oldukça önem arz etmektedir. Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler. Bu nedenle mükelleflerin

kayıtlarında; vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları, vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı, indirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları, matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergilerin gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar.

Ayrıca Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

Öte yandan Bakanlar Kurulu da indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye yetkilidir. Ancak Bakanlar Kurulu bu doğrultuda bu güne kadar herhangi bir yetki kullanmamıştır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere KDV’de indirim müessesesi vergi temelini oluşturmaktadır. Vergi tamamen indirim sistemi üzerine kurgulanmıştır. KDV’nin kendisinden beklenen bazı işlevleri yerine getirebilmesi için indirim müessesesinin iyi işlemesi gerekmektedir. Aksi takdirde önemli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Vergide mükerrerlik, haksız vergi indirimleri gibi olumsuz sonuçlar beraberinde rekabet eşitsizliklerini getirmekte, verginin temel amaçlarından uzaklaşıldığı gibi verginin genel ilkeleri de zedelenmektedir.

Her vergi sisteminde olduğu gibi KDV’de indirim müessesesi ile ilgili bir takım teknik, iktisadi, idari ve yasal sorunlar ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızın amacını oluşturan uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik mevzuattan kaynaklanan sorunlara bakıldığında; KDV’nin Türk vergi sistemine yeni dahil edilmiş olması, KDV Kanunu’nun yeterli ölçüde açık olmaması, çok fazla Tebliğ, Sirküler, İç Genelge bazında düzenleme yapılmış olması, Vergi Yargısı tarafından aynı konuda farklı kararlar verilmiş olması gibi nedenler yer almaktadır.

Aslında KDV’de indirim sisteminin uygulanışı ile ilgili mevzuattan kaynaklanan sorunların çokluğuna bakıldığında ise, mükellefin indirim hakkını kullanabilmesi için öngörülen usul hükümlerine uyulmamış olmasını Maliye Bakanlığının bir hak kaybına neden olacak şekilde yorumlaması ve uygulamayı bu doğrultuda gerçekleştirmesi yer almaktadır.

Bu kapsamda olmak üzere KDV indiriminde mevzuattan kaynaklanan sorunları ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri şu şekilde sıralanabilir.

◆ En çok karşılaşılan sorunlar defter, belge, kayıt, ibraz gibi usule yönelik sorunlardır. Bunlar alınan fatura ve benzeri belgenin KDV dahil olarak düzenlenmiş olması, alınan fatura veya benzeri belgenin kaybolması, adlarına abonelikleri yapılmamış olması nedeniyle elektrik, su vb. faturalarının kiralayan adına düzenlenmesinde olduğu gibi faturanın başkasının adına düzenlenmiş olması, fatura ve benzeri belgenin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemden sonra düzenlenmiş olması, fatura ve benzeri belgenin tahsil edilmeyen veya noksan tahsil edilen KDV’yi alıcıya rücu etmek maksadıyla düzenlenmiş olması, mükellefin belgelerini tasdiksiz deftere kaydetmiş olması, bilanço usulünde defter tutulması gerekirken işletme hesabına göre defter tutulması, yevmiye defteri sayfalarının arka yüzlerine kayıt yapılması, fatura veya benzeri belge ile gümrük makbuzunun yasal defterlere kaydedilmemiş olması ve geç kaydedilmiş olması, fatura ve benzeri belgelerin yasal deftere kaydedilmiş olmasına rağmen beyannameye dahil edilmemesi, muhasebe işlemlerinin bilgisayarla yürütülmesi ancak yapılan kayıtların tasdikli defterlere süresinde aktarılmamış olması durumlarında mükelleflerin KDV indiriminden yararlanıp yararlanamayacaklarıdır. Görüleceği üzere bu sorunlar indirim müessesesinin uygulanışında usule yönelik sorunlardır.

Bu konulara ilişkin herhangi bir yasal düzenleme yapılmamış ve sorunların çözümünde mevzuat yetersiz kalmıştır. Bakanlık bu gibi sorunları görüş isteyen mükelleflere mukteza vermek suretiyle çözmeye çalışmıştır. Uyuşmazlık konusu olması halinde de genelde mükellef lehine sonuçlanmıştır.

Bu durumlarda KDV’nin indirim konusu yapılması teorik ve hukuki açıdan mümkün iken mevzuat yönünden yeterince açık olmaması tereddütlere ve farklı uygulamalara, netice itibarıyla adaletsizliklere neden olmaktadır.

◆ Aynı şekilde, mükellefiyet tesis edilmeden önce (işe başlamadan hemen önce) mal alınması veya gider yapılması gibi, bazı harcamaların yapılması halinde bu harcamalara ait KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı, işin bırakılması ve bir süre sonra yeniden işe başlanması veya işin tamamen bırakılması hallerinde mükellefçe indirim konusu yapılamayan KDV'nin nasıl bir işleme tabi tutulması gerektiği açıklığa kavuşturulması gereken başka konulardır. Özellikle işin bırakılması halinde indirim yoluyla telefı edilememiş KDV'nin iade edilip edilemeyeceğı, iade edilemeyecekse bu verginin gider yazılıp yazılamayacağı belirsizdir.

◆ İndirim sistemiyle ilgili yaşanan diğır bir sıkıntı ikinci el binek otomobili alım satımıyla uğraşan mükelleflerin satmak maksadıyla aldıkları binek otomobillerinin faturalarında yer alan KDV'yi indirim konusu yapmaları genel esaslara göre mümkün iken İdarece verilen muktezalarda indirim hakkı verilmemesidir. Bu durum ise KDV'nin ve indirim sisteminin mantığına aykırı bir durumdur. Bu konuda henüz verilmiş bir yargı kararı olmamakla birlikte, olası bir durumda indirim yapan mükelleflerin lehine olacağı kuvvetle muhtemeldir.

Dolayısıyla söz konusu belirsizlikler vergilemede açıklık prensibi gereğinde yapılacak düzenlemelerle açıklığa kavuşturulmalıdır. Diğır taraftan yapılacak düzenlemelerde usul eksikliği esasın önüne geçerek mükellefin indirim hakkı elinden alınmamalıdır. Çünkü vergilendirme de işin gerçek mahiyeti esas olmalıdır. Bu konuda usul noksanlığının veya usulsüzlüğün mahiyetine göre ceza önerilmesi daha mantıklı ve hukuki yaklaşım olarak görölmektedir. Bu doğrultuda vergi ceza sistemi gözden geçirilerek geliştirilmelidir.

◆ Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi dışında kalan mükelleflerin binek otomobili iktisabında yüklendikleri vergilerin hangi durumda maliyet, hangi durumlarda gider olarak dikkate alınacağı belirsizliğini koruyan diğır bir konudur. İşletmeye kayıtlı, işte kullanılan binek otomobiline ait KDV'nin yasal olarak indirim konusu yapılmaması eleştiriye açık bir konu iken, indirim konusu yapılamayan KDV'nin hangi hallerde gider veya maliyet kabul edileceğinin yapılacak düzenlemeyle açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

◆ Zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı tereddütlere neden olan ve açıklığa kavuşturulması gereken başka konudur. Bu konuda farklı görüşler olmakla birlikte, İdarenin mukteza olarak açıkladığı görüşüne göre Kanunun herhangi bir ayırım yapmaksızın zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimini yasaklamış olmasından dolayı bu mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamaması gerektiğidir.

Bu konuda da iktisadi kıymetin zayi olduğu tarihe kadar ayrılan ve/veya ayrılacak amortismanın kayıtlı aktif değerden düşülmesi sonucu bulunacak itfa edilmemiş değere isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılmaması, itfa edilen kısma isabet eden KDV'nin ise indirim konusu yapılması yönünde bir düzenlemenin hakkaniyete uygun düşecektir.

◆ Defter ve belgelerin zayi olması halinde izlenecek yol belirsizliğini koruyan bir konudur. Defter ve/veya belgeler deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olmuşsa, bu durumdaki mükelleflerin indirim haklarının devamı için Asliye Hukuk Mahkemesinde zayi kararı aldirmaları yeterlidir. Diğer durumlarda ise genel prensibin defter ve belgelerini zayi eden mükelleflerin KDV indirimlerinin reddedilmesi iken, defter ve belgeleri deprem ve sel felaketi gibi tabi afetlerin haricindeki (yangın, çalınma, kaybolma gibi) mücbir sebeplerden dolayı defter ve belgelerini ibraz edemeyen, ancak ispat külfeti kendisine ait fatura ve benzeri belgeleri ibraz etme olanağına sahip iyi niyetli mükelleflerin indirim haklarının ortadan kaldırılmaması ve bu niyeti taşımayan mükelleflerce konunun ihmal ve suistimale neden olmaması açısından;

- Yasal defter ve belgelerin zayi olduğunu mahkemeden aldıkları karar ile tevsik etmeleri,
- Ödedikleri KDV'yi mal ve hizmet satın aldığı firmalardan temin edecekleri fatura nüshaları veya fotokopilerini inceleme elemanına ibraz etmeleri,
- İnceleme elemanınca yapılacak karşıt incelemeyle söz konusu KDV'nin alıcı tarafından ödendiğinin ve satıcı tarafından da KDV beyanlarına intikal ettirilerek beyan edildiğinin tespit edilmesi,
- İnceleme elemanının düzenlediği raporda olumlu kanaat belirtmesi,

halinde ispat ve tespit olunanlarla sınırlı olarak indirimlerinin kabul edilmesi, bu şartların gerçekleşmediği durumlarda ise, KDV indirimleri reddedilmelidir. Bu kapsamda düzenleme yapılarak mükelleflerin bilgisine sunulmalıdır.

◆ İdari Yargı tarafından verilen kararlarda mükellefin inceleme elemanına ibraz etmediği defter ve belgeleri yargılamanın hangi aşamasında olursa olsun mahkemeye ibraz etmesi halinde KDV indiriminin yapılmasına hükmedilmektedir. Söz konusu durum gerek yargının, gerekse idarenin iş yükünü artırmakta ve idarenin mükellef üzerindeki denetim gücünü zayıflatmaktadır. Yapılacak bir yasal düzenlemeyle defter ve belgelerin bizzat vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyideler ortaya konmalıdır.

Daha önce de izah edildiği üzere KDV indirimi son derece önemli bir konudur. Bu konularla ilgili noksanlıklar ve aksaklıklar gözden geçirilmeli, indirim sisteminin mantığına, genel vergileme ilkelerine ve hakkaniyete uygun çözümler üretilmelidir. Söz konusu belirsizliklerin giderilmesi ve tutarsızlıkların düzeltilmesi farklı uygulamaların önüne geçerek vergi adaletinin ve uygulama birliğinin sağlanmasında ve hatta vergi idaresi ve yargının iş yükünü azaltılmasında büyük katkı sağlayacağı da bir gerçektir.

Ayrıca Sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması, KDV sisteminden beklenen faydayı azaltması ve en önemlisi büyük vergi kayıplarına neden olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerle fatura ve benzeri belgenin hangi hallerde sahte belge olarak kabul edileceği mükelleflere duyurulmalı ve sahte belge kullanımını önleyecek tedbirler alınmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAP VE MAKALELER

- ACAR, Mustafa Gürhan:** “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:296, Nisan, 2006, s.78.
- AKALIN, Güneri :** **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayınları/314, Ankara, 2005.
- AKDOĞAN, Abdurrahman:** **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- AKSOY, Şerafettin:** **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- AKSOY, Şerafettin :** **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- ALTINDAĞ, Mehmet:** **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Ajans-Türk Bas., Ankara, 1998.
- ARABACI, Mehmet:** “Değeri Düşen Emtia Ve Zayi Olan Emtia Kavramları, Değerlemesi, Kdv Karşısındaki Durumu Ve Muhasebe Kayıtları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:293, Ocak 2006.
- ARGUN, Doğan:** “İşletme Adına Düzenlenmeyen Gider Belgeleri Sorunu Ve Vergi Mevzuatı Karşısında Durumu”, **Muhasebe-Finansman Dergisi**, Sayı:7, 1997.
- ARPAÇ, Sabri:** “Elektrik, Su, Doğalgaz ve Telefon Aboneliklerinin Başkaları Adına Olduğu Durumlarda KDV İndirimi”, **Yaklaşım**, Sayı: 149, Mayıs 2005.
- ARSLAN, Mehmet:** **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004.
- ATAY, Tezcan:** “Katma Değer Vergisi İndirimlerinde Kanuni defterlerin Boş Olarak İncelemeye İbrazı ve Dönem Geçtikten Sonraki Kayıtlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:129,1999.

- ATILLA, Özkan:** “Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:293, Ocak, 2006.**
- AYDEMİR, Birol:** “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması”, **DPT, Ankara Ağustos, 1996,** İnternet Erişim: (<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html>).
- AYDIN, Selda :** “Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:136, 2000.**
- AYGÜN, Fethi :** “Katma Değer Vergisi İndirimi Açısından Defter Tasdikinin Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:196 Ocak 2005.**
- AYGÜN, Fethi:** “Özel Dershanelerde Ücretsiz Öğrenci Okutulması Kapsamında Yüklenilen KDV’nin Muhasebeleştirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:222, Ekim 2006.**
- AYHAN, Emin, Haluk:** **Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi, DPT, Uzmanlık Tezi, Ankara, 1983.**
- BAYRAKER H. Tahsin:** “Süresinde Yapılmayan Kayıtların KDV İndirimine Etkisi”, **Vergi Dünyası CD’2002.**
- BEŞE, Tayfun:** “Sadece Bilgisayar Disketine Kaydedilen Alış Belgelerinde Gösterilen KDV indirilebilir mi?” **Yaklaşım, Yıl:2 Sayı:24,1994.**
- BIYIK, Recep, KIRATLI, A :** **Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.**
- BİLİCİ, Nurettin:** **Vergi Hukuku, 14. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.**
- BİYAN, Özgür:** “Rücu Yoluyla Ortaya Çıkan KDairesi’nin İndirilmesi Ve Belgelendirilmesi”, **E-Yaklaşım, Şubat 2006.**

- BOŞGELMEZ, Güven:** "Katma Değer Vergisi Teorisi, " **Maliye Dergisi**, No: 4, Temmuz- Ağustos, 1973.
- BUDAK, Atilla :** “**TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazi Ve Bazı Sorunlar**”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:293, Ocak 2006.
- BUDAK, Yılmaz :** “Zayi Olan veya Hasara Uğrayan Mallarda KDV İndirimi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:162, Şubat 1995.
- BULUTOĞLU, Kenan :** **Kamu Ekonomisine Giriş**, 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yay. 2008.
- ÇAĞAN, Nami, ÖNCEL, Mualla :** **Bankacılar için Mali Hukuk Bilgisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988.
- ÇETİN, Mehmet Ali :** “Katma Değer Vergisi İndiriminde Bilgisayar Kayıtlarının Yasal Deftere Aktarılmamasının Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:121. 1998.
- DEĞER, Nuri :** “Katma Değer Vergisi 20 Yaşında-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:143, Kasım 2004.
- DEĞER, Nuri :** **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım, Temmuz 2007.
- DOĞAN, A. Aykon :** "Katma Değer Vergisinin Esasları ve Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Özellikleri" **Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri**, Eskişehir, 1976.
- DUMAN, Ömer :** **Gelir, Kurumlar, Katma Değer, Özel Tüketim Vergisinin Mahsubu ve İadesi**, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003.
- EĞİLMEZ, Mahfi :** **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983.
- ERDEM, H., KETEN, İ.:** “Başkaları Adına Düzenlenen Elektrik, Su, Doğalgaz Ve Telefon Faturalarının Gider Kaydedilebileceği Ve KDV’sinin İndirilebileceği”, **Yaklaşım**, Sayı:162, Haziran 2006.

- ERDEM, H., KORKMAZ, Zülfikar :** “Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara İlişkin Kdv’nin İndirimi”, **Yaklaşım**, Sayı:168, Aralık 2006.
- ERGİNAY, Akif :** **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı,. Savaş Yayınları, Ankara, 1998.
- ERGÜN, Halil :** Batı YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş., [http://www.batiymm.com.tr/ 5/2007/07-40.html](http://www.batiymm.com.tr/5/2007/07-40.html). E: 21.3.2009)
- GÜÇBİLMEZ, Tandoğan :** “Katma Değer Vergisi ve Türkiye Yönünden Bir Değerlendirme”, Uzmanlık Tezi, Ankara, Teksir, 1974.
- HEPER, Fethi :** **Toplumsal Yapı İle Vergi Yapısı Arasındaki İlişkiler**, İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1981.
- İzmir Ticaret Odası :** **Katma Değer Vergisinin Avrupa Birliğine Uyum**, İzmir Ticaret Odası Yayın No:79, 2000.
- MBGGM :** Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı ve Gerekçesi, 1980.
- KIRIKTAŞ, İlhan :** “KDV’de Dönem Sonu işlemleri Bakımından Özellik Taşıyan Durumlar”, **Yaklaşım**, Sayı:156, Aralık 2005.
- KIRIKTAŞ, İlhan :** “KDV’de Dönem Sonu işlemleri Bakımından Özellik Taşıyan Durumlar”, **Yaklaşım**, Sayı:156, Aralık 2005.
- KIZILOT, Şükrü :** **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 1998, Cilt:2.
- KIZILOT, Şükrü** **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.
- KIZILOT, Şükrü** **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.
- KIZILOT, Şükrü** **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.7, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005.
- KIZILOT, Şükrü** **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, c.8, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008.
- KIZILOT, Şükrü :** “İncelemeye Ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen Belgelerin, Danıştay Aşamasında İbrazında Kdv

- İndirimi,” **Yaklaşım**, Sayı:188, Ağustos 2008.
- KOCAHANOĞLU, O.Selim: Türk Katma Değer Vergisi**, Temel Yayınları, İstanbul 1989.
- KURT, Mehmet Emek :** “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:318, Şubat, 2008.
- KÜTÜKÇÜ, Abdullah :** "KDV'de Matrah ve İndirim Miktarının Değişmesi", **Maliye Postası**, Yıl:10, Sayı:202, Şubat 1989.
- MGKDY :** **Katma Değer Vergisi**, Sevinç Matbaası, Ankara,1985.
- MHUDY:** **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, Ankara,1992.
- MAÇ, Mehmet :** “Yasal Defterlerin Zamanında Tasdiki ve Yazılması İle Muhafazasına İlişkin İhmaller Çok Vahim Sonuçlar Doğurabilir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:60, Aralık 2008.
- NADAROĞLU, Halil :** **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- NOHUT, Mürüfet :** **Avrupa Birliğinde KDV Mevzuatı**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Temmuz, 2000.
- ÖNCEL, M. KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami :** **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, , 1997.
- ÖNCEL, Yenal :** **Katma Değer Vergisi ve Uygulama Esasları**, Maliye Enstitüsü Konferansları Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.
- ÖZ,Erhan,ASLAN,Mehmet:**“AB'ye Uyum Surecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 205, Ekim 2005.
- ÖZBALCI, Yılmaz :** **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, , 2007.
- ÖZCAN, Sezgin :** “Akaryakıt Pompalarının Ökc Fişleri İle Diğer Yazar Kasa Fişlerinin Gider Kaydı Ve KDV İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:165,Eylül, 2006.
- ÖZKANLI, Sedat :** ”Katma Değer Vergisi Başlarken”, **Mali Sorunlara**

- Çözüm**, Sayı:1, Ocak 1985.
- ŞAHBAZOV**, Rövşen : “Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi”, **Vergi Dünyası CD.'si**, 2002.
- ŞEKER**, Sakıp : “Kullanılmış Binek Otomobilin Alım Satımında Kdv İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008.
- ŞEMİN**, İsmet : **Katma Değer Vergisi**, T.B.M.M. Basımevi, Ankara 1984.
- ŞENYÜZ**, Doğan : **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim 2005.
- ŞİMŞEK**, V. Arif, **TOLU**, Abdullah : **Katma Değer Vergisinde İndirim**, Yaklaşım Yayınları, 2002.
- ŞİMŞEK**, V. Arif : “Kdv’de Kısmi Vergi İndirimi” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:163, Temmuz 2006.
- TAVŞANCI**, Aykut : “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:281, Ocak, 2005.
- TEKİR**, Sabri : **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset, İzmir 1990.
- TOKAT**, Yakup : “KDV Uygulamasına İlişkin Değişik Kararlar”, **Yaklaşım**, Sayı:163, Temmuz 2006.
- TOSUNER**, Mehmet,
- ARIKAN**, Zeynep : **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2007.
- TOSUNER**, Mehmet : Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi, **Yaklaşım Dergisi** , S:20, 1994.
- TOSUNER**, Mehmet : **İhracatta Katma Değer Vergi İade ve Mahsup Uygulaması**”, Anadolu Mat. İzmir, 1995, s.1.
- TURHAN**, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TÜRK**, İsmail : **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- TÜRK**, İsmail : **Maliye Politikası**, 15. Bası. Turhan Kitabevi, Ankara,

2003.

ULUATAM, Özhan,

METHİBAY, Yaşar :

ULUATAM, Özhan :

ULUDAĞ, Ramazan :

VURAL, Mahmut :

VURAL, Mahmut :

VURAL, Mahmut :

YALÇIN, Hasan :

Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

Katma Değer Vergisi Sistemi ile Ekonomide Fiyat-Maliyet Oluşumuna Etkileri ve Geçiş Dönemindeki Sorunları, İzmir, Ege Sanayi Odası Yayını, 1982.

“Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi”, **Vergi Dünyası CD’si**, 2002.

"Özel Matrah Şekilleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001.

“Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirim”, **Vergi Dünyası, CD’si**, 2002.

“Değeri Düşen , Zayi Olan Ve Çalınan Mallar”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2001, Sayı 96.

DANIŞTAY KARARLARI

Danıştay 3.Dairesi’nin, 06.06.1995 tarih ve E: 1994/3927, K: 1995/1756 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesi’nin, 23.02.2006 tarih ve E.2006/63, K.2006/283 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesi’nin, 07.12.2006 tarih ve E. 2006/1793, K. 2006/2562 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesi’nin, 21.03.2007 tarih ve E.2006/286, K.2007/913 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi’nin, 05.02.2002 tarih, E.2000/7839 K.2002/445 sayılı kararı.

Danıştay. 7. Dairesi’nin, 17.12.2002 tarih, E.2000/5897 K.2002/4212 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi’nin, 07.11.2001 tarih, E. 2000/ 6138, K. 2001/3474 sayılı

	kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin,	09.11.1988 tarih ve E: 1987/2441 K: 1988/2506 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin,	13.12.1988 tarih ve E: 1987/4642 K: 1988/2827 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin,	16.11.1990 tarih ve E: 1987/4184 K: 1990/3566 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin,	07.10.1992 tarih ve E: 1989/1196 K: 1992/5316 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesinin,	14.04.2004 tarih, E: 2002/3196, K: 2004/974 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin,	03.10.1994 tarih ve E: 1992/2398 K: 1994/4477 sayılı kararı.
Danıştay 7. Dairesi'nin,	23.10.1995 tarih ve E. 1995/545, K. 1995/1523 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	23.01.1997 tarih ve E.1986/3410, K.1997/265 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	11.02.1993 tarih ve E: 1992/3007 K: 1993/507 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	21.04.1993 tarih ve E: 1992/4186 K: 1993/1825 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	09.05.1994 tarih ve E: 1993/2348 K: 1994/2262 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	13.12.1994 tarih ve E: 1994/4477 K: 1994/4974 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	10.10.1995 tarih ve E: 1994/5809 K: 1995/2436 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	07.12.1995 tarih ve E: 1995/1435 K: 1995/3312 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	9.3.1993, Tarih ve E.1992/3755, K.1993/973 Sayılı kararı.
Danıştay 9.Dairesi'nin,	17.10.1995 tarih ve E: 1994/6247, K: 1995/2587 sayılı

	kararı.
Danıştay 9.Dairesi'nin,	20.6.1996 tarih ve E: 1995/4110, K: 1996/2514 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	03.04.2008 tarih ve E. 2007/3844, K. 2008/1713 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	19.6.1997 tarih ve E:1996/4545. K:1997/2163 Sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	09. 04. 1996 tarih ve E. 1995/3332, K. 1996/1270 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	09.03.1994 tarih ve E. 1993/3448, K. 1994/1397 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	09.04.1996 tarih ve E. 1995/3332, K. 1996/1270 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	09.05.1994 tarih ve E. 1993/2348, K. 1994/2262 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi'nin,	10.02.1993 tarih ve E: 1992/5763 K: 1993/485 sayılı kararı.
Danıştay 9. Dairesi.'nin,	14.10.1998 tarih ve E:1997/5693, K:1998/3636 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	02.03.1998 tarih ve E. 1997/700, K. 1998/690 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	07.12.1998 tarih ve E. 1998/3167, K. 1998/4313 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	21.10.1999 tarih ve E. 1999/1038, K. 1999/3776 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	08.1.1997 tarih ve E:1996/1703, K:1997/487 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	04.12.1997 tarih ve E. 1995/5259, K. 1997/389 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	14.11.1995 tarih ve E: 1995/3007, K: 1995/3129 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	18.05.1995 tarih ve E. 1995/545, K. 1995/1523 sayılı

	kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	14.2.1996 tarih ve E:1996 tarih ve E:1996/77,1996/686 sayılı kararı.
Danıştay 11.Dairesi'nin,	12.3.1997 tarih ve E: 1996/3856, K: 1997/902 sayılı kararı.
Danıştay 11.Dairesi'nin,	12.3.1997 tarih ve E: 1996/3856, K: 1997/902 sayılı kararı.
Danıştay 11.Dairesi'nin,	15.10.1998 tarih ve E: 1997/1177 K: 1998/3150 sayılı kararı.
Danıştay 11.Dairesi'nin,	16.03.1998 tarih ve E: 1997/286 K: 1998/1029 sayılı kararı.
Danıştay 11.Dairesi'nin,	19.04.1995 tarih ve E: 1995/1369, K: 1995/1187 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	18.05.1995 tarih ve E: 1995/545 K: 1995/1523 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	11.01.1999 tarih ve E. 1997/2640, K. 1999/43 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	11.02.1999 tarih ve E. 1997/2132, K. 1999/615 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	11.02.1999 tarih ve E. 1997/2132, K. 1999/615 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	13.09.2000 tarih ve E. 1999/4181, K. 2000/3235 sayılı kararı.
Danıştay 11. Dairesi'nin,	16.03.1998 tarih ve E. 1997/286, K. 1998/1029 sayılı kararı.
Danıştay 11.Dairesi'nin kararı.	12.02.1998 tarih ve E. 1986/6725, K.1998/24 sayılı kararı.
Danıştay VDDGK'nın,	28.04.1995 tarih ve E. 1994/278, K. 1995/147 sayılı kararı.
Danıştay VDDK'nın,	17.06.2005 tarih, E: 2005/00110K: 2005/00177sayılı kararı.

Danıştay VDDK'nun,	17.6.2005 tarih, E. 2005/110 K.2005/177 sayılı kararı.
Danıştay VDDK'nun,	24.12.2004 tarih, E: 2004/145, K: 2004/204 sayılı kararı.
Danıştay VDDK'nun,	16.05.2003 tarih, E: 2002/514, K: 2003/286 sayılı kararı.
Danıştay VDDK'nun,	27.12.2002 tarih, E: 2002/437, K: 2002/558 sayılı kararı.
Danıştay VDDK'nun,	27.12.2002 tarih, E: 2002/472, K: 2002/549 sayılı kararı.

MUKTEZALAR

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 10.01.2008 tarih, B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-07- / 77 sayılı muktezası..

İstanbul Defterdarlığı'nın,	02.07.2003 tarih ve 3765 sayılı muktezası.
İstanbul Defterdarlığı'nın,	03.03.2003 tarih ve 1049 sayılı muktezası.
İstanbul Defterdarlığı'nın,	12.11.2003 tarih ve 6350 sayılı muktezası.
İstanbul Defterdarlığı'nın,	17.07.2003 tarih ve 4309 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	17.03.1986 tarih ve 2601034-62 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	22.06.98 tarih, B.07.0.GEL.0.55.5528- 1575 / 23116 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	30.01.2001 tarih, B.07.0.GEL.0.29/2977-320-159/5827 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	01.07.1999 tarih ve 52-5278-206/27342 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	09.09.1999 tarih ve 37925 sayılı muktezası
Maliye Bakanlığı'nın,	18.02.1992 tarih ve 14676 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	20.04.1995 tarih ve 21596 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	20.11.1997 tarih, 52/5278-37/49715 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	20.11.1997 tarih, 52/5278-37/49715 sayılı muktezası
Maliye Bakanlığı'nın,	26.09.1997 tarih, 52/5278-24/41163 sayılı muktezası.

Maliye Bakanlığı'nın,	29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı muktezası
Maliye Bakanlığı'nın,	20.07.1994 tarih ve 48839 sayılı muktezası
Maliye Bakanlığı'nın,	14.02.2005 tarih, 15 No.lu KDV Sirküleri.
Maliye Bakanlığı'nın,	20.1.1994 tarih ve 3998 Sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	18.1.1995 tarih ve B.07.0.GEL.153.5334-138 sayılı muktezası
Maliye Bakanlığı'nın,	16.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5317-2165/80396 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı muktezası
Maliye Bakanlığı'nın,	25.09.1996 tarih ve 44683 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	07.04.2000 tarih ve 16012 sayılı muktezası.
Maliye Bakanlığı'nın,	18.01.1995 tarih ve B.07.0.GEL.53/5334-138, 23.07.2001 tarih ve 40199, 06.02.1995 tarih ve 6510 sayılı mukteзалarı.
Maliye Bakanlığı'nın,	18.01.1995 tarih ve B.07.0.GEL.53/5334-138, 23.07.2001 tarih ve 40199, 06.02.1995 tarih ve 6510 sayılı mukteзалarı.
Maliye Bakanlığı'nın,	18.07.1994 tarih ve 48327 sayı, 02.06.1997 tarih ve 22706 sayılı mukteзалarı.
Maliye Bakanlığı'nın,	20.01.1994 tarih ve 3998 sayılı mukteзалarı.
Maliye Bakanlığı'nın,	29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı mukteзалarı.

İNTERNET ÜZERİNDEN ERİŞİM:

DOĞRUSÖZ, Bumin : “Defterlerin Tasdiki” Referans Gazetesi, 01.12.2008, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBRKOD=111692&YZR_KOD=156, Erişim:30.12.2008.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004114949.htm (Erişim:21.12.2008).

SEVİÇ, Veysi : http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=78432, Referans Gazetesi, 19.09.2008, (Erişim : 30.12.2008)

SEVİÇ, Veysi / DORUSÖZ, Bumin. “Tasfiye sonrasına kalan katma değer

vergisinin iadesi mümkün değildir” <http://www.ubdt.com.tr/makaleoku.php?id=356>,
(Erişim:11.12.2008)

SEVİÇ, Veysi. “KDV’de İndirim Hakkını Kullanımında Belge İbrazı”, **Referans Gazetesi**,16.09.2008,http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=106215 (Erişim:20.12.2008).

http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-40.html. **Erişim:25.25.2008)**

<http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=14574>, (Erişim:25.04.2009)

<http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>, (Erişim: 10.10.2008).

<http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=14574>, (Erişim:25.04.2009)

www.tdk.gov.tr/tdksozluk/sozara.htm - 3k, (Erişim: 10.10.2008).