

# **K.D.V'DE İNDİRİM MÜESSESESİ VE UYGULAMASI**

**V. Arif ŞİMŞEK**  
Maliye Bakanlığı  
Personel Genel Müdürü

**TÜRMOB YAYINLARI- 143**  
**ANKARA - 2000**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No : 2000 - 21

**Dizgi - Düzenleme**

TÜRMOB  
Basın -Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

## ÖNSÖZ

Bilgi ve birikim mesleği olan Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinde, mesleki gelişmenin vazgeçilmez unsurunu eğitim oluşturmaktadır. Mesleki eğitime katkı sağlayan çalışmalardan biri de **Sirküler Rapor** çalışmamızdır. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

**Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2000-21 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürü V.Arif Şimşek tarafından hazırlanan "**K.D.V.'de İndirim Müessesesi ve Uygulaması**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

**Nail SANLI**  
**Genel Sekreter**

## **İÇİNDEKİLER**

<b>I- GENELAÇIKLAMA .....</b>	<b>1</b>
<b>II- KDV İNDİRİMİ VE ŞARTLARI İLE ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR .....</b>	<b>2</b>
A- KDV İndirimi ve Şartları.....	2
1- KDV İndirimi için Öncelikle Vergi Mükellefi Olmak Gerekir ..	3
2- Yüklenilen KDV, Vergi Mükellefiyetine Doğuran Faaliyetle İlgili Olmalıdır.....	3
3- Yüklenilen KDV'nin İndirilemeyeceğine İlişkin KDV Kanununda Hüküm Bulunmamalıdır.....	3
4- KDV, Fatura veya Benzeri Belgeler İle Gümrük Makbuzunda Ayrıca Gösterilmiş Olmalıdır.....	3
5- Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Kanuni Defterlere Kaydedilmelidir.....	4
6- KDV İndirimine Dayanak Oluşturan Belgeler Gerçek Durumu Yansıtmalı, Gerçek Bir İşlem Nedeniyle Düzenlenmiş Olmalıdır.....	4
B- KDV'de Toplu İndirim Esasının Geçerli Olduğu.....	4
C- KDV İndirimi İçin, Verginin Ödenmiş Olmasının Gerekip Gerekmediği.....	5
D- Bir Vergilendirme Döneminde İndirilemeyen KDV'nin İndirilmek Üzere Sonraki Döneme Devrolunacağı.....	5
E- İndirim Konusundaki Aksaklıkların Düzeltilmesi.....	6
F- KDV İndirimi için Vergi Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Üzerinde Ayrıca Gösterilmelidir.....	7

1- İndirim Açısından KDV' nin Fatura veya Benzeri Belgeler Üzerinde Ayrıca Gösterilme Zorunluluğu.....	7
2- Fatura veya Benzeri Belgelerde KDV' nin Ayrıca Gösterilmesine Gerek Görülme Hali .....8	8
3- Faturada Ayrıca Gösterilmemesi Nedeniyle İndirilemeyecek Olan KDV Hakkında Yapılacak İşlem.....	10
4- Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterildiği Halde KDV' nin İndirilemeyeceği Hali.....	11
G- KDV İndiriminde Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzunun Yasal Defterlere Yıl Sonuna Kadar Kayıt Zorunluluğu, İndirim Hakkının Doğuşu ve Kullanımı....	12
1- KDV İndirimi için Belgelerin Defterlere Kayıt Zorunluluğu....	12
2- Kayıtlarda Gecikme Halinde KDV İndirimi.....	13
3- Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmeyen Belgelerdeki KDV' nin İndirimi.....	14
H- Perakende Satış Fişi veya Yazar Kasa Fişlerinde Gösterilen KDV' nin İndirimi .....	15
I- Sahte Faturalardaki KDV' nin İndirilemeyeceği .....	16
İ- Promosyon Eşantiyon ve Numune Mallarda KDV İndirimi....	16
1- Promosyon Mallarında İndirim.....	16
2- Numune ve Eşantiyon Mallarda İndirim .....	19
J- KDV İndiriminde Müttesil Sorumluluk.....	19
1- Mevcut Düzenleme.....	19
2- Danıştay' ın Müttesil Sorumlulukla İlgili İptal Kararı ve Son Durum.....	22
K- Muhasebenin Bilgisayarla Yürütülmesi Halinde KDV İndirimi.....	23

L- Defter ve Belgelerin Zayi Olması Halinde KDV İndirimi .....	24
M-Gider Pusulası'nda Gösterilen KDV'nin İndirimi.....	26
N- KDV İndiriminde Özellik Gösteren Haller.....	27
1- Peşin Ödenen Giderlerde KDV İndirimi .....	27
2- Başkası Adına Düzenlenen Faturalardaki KDV'nin İndirimi...	27
3- Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerde KDV İndirimi ....	27
4- Belgelendirilmesi Mümkün Olmayan Posta Pulu Giderlerine Ait KDV'nin İndirimi.....	28
5- Finansal Kiralamada KDV İndirimi .....	28
6- Şirket Devir, Dönüşüm ve Birleşmelerinde KDV İndirimi ....	28
7- KDV İndiriminde Hakediş Belgesi .....	29
8- Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Vergilerin İndirimi .....	29
9- Bilanço Esasına Göre Defter Tutması Gerekirken İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Yükledikleri KDV'nin İndirimi .....	29
10-Fatura veya Benzeri Belgenin Kaybolması Halinde KDV İndirimi .....	29
<b>III- İNDİRİLEMEYECEK KDV.....</b>	<b>30</b>
A- Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlerle İlgili Yüklenilen KDV .....	30
B- Binek Otomobillerinin AlımındaYüklenilen KDV'nin İndirimi .....	31
C- Zayi Olan Mallar Nedeniyle Yüklenilen KDV'nin İndirimi....	32
1- Malların Deprem ve Sel Felaketi Nedeniyle Zayi Olması Halinde İndirim.....	32
2- Malların Deprem ve Sel Felaketi Dışındaki Nedenlerle Zayi Olması Halinde KDV İndirimi.....	33
3- Çalınan Mallarda KDV İndirimi .....	33

D- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV'nin İndirimi .....	33
1- İşletmeye Ait Binek Otomobillerin Giderlerine Ait KDV'nin İndirimi .....	34
2- Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmede Kayıtlı Olan Ancak İşletme Faaliyeti ile İlgisi Olmayan Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Taşıtlar ve Giderlerine Ait KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği .....	34
3- Gider Kısıtlamasında KDV İndirimi .....	35
<b>IV- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE KDV İNDİRİMİ.....</b>	<b>35</b>
<b>V- İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM.....</b>	<b>36</b>
<b>VI- KİSMİ VERGİ İNDİRİMİ.....</b>	<b>38</b>
A- İnşaat İşlerinde Kısmi Vergi İndirimi .....	41
1- Konut İnşaatlarında Kısmi Vergi İndirimi.....	41
2- Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Kısmi Vergi İndirimi .....	41
3- Müşterek Genel Giderler ve Amortismanlarda Kısmi Vergi İndirimi .....	42
4- Bütün Teslimleri İstisna Kapsamına Giren Mükelleflerde İndirim.....	43
B- Diğer Hallerde Kısmi Vergi İndirimi .....	43
<b>VII- İNDİRİMLİ ORANATA Bİ İŞLEMLERDE YILLIK KDV İADESİ.....</b>	<b>43</b>
A- Yıllık KDV İadesi Uygulamasının Kapsamı ve Dönemi.....	43
B- İade Tutarının Hesabı.....	44

## I-GENEL AÇIKLAMA

Günümüzün en gelişmiş dolaylı vergisi olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tamamında uygulamasına geçilen KDV, esas itibariyle indirim mekanizmasına dayanmaktadır. KDV uygulamasında bir mal veya hizmetin nihai tüketiciye kadar olan tüm safhalarından vergi alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan KDV' den bir önceki safhanın vergisi indirilerek, bakiye vergi Hazineye intikal ettirilmektedir.

Mükellefler, yaptıkları mal teslimleri ve hizmet ifaları üzerinden hesapladıkları KDV' den, kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait KDV' yi indirebileceklerdir. Diğer bir ifadeyle mükellef işi ile ilgili olarak yüklendiği KDV' yi, satışları üzerinden hesaplayarak müşterilerinden aldığı veya alacaklı olduğu KDV' den mahsup edecek ve aradaki fark vergiyi, vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise, zaten daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır.

İndirim mekanizması 3065 sayılı KDV Kanununun 29-36. maddelerinde düzenlenmiş, ilgili maddelerde, indirimin usul ve esasları, indirilecek-indirilemeyecek KDV' ler vb. lerde belirlenmiştir. Ayrıca, KDV' de kısmi ve tam indirim olmak üzere ikili bir indirim esası benimsenmiştir.

Esas itibariyle indirim mekanizmasına dayanan KDV' de, yüklenilen vergilerin telafisinde indirim sisteminin yanında,

-Gider yazma veya maliyete atma,

- İade

olmak üzere, diğer iki yöntemde bulunmaktadır.

Bu çalışmada, KDV' de indirim konusu ayrıntılı bir şekilde ele alınarak incelenecek, KDV indirimi konusunda ortaya çıkacak problemlerin çözümüne katkı sağlanmaya çalışılacaktır.



## **II-KDV İNDİRİMİ VE ŞARTLARI VE ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR**

### **A-KDV İndirimi ve Şartları**

KDV indirimi ve indirimin şartları esas ve şekil yönünden KDV Kanununun 29 ve 34. maddelerinde düzenlenmiştir.

KDV Kanununun 29/1.maddesinin (a) ve (b) bentlerine göre, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça (Kanunun 30.maddesi kastedilmektedir.) faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura veya benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebileceklerdir.

Aynı maddenin 3.bendinde ise, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hükme bağlanmıştır.

Sözü edilen Kanunun 34/1. maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin,

-Alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi,

-Bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi

şartlarıyla indirilebileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri dikkate alındığında, KDV indiriminin şartlarını aşağıdaki gibi belirleyebiliriz.

### **1-KDV indirimi için Öncelikle Vergi Mükellefi Olmak Gerekir**

Vergi indirimi, mükelleflere tanınmış bir haktır Vergi indirimini, ancak KDV mükellefleri yapabilecektir. Bu nedenle, KDV indiriminden yararlanabilmesi için öncelikli şart, gerçek veya basit usulde KDV mükellefi olunmasıdır

### **2-Yüklenilen KDV, Vergi Mükellefiyetini Doğuran Faaliyetle İlgili Olmalıdır**

Mal ve hizmet alımları nedeniyle ödenen KDV'nin indirilebilmesi için, alımların ve dolayısıyla yüklenilen KDV'nin vergi mükellefiyetini doğuran faaliyet ile ilgili olması gerekir. Vergiye tabi faaliyetle ilgili olmayan alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Örneğin, vergi mükellefi olan bir müteahhidin, evinde kullanmak üzere satın aldığı çamaşır makinesi için ödediği KDV'yi indirim konusu yapması söz konusu değildir.

### **3-Yüklenilen KDV'nin İndirilemeyeceğine İlişkin KDV Kanununda Hüküm Bulunmamalıdır**

KDV esas itibarıyla indirim esasına dayanmakla birlikte, Kanunun 30.maddesinde indirilemeyecek KDV'lerde ayrıca belirlenmiştir. Dolayısıyla, faaliyetlere ilişkin olarak yüklenilse dahi, Kanunun 30.maddesi kapsamına giren KDV'nin indirilmesi mümkün değildir.

### **4-KDV, Fatura veya Benzeri Belgeler İle Gümrük Makbuzunda Ayrıca Gösterilmiş Olmalıdır**

KDV'nin indirilebilmesi için aranan şekilsel diğer bir şart ise, verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesidir. KDV'nin belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen haller, Kanunun 34/2.maddesine göre Maliye Bakanlığınca belir-

lenmektedir. Bu durum hariç, fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeyen KDV'nin indirilmesi Kanunun 34.maddesine göre mümkün olmamaktadır

#### **5-Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Kanuni Defterlere Kaydedilmelidir**

KDV indirimini için, verginin ayrıca gösterildiği fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun, Vergi Usul Kanununun 219.maddesinde belirtilen sürelerde yasal defterlere kaydedilmesi gerekir. Çünkü, KDV indirim hakkı, belgelerin yasal defterlere kaydedildiği ayda doğmaktadır KDV indirimini yapılabilmesi için belgelerin yasal defterlere azami kayıt süresi, belgenin düzenlendiği takvim yılın sonudur İlgili takvim yılının sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerde gösterilen KDV indirim konusu yapılamaz.

#### **6- KDV İndirimine Dayanak Oluşturan Belgeler Gerçek Durumu Yansıtmalı, Gerçek Bir İşlem Nedeniyle Düzenlenmiş Olmalıdır**

KDV indirimini için aranılan şartlardan birisi de, fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun gerçeği yansıtması, KDV'nin ise gerçek anlamda yüklenilmiş olmasıdır. Hiçbir şekilde yüklenilmeyen KDV'nin indirimi söz konusu olmaz. Örneğin, sahte faturalarda gösterilen KDV indirim konusu yapılamaz.

#### **B-KDV'de Toplu İndirim Esasının Geçerli Olduğu**

Mükellefler vergilendirme dönemleri içinde yaptıkları teslim ve hizmetler üzerinden hesapladıkları KDV'den mal ve hizmet alışları dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirirler. Satın alınan mal stok olarak işletmede bulunsa dahi, alış sırasında ödenen KDV indirilir. KDV indirimini için, malın satılmış olması gerekmez. Buna KDV'de toplu indirim esası denilmektedir.

### **C-KDV İndirimi İçin, Verginin Ödenmiş Olmasının Gerekip Gerekmediği**

KDV indirimi için verginin ödenmesinin olup olmasının gerekip gerekmediğine Kanununun 29. maddesine bakılarak karar verilebilir.

3065 sayılı KDV Kanununun 29. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni, (b) bendinde ise ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'ni indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, yurt içi teslim ve hizmetlerde, satın alınan mal ve hizmetin bedeli ile KDV'si, satıcıya ödenmese dahi, vergisi indirim konusu yapılabilir. İndirim için asıl olan, verginin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesidir.

Ancak, ithal olunan mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin indirilebilmesi için, verginin gümrük idaresine ödenmiş olması, gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve makbuzun yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

### **D-Bir Vergilendirme Döneminde İndirilemeyen KDV'nin İndirilmek Üzere Sonraki Döneme Devrolunacağı**

KDV Kanununun 29/2.maddesine göre, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunacak, iade edilmeyecektir. Ancak söz konusu madde de 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle, Kanununun 28.maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek sınırı aşan verginin iade edil-

mesi öngör÷lmüştür. İade daha önce sadece temel gıda maddesi teslimleri için yapılyordu.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibariyle yapılacaktır. İndirilemeyen vergi, sonraki dönemleri devredilecektir. Yılda yıla devirde yapılabilir. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi, indirimli orana tabi mal ve hizmetlerde yıl içerisinde indirilemeyen KDV, mükelleflere iade edilecektir.

Öte yandan, mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetlerin Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddelerinde düzenlenen tam istisnalar kapsamına girmesi halinde, bu istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV, aylık dönemler halinde iade olarak talep edilebilecektir.

#### **E-İndirim Konusundaki Aksaklıkların Düzeltilmesi**

KDV Kanununun 29.maddesinin 4 numaralı bent hükmü Maliye Bakanlığına, 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 yetki vermektedir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini;

-50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile promosyon malları için yüklenilen vergilerin indiriminde kullanmıştır Yapılan düzenlemeye göre, promosyon mallarına ait KDV oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olduğu hallerde mükellef, promosyon malları nedeniyle yüklendiği verginin, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmını indirecek, kalan kısmı ise gider olarak dikkate alacaktır

-51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal teslimlerinde uygulanan tevkifat sistemi gereği, kendisinden vergi tevkifatı yapılan mükellefe, indiremediği

KDV'nin tevkiyat tutarı kadarlık kısmının iadesini öngörmek suretiyle kullanılmıştır. Çünkü, kendisinde KDV tevkiyatı yapılan mükellefin, tevkiyat tutarı kadar KDV indirim hakkı kısıtlanmıştır

#### **F- KDV İndirimi için Vergi Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Üzerinde Ayrıca Gösterilmelidir**

3065 sayılı KDV Kanununun 34/1. maddesine göre, KDV'nin indirilebilmesi için verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmiş olması gerekmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise, KDV'nin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Maliye Bakanlığı'na tespit olunacağı hükme bağlanmıştır

Maliye Bakanlığı, Kanunun 34/2. maddesinin kendisine verdiği yetkiyi 22 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kullanmış, vergi indirimi açısından KDV'nin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gereken ve gerekmeyen durumları belirlemiştir.

22 Seri No.lu Tebliğde yapılan açıklamalara göre, KDV'nin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gereken durumlar aşağıda sayılmıştır

- Toptan satışlar,
- İmalatçılar tarafından yapılan toptan satışlar
- Müzayede mahallinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar
- Turistlere yapılan satışlar

#### **1-İndirim Açısından KDV'nin Fatura veya Benzeri Belgeler Üzerinde Ayrıca Gösterilme Zorunluluğu**

KDV Kanununun 34/1. maddesine göre, ilke olarak yüklenilen verginin

indirilebilmesi için, diğer şartların da gerçekleşmesi koşuluyla, KDV'nin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilme zorunluluğu vardır. Maliye Bakanlığı'nca KDV'nin faturada ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler hariç olmak üzere, fatura veya benzeri belgelerde gösterilmeyen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 22 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin ilgili bölümü aşağıdadır:

*"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.*

*Ancak, tarifesi vergi dahil olarak tespit edilen işler ile özel matrah şeklinde tabi mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanıp indirim konusu yapılabildiğinden, bu mal ve hizmetlere ilişkin fatura ve benzeri vesikalarda Katma Değer Vergisi ayrıca gösterilmeyecek, vergi dahil tek tutar olarak ifade edilebilecektir."*

## **2-Fatura veya Benzeri Belgelerde KDV'nin Ayrıca Gösterilmesine Gerek Görülmeyen Haller:**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34.maddesinin 2 numaralı bendinde, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde, vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin tespiti konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini 22 Seri No.lu Tebliğ ile kullanarak, verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesine gerek bulunmayan halleri belirlemiştir.

KDV'nin belge üzerinde ayrıca gösterilmese dahi, indirim konusu yapılabileceği durumlar aşağıda sayılmıştır

**a) Tarifesi Vergi Dahil Olarak Tespit edilen İşler**

Bedelin tarife veya biletle tahsil edildiği durumlarda, KDV tarife veya bilet bedeli üzerinde ayrıca gösterilmeyecek ancak, tarife ve bilet bedeline KDV'nin dahil olduğu belirtilecektir.

Tarifesi vergi dahil olarak tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği durumlarda KDV'nin, vergi dahil bedel içinden iş yüzde oranıyla ayrılarak indirilmesi m¼mk¼nd¼r.

Bedelin tarife ya da biletle tahsil edildiği hallerde ¼rnek olarak; akaryakıt ¼r¼nleri, lokanta ve kebaşçılar, sinema, tiyatrolar, stadyum giriş ticretleri, yolcu taşıma biletleri vb. g¼sterilebilir.

**b) ¼zel Matrah şeklinde Vergilendirilen İşlemler**

KDV Kanunu'nun 23. Maddesine g¼re, tekel maddeleri, gazete, dergi ve periyodik yayımlar ¼zel matrah şeklinde vergilendirilmektedir. Bu ¼r¼nlerin vergisi, ilgili kuruluşlarca bayilerin karını da işerecek şekilde belirlenerek beyan edilmektedir.

¼zel matrah şeklinde vergilendirilen işlemlerde KDV bedeli dahil olduğundan, bu işlemlerde verginin iş yüzde oranıyla ayrılarak indirilmesi gerekir.

¼zel matrah şeklinde vergilendirilen işlemler ise şunlardır: Spor toto, milli piyango dahil her t¼rl¼ piyango, at yarışları ve diğer m¼řterek bahis ve



talih oyunları, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi, gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlar altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithali, gümüşten mamül veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimleri, Tütün, Tütün Mamülleri ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nce dağıtımı yapılan maddeler (tuz hariç), gazete-dergi ve benzeri periyodik yayımlar, talih oyunları salon işletmeciliği özel kişi ve firmalar tarafından üretilip satılan sigaralar, Türk Telekom tarafından telefon kartı ve jeton satışları.

### **3-Faturada Ayrıca Gösterilmemesi Nedeniyle İndirilemeyecek Olan KDV Hakkında Yapılacak İşlem**

KDV Kanununun 58.maddesine göre mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

Dolayısıyla, mükellefçe indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

KDV Kanununun 34. maddesinde belirtilen vergi indiriminin şekilsel şartlarından birisi olan verginin belge üzerinde ayrıca gösterilmesi zorunluluğuna uyulmaması halinde, mükellefçe esasta indirilebilecek KDV, şekil şartlarına uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek KDV haline gelmiştir.

Bu nedenle, indirimin yapılabilmesi için gerekli olan şekilsel şartlara uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek hale gelen KDV'nin, Kanununun 58.maddesine göre gelir ve kurumlar vergileri açısından gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

#### **4-Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterildiği Halde KDV'nin İndirilemeyeceği Haller**

Katma değer vergisinin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmiş olması, vergi tutarının mutlaka indirim konusu yapılacağı anlamına gelmez.

Bilindiği üzere, vergi indirimine Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30.maddesinde bazı sınırlamalar getirilmiştir Bunlar;

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-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 vergisi,

c-Deprem ve sel felaketi nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

d-Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazanç tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Bunların dışında, Bakanlar Kurulu'nun indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırma yetkisi bulunmaktadır Ancak Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmamıştır Bunun dışında, Kanununun 29/4.maddesi Maliye Bakanlığı'na vergi indirim konusunda ortaya çıkacak aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme konusunda düzenleme yapma yetkisi vermiştir. Bakanlık bu yetkisini 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ ile kullanmış, promosyon olarak dağıtılmak üzere satın alınan malların tabi olduğu KDV oranının satılan ana malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olma-

sı halinde faturada ayrıca gösterilse dahi, promosyon malları nedeniyle yüklenilen KDV'nin asıl malın tabi olduğu orana isabet eden kısmının indirim konusu yapılmasını, kalan kısmın ise gider olarak dikkate alınmasını uygun görmüştür.

### **G – KDV İndiriminde Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzunun Yasal Defterlere Yıl Sonuna Kadar Kayıt Zorunluluğu, İndirim Hakkının Doğuşu ve Kullanımı**

#### **1)KDV İndirimi için Belgelerin Yasal Defterlere Kayıt Zorunluluğu**

KDV indiriminin şekilsel şartlarının belirtildiği, KDV Kanununun 34/1.maddesinde, KDV'nin indirilebilmesi için, verginin ayrıca gösterildiği fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun, yasal defterlere kaydedilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır KDV indirimini için, belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi gerekli ve yeterli bir koşuldur. Çünkü, Kanununun 29/3.maddesine göre, indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılmaktadır Bu nedenle, mükelleflerin KDV indirimini yapabilmeleri bakımından, belgeleri yasal defterlerine süresinde ve noksansız olarak kaydetmeleri önem taşımaktadır.

Belgelerin yasal defterlere intikal ettirilmesinde ise, Vergi Usul Kanununun 219. maddesi esas alınacaktır Söz konusu madde de, muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve açıklığını bozmayacak bir zaman zarfında kaydedileceğini belirledikten sonra bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesini caiz bulmamıştır Buna göre, fatura ve benzeri vesikaların on gün içinde defterlere kaydedilmesi zorunludur. Ancak, kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve paraflarını taşıyan mazbut vesikalara dayanılarak yürüten müesseselerde muamelelerin bu vesikalara işlenmesi,

deftere işleme hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez. Serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

Dolayısıyla, KDV indirim hakkı, belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde doğduğundan, alış belgelerinin VUK'nun 219.maddesinde belirtilen sürelerde kayıtlara intikal ettirilmesi ve KDV indiriminin belgelerin defterlere kaydedildiği ay beyannamesinde yapılması gerekir. Örneğin, 15.09.2000 tarihli alış faturası 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde en geç 26.09.2000 tarihine kadar yasal defterlere kaydedilecek, KDV'si de Eylül ayı beyannamesinde indirilecektir.

## **2-Kayıtlarda Gecikme Halinde KDV İndirimi**

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği gibi indirim hakkı, alış belgelerinin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılmaktadır. Belgelerde gösterilen ancak defterlere kaydedilmeyen KDV'nin kayıt tarihinden önceki dönemlerde indirilmesi kanunen mümkün değildir.

İndirim hakkı, ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde dolmaktadır. Ancak indirim hakkının kullanılabilmesi için, belgelerin defterlere kaydedilmesi süresiz değildir. 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. Defterlere kaydedildiği halde tahsil edilen KDV'nin azlığı nedeniyle indirilemeyip sonraki dönemlere devredilen KDV'nin indirim hakkının bir takvim yılı ile sınırlı olamayacağı açıktır.

KDV Kanununun 29/3.maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı belir-

tilmiştir. Konu ile ilgili olarak 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır Kayıtlara geç intikal ettirilen belgelerde gösterilen KDV'nin indirilebilmesi için, bu belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Bu şekilde defterlere geç kaydedilen belgelerdeki KDV, belgelerin kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilecektir.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşıldıktan sonra, kanuni defterlere kaydedilmiş vesikalara dayanarak vergi indirimii yapılamayacaktır. Vergi indirimii bakımından, vesikanın, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı içerisinde, kanuni defterlere kaydedilmesi şarttır

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 17.01.1997 tarih ve E.No:1995/177, K.No:1997/67 Sayılı Kararı'nda, yasal defterlere süresinde kaydedilmeyen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak, KDV indirimii yapılabilmesi için ilgili alış belgelerinin mutlaka kanuni defterlere takvim yılı içinde kaydedilmiş olması gerekir Ayrıca , belgelerin VUK'nun 219. Maddesinde belirtilen süreler dışında defterlere kaydedilmesi, (mücbir sebepler hariç) aynı Kanununun 352/I-6. Maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir

### **3-Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmeyen Belgelerdeki KDV'nin İndirimi**

KDV indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili alış belgelerinin yasal defterlere kaydedildiği dönemde doğmakta ve bu dönemde kullanılmaktadır. Yılı içerisinde yasal defterler intikal ettirilmeyen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin, izleyen yılda yasal defterlere kaydedilmesi ve KDV'nin izleyen yılda indirilmesi mümkün değildir. Örneğin, 2000 yılında alınan bir alış faturasının 2001 yı

lı yasal defterlerine kaydedilmesi ve bu belgede yazılı KDV'nin 2001 yılında indirilmesi mümkün değildir.

### **H-Perakende Satış Fişi veya Yazar Kasa Fişlerinde Gösterilen KDV'nin İndirimi**

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere KDV'nin indirilebilmesi için, verginin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterler kaydedilmesi gerekmektedir.

KDV Kanununun 53. Maddesinde ise, bu kanunda geçen fatura veya benzeri vesikalar tabirinin, Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

204 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yayımlanmaya kadar perakende satış fişleri ve yazar kasa fişleri gider belgesi olarak kabul edilmemekte, bu belgelere dayanılarak yapılan gider kayıtları, safi gelir veya kurum kazançlarının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınmamakta ve bu belgelerde gösterilen KDV'nin indirimine izin verilmemekte idi. 204 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak iş yerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, temizlik ve büro malzemesi gibi ) ve bedeli fatura düzenleme sınırını (2000 yılı için 76.000.000TL) aşmayan, diğer bir ifade ile, perakende satış fişi veya yazar kasa fişi düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış fişleri ya da yazar kasa fişleri gider belgesi olarak kabul edilmiştir. Konu hakkında yayımlanan 1990/4 Sıra No.lu KDV İç Genelgesinde ise, 204 No.lu Tebliğ çerçevesinde alınan yazar kasa veya perakende satış fişlerinde gösterilen KDV'nin, verginin bu belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi ve belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 275 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile de, taksi işleten mükelleflerden alınan perakende satış fişleri de gider belgesi olarak kabul

edilmiş, verilen hizmet bedelinin fatura düzenleme mecburiyetine ilişkin haddi (2000 yılı için 76.000.000 TL.) aşması halinde, fatura düzenlenmesi gerektiği tebliğde ayrıca belirtilmiştir. Taksi ücretleri tarifeli iş olduğundan ve tarife bedelinin KDV dahil olarak belirlenmesi gerektiğinden, vergi dahil olarak belirlenen taksi ücretlerine ilişkin KDV'nin iç yüzde oranıyla ayrılarak, indirilmesi gerekir.

### **I-Sahte Faturalardaki KDV'nin İndirilemeyeceği**

KDV indiriminde asıl olan, mal ve hizmet hareketine ilişkin olarak düzenlenen fatura veya benzeri belgenin gerçeği yansıtması ve bu belgelerde gösterilen KDV'nin fiilen yüklenilmesidir. Gerçekte yüklenilmeyen KDV'nin indirilmesi ise, KDV'nin temel sistematığına ve indirim teorisine aykırıdır.

Sahte faturalar gerçeği yansıtmayan belgelerdir. Bu faturalarda gösterilen KDV'ler, gerçekte yüklenilen vergiler olmayıp, tamamen fiktiftir. Çünkü, gerçekte teslim edilmeyen bir mal ya da ifa edilmeyen bir hizmet nedeniyle KDV yüklenilmesi söz konusu olamaz. Dolayısıyla, sahte faturalarda gösterilen KDV'nin, Kanununun 29 ve 34. maddelerine göre indirilmesi mümkün değildir.

### **İ-Promosyon Eşantiyon ve Numune Mallarda KDV İndirimi**

#### **1-Promosyon Mallarında İndirim**

Firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilendirilmesi nedeniyle müşterilere bedelsiz tesliminde ayrıca KDV hesaplanılmayan promosyon mallarının alımında ödenen KDV prensip olarak indirilmelidir.

Ancak Maliye Bakanlığı, katma değer vergisi sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle 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 çıktığını belirterek, KDVKanununun 29/4.maddesinin verdiği yetkiyi kullanarak 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile aşağıda belirtilecek olan düzenlemeleri yapmıştır:

**a) Promosyon Ürününün Tabi Olduğu KDV Oranının Satışı Yapılan Malın Tabi Olduğu Vergi Oranına Eşit Veya Düşük Olması Halinde İndirim.**

Promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranının, satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde, promosyon ürününün imali, satın alınması yahut ithali sırasında ödenen KDV'nin tamamının indirilmesi gerekir

**b) Promosyon Ürününe Ait KDV Oranının, Satışı yapılan Malın Tabi Olduğu Vergi Oranından Yüksek Olması Halinde İndirim**

Promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olduğu durumlarda, promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmının indirim konusu yapılması, kalan kısmının ise Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranının satışı yapılan malın tabi olduğu vergi oranından yüksek olduğu durumlarda, promosyon ürünü için yüklenilen ergiden indirim konusu yapılacak kısım,

Promosyon ürünü için	X	Satışı yapılan malın tabi olduğu oran
Yüklenilen vergi tutarı		<hr/> 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 ( komisyon, nakliye vb.) ilişkin yüklenilen KDV ise, promosyon ürünü ile satışı yapılan malın tabi olduğu oran kıyaslanmaksızın indirim konusu yapılacaktır

**c) Promosyon Ürünü Satın Alındığı Veya Sonraki Dönemlerde Müşterilere Verilmesi Halinde KDV İndirimi**

**ca) Promosyon Ürününe Ait Oranın Satışı Yapılan Malların Tabi Olduğu Orandan Düşük Veya Eşit Olması**

Promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranına eşit veya düşük olduğu hallerde; promosyon mallarının alımı, ithali, imali veya inşası ile herhangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenip indirim konusu yapılacak katma değer vergisi açısından bir önem taşımamaktadır Dolayısıyla, bu durumda yüklenilen vergilerin tamamının, promosyon ürününün satın alındığı dönemde, indirilecek KDV olarak dikkate alınması gerekir Promosyon ürünlerinin, satın alındığı dönemde veya izleyen dönemlerde müşterilere verilmesi bu ürünlerin alımında ödenen KDV'nin, alımın yapıldığı dönemde indirilmesine engel oluşturmamaktadır.

**cb) Promosyon Ürününün Tabi Olduğu KDV Oranının Satışı Yapılan Malların Ait Olduğu Vergi Oranından Yüksek Olması**

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

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 yüklenilen ve ilgili dönem beyannamesinde "**indirilecek katma değer vergisi**" olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin 20.satırına dahil edilecek ve aynı miktar gider ve ya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır

## **2-Numune ve Eşantiyon Mallarda KDV İndirimi**

Mükelleflerin iktisadi faaliyetlerini ya da mallarının tanıtımına yönelik olarak verdikleri eşantiyon ve numune malların alımında ödenen KDV'nin tamamı indirilebilir.

## **J-KDV İndiriminde Müteselsil Sorumluluk**

### **1-Mevcut Düzenleme**

Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinde yer alan, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen

sorumlu olacağına dair hüküm 4369 sayılı Kanun'un 81. Maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**" 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 hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar."**

Yapılan bu değişikliğe göre, mal teslimlerinde alım- satıma taraf olanlar hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Alım-satıma taraf olmamak veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu vergi inceleme raporunda açıkça belirtilenler ise bu çerçevede Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinin tamamından müteselsilen sorumlu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak "Müteselsil Sorumluluk" uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

**"1. Vergi, mükellef adına tarh-tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.**

**2. 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.**

*3. Mükellef dışındaki kişilerden ( müteselsil sorumludan) yapılacak ta - kibe ödeme tebliği suretiyle başlanacaktır.*

*Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergiler ile ilgili olarak;*

*- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması, veya*

*-Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulun - mamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen ve - ya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamaya - cağının anlaşılması,*

*Hallerinde vergi aklı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükel - lef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanı - lacaktır.*

*Öte yandan müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi Katma Değer Vergisi Kanu - nu'nun 29 ve 32. Maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmaya - caktır."*

*Aynı konuda yayımlanan 12.II.1998 tarih ve 1998/2 Sıra No.lu KDV İç Genelgesinin (1) bölümü ise aşağıdadır.*

*" 4369 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun müteselsil sorumlulukla ilgi - li 11. Maddesinde değişiklik yapılmış, bu düzenlemeye paralel olarak 70 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 5. Bölümünde de ko - nuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.*

*Müteselsil sorumlulukla ilgili bu düzenlemeler katma değer vergisi iade prosedüründe herhangi bir değişikliğe yol açmamış olup, katma değer vergisi iade uygulaması eskiden olduğu gibi sürdürülecektir*

70 Seri No.lu Tebliğin 5. Bölümünde yer alan, " Müteselsil sorumlulukla kapsamına girmese dahi, herhangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen verginin Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 32 inci maddelerine göre indirim veya iade konusu yapılmayacağı" şeklindeki açıklama ise, iade hakkı sahiplerinin aynı zamanda müteselsil sorumlulukla muhatap tutulmaları halinde, iade ve müteselsil sorumluluk uygulamasının nasıl yapılacağı konusunun açıklığa kavuşturulmasını amaçlamaktadır

Buna göre, düzenlenen vergi inceleme raporlarında iade hakkı sahibinin iadesini talep ettiği verginin, bir önceki safhada kısmen veya tamamen Hazineye intikal etmediğinin tespit edilmesi halinde, 70 Seri No.lu Tebliğde yer alan müteselsil sorumlulukla ilgili takibe ilişkin aşamalar tamamlanmamış olsa bile, iadesi talep edilen tutarın Hazineye intikal etmediği tespit edilen kısmı iade edilmeyecektir Söz konusu vergi aslı, cezası ve fer'ilerinin 38 ve 56 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde ödenmiş olması halinde iade yapılabileceği ise tabiidir

Öte yandan, iade hakkı sahibinin Hazineye intikal etmediği tespit edilen vergiyi kendisine iade edilecek vergiden mahsubunu talep etmek suretiyle ödemesi de mümkün bulunmaktadır."

51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde ise, hurda metal alımları ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işler nedeniyle alıcılara, KDV tevkifatı yapma zorunluluğu getirilerek tevkif edilen verginin ödenmesi şartıyla müteselsil sorumluluk uygulaması kaldırılmıştır

## **2- Danıştay'ın Müteselsil Sorumlulukla İlgili İptal Kararı ve Son Durum**

70 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Tebliği'nin 5. Bölümünde yer alan "*öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32. Maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmamıştır*"

*yacaktır.* " yolundaki hükümlerle, müteselsil sorumlu tutulamayacak birinin, diğer bir deyişle mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olan biriyle yukarıda açıklanan şekilde ilişkisi bulunmayan bir mükellefin, söz konusu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu Hazine'ye intikal etmeyen vergiden, Kanun'da belirtilen sorumluluk kapsamı genişletilmek suretiyle indirim sisteminin bir gereği olarak müteselsilen sorumlu tutulması öngörülmektedir.

Yaratılan bir uyuşmazlık sonucunda Danıştay II.Dairesi 27.03.2000 tarih ve E.1998/4856,K.2000/1115 Sayılı Kararıyla, 70 Seri No.luTebliğ'in "öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32. Maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır." yolundaki paragrafını, yukarıda belirtilen gerekçelerle iptal etmiştir.

Karar gerekçesinde, " Sözü edilen paragraf hükmüyle müteselsil sorumluluk kapsamına girmeyen bir mükellefin, herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi dolayısıyla indirim ve iadelerinin kabul edilmemesi suretiyle müteselsil sorumluluğun kapsamı genişletilmekte, böylece Kanunun öngördüğü yetki sınırları aşılarak Kanun'da öngörülmeyen bir yükümlülük yaratılmaktadır" denilmektedir.

Dolayısıyla Danıştay'ın iptal kararının kesinleşmesinden sonra, müteselsil sorumluluk sadece mal ve hizmet alım- satımının yapıldığı aşama ile sınırlı olacak, bu ilişkinin daha alt aşamalarında ortaya çıkan " tahsil edilen KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmeme" şeklindeki davranışlardan dolayı mükelleflerin KDV indirim ve iadeleri reddedilmeyecektir.

#### **K- Muhasebenin Bilgisayarla Yürütülmesi Halinde KDV İndirimi**

Bilindiği üzere, KDV Kanununun 34/1. maddesine göre, KDV indirimi için aranan şartlardan birisi, fatura veya benzeri belgelerin yasal defter-

lere kaydedilmesidir. Alış belgelerinin sadece bilgisayara kaydedilmesi, yasal defterlere kaydedildiği anlamına gelmez.

Bilgisayara kaydedilen işlemlerin yasal defterlere geçirilmesinin zorunlu tutulmasının nedeni, muhasebe kayıtlarının bir disiplin altında gerçekleştirilmesini sağlamak, diskete yapılan kaydın istenildiğinde yeni bir şekle dönüştürülmesi veya araya yeni kayıtların eklenmesi olanağını ortadan kaldırmaktır. Aksi halde, vergi idaresince bazı kötü niyetli mükelleflerin hesaplarının sağlıklı bir şekilde denetlenmesi güçleşecektir.

İşlemlerin bilgisayara kaydedilip yasal defterlere geçirilmesi halinde, alış belgelerinde gösterilen KDV, Kanunun 34.maddesindeki şartlara uygun olarak indirilebilecektir. Bilgisayara yapılan kayıtların yasal defterlere geçirilmemesi halinde sadece bilgisayara kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir.

Bilgisayara yapılan kayıtların ilgili takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlere geçirilmesi halinde indirim hakkı, ancak kayıtların defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde doğacak, diskete kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'de ancak bu dönemde indirilebilecektir. Alış belgeleri yasal defterlere geçirilmeden sadece bilgisayara kaydedilerek KDV indirimi yapılması mümkün değildir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca verilen 28.04.1995 tarih ve E.No:1994/278, K.No:1995/147 sayılı Kararda, işletmelerde işlemin bilgisayarla yürütülmesinin alış belgelerinin yevmiye defterine kaydı yönündeki zorunluluğu kaldırıcı bir nitelik taşımadığı, yevmiye defterine kaydedilmeyen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilemeyeceği belirtilmiş bulunmaktadır.

#### **L-Defter ve Belgeleri Zayi Olmasınının KDV İndirimine Etkisi**

Yasal defter ve belgeler, mükelleflerin elinde olmayan nedenlerle, kısmen veya tamamen zayi olabilmektedir.

Maliye Bakanlığı, 09.08.1989 tarih ve 1989/6, 10.06.1991 tarih ve 1991/4 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi ile 07.11.1991 tarih ve 80025 Sayılı VUK Genel Yazısında yaptığı ve defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin KDV indirim ve iadelerinin reddedilmesi gerektiğine ilişkin görüşünü, tayin ettiği özelgeler ile esnetmiş ve ispat külfeti kendisine düşen fatura ve benzeri belgeleri ibraz eden mükelleflerin karşıt inceleme ile bu vergileri gerçekte ödediklerinin ve satıcılar tarafından beyan edildiklerinin tespiti ve inceleme elemanının olumlu kanaati halinde, yasal defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin indirimlerinin kabul edilebileceğini belirtmiştir. (Maliye Bakanlığı'nın 08.02.1994 tarih ve 0.60/30-47, 04.12.1995 tarih ve 67063,13.03.1997 tarih ve 10431, 26.09.1997 tarih ve 41163 sayılı özelgeleri) Aksi halde, KDV indirimleri ve iadeleri reddedilecektir. Mükelleflerin mahkemeden alınmış zayi belgesi ibraz etmeleri halinde VUK'nun 373.maddesine göre ceza uygulanmayacak, sadece gecikme faizi hesaplanacaktır.

Danıştay'ın müstekar hale gelen kararlarında ise, defter ve belgelerin zayi olmasının ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki bir alıcının gerekli girişimleri yaparak ve emtia alımına ilişkin belgeleri temin ederek ibraz etmesi halinde bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir. (Dn.VDDGK'nun 17.01.1997 tarih ve E.No:1995/50,K.No:1997/44, Dn.VDDGK'nun 06.02.1997 tarih ve E.No:1996/325, K.No:1997/100 sayılı vb. Kararları)

Öte yandan, 21.05.1998 tarihinde Bartın, Karabük ve Zonguldak (Ereğli hariç) illerinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle 30.05.1998 tarih ve 23357 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Genelge'de, sel felaketi nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu mahkeme kararıyla ispat eden mükelleflerin defter ve belge ibraz edememeleri nedeniyle KDV indirimlerinin reddedilmeyeceği belirtilmiştir.



Ayrıca, 282 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde mükelleflerin deprem nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu mahkemeden veya il veya ilçe idare kurullarından alacakları belgeler ile belgelemeleri halinde, KDV indirimlerinin reddedilmeyeceği, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben talep ettikleri KDV iadelerinin ise, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin 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 taahhük fişleriyle) ispatına bağlı olarak yapılabileceği açıklanmıştır

#### **M-Gider Pusulası'nda Gösterilen KDV'nin İndirimi**

VUK'nun 234.maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve 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 pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu hükme bağlanmıştır.

KDV Kanununun 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna olduğundan, düzenlenen gider pusulasında KDV hesaplanmayacak ve gösterilmeyecektir. Bu nedenle, vergi muaf esnaftan mal ve hizmet alan mükelleflerin KDV indirim hakları bulunmamaktadır

Ancak, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre tüketicilerin satın aldıkları mal ve hizmetlerin çeşitli nedenlerle geri verilerek bedelinin alınması veya yeni ürünle değiştirilmesi halinde, satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi ve KDV'nin bu pusula üzerinde ayrıca gösterilerek, indirilmesi uygun görülmüştür.

## **N-KDV İndiriminde Özellik Gösteren Haller**

### **1-Peşin Ödenen Giderlerde KDV İndirimi**

Gelecek yıllara ait olarak peşin ödenen ve faturaya bağlanan giderlere ait KDV, KDV Kanununun 29 ve 34.maddelerine göre, ödemenin yapıldığı takvim yılı aşılmamak şartıyla, faturanın yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde tamamen indirilebilecektir.

### **2-Başkası Adına Düzenlenen Faturalardaki KDV'nin İndirimi**

KDV Kanununun 29 ve 34.maddelerine göre, mükelleflerin kendi adlarına düzenlenmeyen faturalarda gösterilen KDV'yi indirmeleri mümkün değildir. Danıştay 11.Dairesinin 04.02.1997 tarih ve E.No:1995/5250, K.No:1997/389 sayılı kararı ile Maliye Bakanlığı'nın 26.05.1997 tarihli ve 21499 sayılı özelgeside aynı doğrultudadır

### **3-Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerde KDV İndirimi**

72 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kanunen defter tutma zorunluluğu bulunmadığından, mal ve hizmet alımı ile giderlerine ait KDV'nin indiriminde belgelerin defterlere kaydedilme şartı aranılmayacaktır Dolayısıyla, basit usulde vergilendirilen mükellefler, deftere kayıt şartı olmaksızın fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilen KDV'yi indirim konusu yapabileceklerdir.

Ancak, basit usulde vergilendirilen mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'ni indirim konusu yapamazlar.

#### **4-Belgelendirilmesi Mümkün Olmayan Posta Pulu Giderlerine Ait KDV'nin İndirimi**

Fatura veya benzeri belgelere bağlanamayan posta giderleri, faaliyetle ilgili olması, işin geniŐliėi ve mahiyetine uygun bulunması, postaya verilen evrakın niteliğini göstermek üzere hazırlanması ve bordroya bağlanması, bodronun vergi mükellefi veya yetkilileri tarafından imzalanması veya firma kaŐesi basılması Şartlarıyla, gerçek miktarları üzerinden kayıtlara gider olarak intikal ettirilebilecek, bu giderler içindeki KDV ise i yüzde oranıyla ayrılarak indirilebilecektir

#### **5-Finansal Kiralamada KDV İndirimi**

Finansal kiralama bedeline ilişkin KDV'nin, kiralamaya ilişkin fatura ve - ya benzeri belgelerin defterlere kaydedildiği vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılması mümkündür. İndirim için KDV'nin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektiği tabiidir

#### **6-Şirket Devir, Dönüşüm ve Birleşmelerinde KDV İndirimi**

Őahıs iŐletmelerinin sermaye Őirketlerine devir ve dönüşüm işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 37/39.maddelerinde belirtilen işlemler, KDV Kanununun 17/4-c maddesine göre KDV'den istisnadır

KDV Kanununun 17/4-c maddesinde düzenlenen istisna çerçevesinde gerçekleŐtirilmesi Şartıyla, devrolunan veya dnŐtrlen Őahıs işletmeleri tarafından indirim konusu yapılamayıp sonraki dönemlere devrolunan KDV, devreden ve dnŐlen sermaye Őirketleri tarafından indirilebilecektir. Devir ve dönüşüm işlemleri sırasında yapılan noter vb. masraflar nedeniyle denen KDV'nin ise, Kanununun 30/a maddesine göre indirilmesi mümkün değildir.

### **7-KDV İndiriminde Hakediş Belgesi**

Hakediş belgesi VUK’da sayılan bir belge olmadığından, hak ediş belgesinin düzenlendiği işlerde, KDV indirim için ayrıca ve mutlak suretle fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Konu hakkında 34 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır

### **8-Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Vergilerin İndirimi**

Sorumlu sıfatıyla ödenen KDV’nin indirimi için, 2 No.lu KDV beyannamesinin verilmesi yeterlidir. Bu gibi durumlarda indirim için sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergilerin ödenme şartı aranılmamaktadır

Sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesi gerekirken, bu beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re’sen tarh edilmesi halinde, tarh edilen verginin indirim konusu yapılabilmesi için vergi dairesine ödenmiş olması gerekir.

### **9-Bilanço Esasına Göre Defter Tutması Gerekirken İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Yüklendikleri KDV’nin İndirimi**

Bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin yüklendikleri KDV’yi indirip indiremeyecekleri konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır. Maliye Bakanlığı 09.09.1999 tarih ve 37925 sayılı özelgesinde, bilanço esasını yerine tutulan işletme defterinin yasal bir defter olması ve süresinde tasdik ettirilmiş bulunması hususları göz önünde tutularak, bu defterde gösterilen KDV’lerin, mal ve hizmeti satanların defterine de kaydedilmiş ve süresinde beyan edilmiş olması şartıyla indiriminin kabul edilmesi gerektiğini bildirmiştir.

### **10-Fatura veya Benzeri Belgenin Kaybolması Halinde KDV İndirimi**

Mal ve hizmet alışlarına ait fatura veya benzeri belgelerin kaybolması ha-

linde; kaybolan belgenin bir örneğinin belgeyi düzenleyen satıcı firmadan temin edilmesi, temin edilen fatura nüshasına kayıp nedeniyle verildiğine dair not düşülerek satıcıya onaylatılması şartlarıyla, onaylı fatura örneğine dayanılarak, KDV indirimi yapılabilir

### **III-İNDİRİLEMEYECEK KDV**

Mükelleflerce yüklenildiği halde indirilemeyecek KDV'ler, KDV Kanununun 30.maddesinde düzenlenmiştir.

#### **A-Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlerle İlgili Yüklenilen KDV**

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 KDV, Kanunun 30/a maddesine göre indirim konusu yapılamaz. Kanunun 32.maddesinde ise, Kanunun 11, 13, 14 ve 15.maddelerinde belirtilen tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirileceği, indirim mümkün olmaması halinde ise iade edileceği hükme bağlanmıştır

Dolayısıyla, KDV'de tam ve kısmi istisna olmak üzere iki çeşit istisna vardır. Kanunun 32. maddesinde sayılan istisnalar tam istisna olup, bunlar için yüklenilen KDV'ler indirilebilir. Ancak, Kanunun 16 ve 17. Maddeleri ile geçici bazı maddelerinde belirtilen işlemler kısmi istisna niteliğinde olup, bu istisnalar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirilmesi kanunen mümkün değildir. Örneğin, serbest bölgelerde yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle bu bölgelerde yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Çünkü, bu bölgelerde yapılan teslim ve hizmetler Kanunun 16/1-c maddesine göre KDV'den istisnadır.

### **B-Binek Otomobillerinin Alımında Yüklenen KDV'nin İndirimi**

KDV Kanununun 30/b maddesinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Madde hükmünde yer alan " İşletmeye ait olmak" kavramı, işletmenin aktifine kayıtlı ve envanterine dahil olmayı ifade etmektedir. Binek otomobilinin işletmeye ait olabilmesi için, trafik ve diğer işlemlerinin işletme adına yapılmış olması, alış faturasının işletme adına düzenlenmesi gerekir.

Binek otomobillerin çeşitli şekillerde işletilmesinden kastedilen husus ise, binek otomobilin fiilen iktisadi işletme oluşturmasıdır. Örnek olarak, sürücü kurslarını, binek oto kiralama işletmelerini, taksi işletmeciliğini gösterebiliriz. Ancak, ticari bir işletmeye evrak ve personel taşınması amacıyla satın alınan binek otomobil nedeniyle ödenen KDV, Kanunun 30/b maddesine göre indirilemez. Ayrıca, faaliyet sürücü kursu işletmeciliği olsa dahi, bu faaliyette kullanılmayan ve İşletme sahibinin özel işleminde veya işletme personelinin taşınmasında kullanılan binek otomobillerine ait KDV'de indirilemez.

Öte yandan, serbest meslek erbabının envanterine dahil ettiği binek otomobillerin alımında ödediği KDV'yi indirmesi de mümkün değildir.

Diğer taraftan, oto alım satımı ile uğraşan mükelleflerin satılan aracın tanımını yapmak üzere test aracı olarak aldığı binek otomobillere ait KDV'nin Kanunun 30/b maddesine göre indirilmesi de söz konusu olmaktadır. İndirimi mümkün olmayan bu KDV'nin binek otomobillerinin maliyetine dahil edilerek, amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir.

### **C-Zayi Olan Mallar Nedeniyle Yüklenen KDV'nin İndirimi**

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30. Maddesinin 4503 sayılı Kanunla değişik ( c ) bendinde, deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan malların alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır

#### **1-Malların Deprem ve Sel Felaketi Nedeniyle Zayi Olması Halinde İndirim**

Malların deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olması halinde, bu malların alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilmesi gerekir. Bu mallarla ilgili olarak KDV'nin önceki dönemlerde indirilmesi halinde, bu vergilerin mükelleflerden düzeltme yoluyla istenilmemesi henüz indirilmeyen vergilerin ise indirilmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı 30.05.1998 tarih ve 23357 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Genelgesinde, sel felaketi sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV'ler ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacağını bu mallarla ilgili olarak önceki dönemlerde indirilen KDV'lerin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyeceğini, henüz indirilmeyen KDV'lerin ise takip eden dönemlerde indirileceğini belirtmiştir.

282 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde ise, deprem sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak KDV Kanununun 30/c maddesine göre işlem yapılamayacağı, diğer bir ifade ile, bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen KDV'nin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyeceği, henüz indirilmemiş olan KDV'lerin ise takip eden dönemlerde indirilebileceği açıklanmıştır

## **2-Malların Deprem ve Sel Felaketi Dışındaki Nedenlerle Zayi olması**

Malların deprem ve sel felaketi dışındaki nedenlerle (yangın, kırılma, parçalanma vb.) zayi olması halinde, bu malların alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Bu mallara ait KDV'nin önceki dönemlerde indirilmesi halinde, indirilen vergilerin, hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi, zayi olan bu mallara ait indirim mümkün olmayan veya indirilip düzeltilen KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

## **3-Çalınan Mallarda KDV İndirimi**

Çalınan mallara ait KDV'nin, Kanunun 30/c maddesine göre indirilmesi mümkün değildir. Çalınarak zayi olan malların alımı sırasında yüklenen vergilerin indirilmiş olması halinde, indirilen vergilerin malların çalındığı dönemde verilecek KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ne ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

## **D-Gelir ve Kurumlar vergisi kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV'nin İndirimi**

KDV Kanununun 30/d maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır. İndirimi kabul edilmeyen giderler GVK'nın 41., KVK'nın 15.maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Safi kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan giderlerdir. İşle ilgili olmayan ve işletme sahibinin özel tüketimine yönelik giderler kanunen kabul edilmeyen giderlerdir.

Konu ile ilgili özellik gösteren durumlar aşağıdadır



### **1-İşletmeye Ait Binek Otomobillerin Giderlerine Ait KDV'nin İndirimi**

Binek otomobillerin yakıt, tamir, bakım ve onarım giderlerinin yarısını kanunun kabul edilmeyen gider olarak ön gören GVK'nın 40/5.maddesini hükmü, 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır

Buna göre, işletmeye ait binek otomobillerin yakıt, tamir, bakım ve onarım giderlerinin tamamı gider olarak kazançtan indirilebilecek, bu giderlere ait KDV'nin yine tamamı indirim konusu yapılabilecektir

Öte yandan serbest meslek erbabının, 01.01.1999 tarihinden itibaren envanterine dahil olan binek otomobillerinin tamir, bakım ve onarım ile yakıt giderlerine ait KDV'yi indirmeleri mümkün bulunmaktadır Ancak, serbest meslek erbabının envanterine dahil olmayan veya kiralama yoluyla edindiği binek otomobillerin giderlerine ait KDV'yi, Kanununun 30/d maddesine göre indirmesi mümkün değildir. Çünkü gider yazma ve KDV'sini indirme hakkı sadece serbest meslek erbabının envanterine dahil ettiği binek otomobiller için verilmiştir.

### **2-Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmede Kayıtlı Olan Ancak İşletme Faaliyeti ile İlgisi Olmayan Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Taşıtlar ve Giderlerine Ait KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği**

GVK'nun 41/7 ve KVK'nun 15/12.maddelerine göre, 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 giderleri ve amortismanları, safi kazançtan indirilecek gider olarak kabul edilmemektedir.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen taşıtların alımı ve giderlerine ilişkin olarak ödenen KDV, Kanununun 30/d maddesine göre indirim konusu yapılamaz.

Ödenen KDV, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde bulunmaktadır.

### **3-Gider Kısıtlamasında KDV İndirimi**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun " İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30.maddesinin (d ) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olup, madde hükmünün amacı esas itibariyle işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmesine yöneliktir.

Buna karşılık, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/13.maddeleri ile getirilen ve işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda bahsi geçen 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmediği açıktır Doğrudan işletmenin faaliyeti ile ilgili olan bu giderler için yüklenen katma değer vergisinin, bu verginin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 55 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, bu giderlere ait KDV'nin Kanunun 30/d maddesi kapsamına girmediğini ve dolayısıyla tamamen indirilmesi gerektiğini açıklamıştır

### **IV-AMORTİSMAN TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE KDV İNDİRİMİ**

Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin 3 yılda 3 eşit miktarda indirilmesini öngören KDV Kanununun 31.maddesi hükmü, 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır

Bu değişiklik hükmü 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten itibaren iktisap edilecek amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin tamamı 1 defada tümüyle indirilebilecektir.

Ancak, 1999 yılına kadar iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin ise 3 yılda 3 eşit miktarda indirilmesine devam edilecektir. Örneğın, Aralık 1998 döneminde satın alınan bir demirbaşa ait ödenen 600.000.000 TL tutarındaki KDV'nin

-1/3'ü Aralık 1998-Kasım 1999 200.000.000 TL.

-1/3'ü Aralık 1999-Kasım 2000 200.000.000 TL.

-1/3'ü Aralık 2000-Kasım 2001 200.000.000 TL.

olmak üzere 3 yılda 3 eşit miktarda indirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, özel maliyet bedeli harcamaları ile VUK'nun 272.maddesinde belirtilen maliyet bedelini arttıran harcamalara ait KDV'de, bir defada tümüyle indirilebilecektir.

### **V-İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM**

Bilindiği üzere, KDV Kanununun 30/a maddesine göre vergiden istisna edilen işlemlere ait alış belgelerinde gösterilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Ancak, yasa koyucu aynı Kanunun 32.maddesinde bu kurala bir istisna getirerek Kanunun 11, 13, 14 ve 15.maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalar - da gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilmesini, vergiye tabi işlemlerin mevcut olması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde, indirilemeyen KDV'nin Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslara göre iade edilmesini öngörmüştür.

Dolayısıyla, bu şekilde KDV’de istisnalar

-Tam istisnalar,

-Kısmi istisnalar

olmak üzere ikiye ayrılmış bulunmaktadır Tam istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen vergilerin indirimi, indirilememesi halinde iadesi söz konusu iken; kısmi istisnalarda indirim ve iade sistemi yer almamakta, yüklenilen vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, kısmi istisna kapsamındaki Kanunun geçici 12.maddesinde düzenlenen istisnaya, maddede özel bir düzenleme yapılarak, indirim özelliği kazandırılmıştır

KDV Kanununda düzenlenen tam istisnalar ise aşağıdadır:

-Mal ve hizmet ihracatı(md.11)

-Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler (md.11)

-İhraç edilmek kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında yapılan mal teslimleri.

-Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demir yolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demir yolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler (md.13/a)

-Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler (md.13/b)

-6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetleri-

ne ilişkin olmak üzere bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri (md.13/c)

-Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (md.13/d)

-Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık (md.14)

-Diplomatik istisnalar kapsamına giren teslim ve hizmetler(md.15/1-a-b)

#### **VI-KİSMİ VERGİ İNDİRİMİ**

Kısmi vergi indirimine ilişkin düzenleme KDV Kanununun 33.maddesinde yer almaktadır Kısmi vergi indirim, indirim hakkı tanınan işlemler (vergiye tabi olan veya tam istisna kapsamındaki işlemler) ile indirim hakkı tanınmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde söz konusu olmaktadır

KDV Kanununun 33/1.maddesinde ise, 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 kısmının indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır

Öte yandan, aynı Kanunun 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

Bu hükümlere göre, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, yükledikleri KDV'nin sadece indirim hakkı tanınan

işlemlere isabet eden kısmını indirebileceklerdir Yüklenen verginin indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden kısmını ise Kanununun 30/a maddesine göre indirim hakları bulunmamaktadır

Mükelleflerin bu durumu göz önünde tutarak, muhasebelerini buna imkan verecek şekilde tutmaları indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler ile bunlara ilişkin KDV'leri ayrı hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. (KDVK.Md.54). Bu şekilde bir ayırımın yapılmaması mükelleflerin indirim haklarını ortadan kaldıracaktır

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili yüklenen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış, 58.maddesinde ise, mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından gider yazılamayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Diğer yandan, Kanununun 32.maddesinde ise, bu Kanununun 11, 13, 14 ve 15.maddelerinde sayılan ve tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenen vergilerin indirileceği, indirilemeyen kısmın ise Maliye Bakanlığı'na belirlenen usul ve esaslar dahilinde yükümlülere iade edileceği hüküm altına alınmıştır

Bu hükümler çerçevesinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 32.maddesinde sayılan ve tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenen vergiler indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen kısım ise iade edilmektedir. Bunlar dışında kalan ve kısmi istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenen vergilerin Kanununun 30/a maddesi hükmü gereği indirimi veya iadesi mümkün değildir. Kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin Katma Değer Vergisi Kanununun 58.maddesi hükmüne göre, Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından gider olarak dikkate alınması bulunmaktadır

Buna göre vergiye tabi işlemler ile tam istisna kapsamına giren işlemleri indirim hakkı tanınan işlemler; kısmi istisna kapsamına giren işlemleri de indirim hakkı tanınmayan işlemler olarak tanımlayabiliriz.

Mükelleflerce vergiye tabi işlemlerle kısmi istisna kapsamına giren işlemlerin diğer bir ifade ile, indirim hakkı tanınan işlemler ile indirim hakkı tanınmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde vergi indiriminin ne şekilde yapılacağı hususu ise Katma Değer Vergisi Kanununun 33.maddesinde hükme bağlanmıştır

Anılan maddenin 1. fıkrasında bu kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmış, 2. fıkrasında ise kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespitine Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir Bakanlık ise, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile bu yetkisini kullanarak, kısmi vergi indiriminin usul ve esaslarını belirlemiştir

Söz konusu Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan yükümlülerin satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin yükledikleri vergiyi indirmek için, toplam mal ve hizmet satışları içindeki indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin oranını bulmaları gerekmektedir.Yüklenilen vergilerin bu orana göre ayırımı tabi tutulup, indirilemeyecek kısmın gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi zorunludur. İndirim hakkı tanınan veya tanınmayan işlemleri birlikte yapan yükümlülerin, müşterek genel giderler ile amortismanlar nedeniyle yükledikleri vergilerden indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılacak olanları da aynı esaslar dahilinde hesaplamaları gerekir.

Tebliğ'de kısmi vergi indirimi uygulamasının usul ve esasları;

-İnşaat işleri,

-Diğer işler

olmak üzere ikiye ayrılarak belirlenmiştir.

Kısmi vergi indirimi ölçütü olarak ise;

-İnşaat işlerinde net alan,

-Diğer işlerde ise satışlar içindeki payların bulunması esası kabul edilmiştir.

## **A-İnşaat İşlerinde Kısmi Vergi İndirimi**

### **1-Konut İnşaatlarında Kısmi Vergi İndirimi**

Net alanı 150 metre kareye kadar olan konutların teslimini KDV'den istisna tutan KDV Kanununun geçici 8.madde hükmünün uygulanma süresi 31.12.1997 tarihinde sona ermiş, bu teslimler 01.01.1998 tarihinden itibaren KDV'ye tabi tutulmuştur. 97/10465 sayılı BKK ile, net alanı 150 metre kareye kadar olan konutların tesliminde KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, 01.01.1998 tarihinden itibaren bu konutların teslimi KDV'ye tabi tutulduğundan, bu konutların inşası ile ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Diğer bir ifade ile, net alanı 150 metre karaya kadar olan konutların inşası ile ilgili yüklenilen KDV'ler 01.01.1998 tarihi itibarıyla kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esaslar dışındadır. Vergilendirme ve indirim, 01.01.1998 tarihinden itibaren teslim edilen net alanı 150 metre kareye kadar olan konutları için geçerlidir.

### **2-Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Kısmi Vergi İndirimi**

KDV Kanununun 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 demekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulu' nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan (bağış) mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır

Müteahhitlerin yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları bağışlar katma değer vergisinden istisnadır Müteahhitlerin yukarıdaki şekilde bağış amacıyla yapacakları inşaatlara ilişkin hesaplarını ayrı tutmaları ve muhasebeleştirmeleri zorunludur. KDV Kanununun 17/1.maddesinde sayılan ve yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlara ilişkin istisna, kısmi istisna niteliğinde olduğundan, bağış amacıyla yapılan inşaatlar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Bu şekilde yüklenilen katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergileri açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır

Öte yandan, KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlar kanununun 1/1. Maddesine göre vergiye tabi bulunmaktadır Diğer bir anlatımla yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar dışındaki gerçek ve tüzel kişilere yapılan bağışlar katma değer vergisine tabidir. Kanunun 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlarda anılan Kanunun 27. Maddesi uyarınca emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması, bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin ise indirim konusu yapılması gerekir.

### **3-Müşterek Genel Giderler ve Amortismanlarda Kısmi Vergi İndirimi**

Kısmi istisna kapsamına giren işlemler ile vergiye tabi işlemlerin ( Ya da indirim hakkı tanınan ve tanınmayanların işleri) birlikte yapan mükelleflerin, müşterek genel giderler ile amortismanlar nedeniyle yüklendikleri

vergilerden, indirilecek ve indirilmeyip maliyete eklenecek kısımları yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde hesaplamaları gerekir

#### **4-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 yükledikleri katma değer vergilerini indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir

#### **B- Diğer Hallerde Kısmi Vergi İndirimi**

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler kısmi vergi indirimi hesabını yapabilmeleri için öncelikle, bir vergilendirilme döneminde yaptıkları toplam satışlar içindeki indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin oranını bulmaları gerekmektedir. Daha sonra, bulunan bu oranların o dönemde yüklenilen KDV ile çarpılarak, indirilecek ve indirilemeyecek KDV tutarlarının hesaplanması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan indirilemeyecek KDV tutarı, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.

### **VII-İNDİRİMLİ ORANATABİ İŞLEMLERDE YILLIK KDV İADESİ**

#### **A-Yıllık KDV İadesi Uygulamasının Kapsamı ve Dönemi**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29.maddesinin 2 numaralı fıkrasında 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup yılı içinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşan verginin mükelleflere iade imkanı getirilmiş, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespiti konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir

Bu şekilde iade edilecek vergiye ilişkin alt sınır 2000/1074 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 milyar lira olarak tespit edilmiştir.

Yıllık iadenin usul ve esasları ise 74 ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile belirlenmiştir.

İade uygulamasına Katma Değer Vergisi Kanununun 28.maddesine göre Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler girmektedir. İade edilecek vergi takvim yılının tamamı itibariyle hesaplanacak, bu tutarın indirimle telafi edilemeyen kısmının 1 milyar lirayı aşan kısım mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilecektir.

Yıllık iade uygulaması 01.01.1999 ve daha sonraki teslim ve hizmetler için geçerlidir. Bu tarihten önce gerçekleşen indirimli orana tabi işlemler yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir

#### **B-İade Tutarının Hesaplanması**

İade tutarı vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılı itibariyle hesaplanacaktır. 1999 takvim yılında iade edilecek vergi, aynı yılın Ocak-Aralık arasındaki 12 aylık vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak tespit edilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerde tam veya kısmi istisna kapsamına girenler bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacaktır. İndirimli orana tabi işlemler kısmi istisna kapsamına giriyorsa, işlemlerin bünyesine giren verginin indirim konusu yapılmaması, tam istisna kapsamına giren işlemlere ait yüklenen vergilerin ise indirim konusu yapılması, indirimle telafi edilememesi halinde, o istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade olarak talep edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle indirimli orana tabi olup tam ve kısmi istisna kapsamına giren

işlemler dolayısıyla yüklenen vergiler bu tebliğde belirtilen iade hesabına dahil edilmeyecektir.

İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının Ocak ayı itibariyle başlanacaktır. Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan "sonraki döneme devreden vergi" tutarı ile karşılaştırılacaktır. Beynamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa Ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşmıyorsa, bu vergi farkının tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "aylık iade edilebilir vergi" olarak kabul edilecektir.

Bu hesaplama Şubat dönemi için de yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplana katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşmıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır.

Bu hesaplamalar Aralık ayına kadar diğer aylar için de yukarıdaki açıklamalara göre yapılacaktır. Aralık ayındaki indirimli orana tabi işlemlerin

bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi arasındaki fark, Kasım sonu itibariyle hesaplanan "iade edilebilir vergi" ile toplanacaktır. Bu toplam Aralık ayı devreden vergisi ile mukayese edilecek, devreden vergi yoksa 1999 yılına ilişkin olarak iade talep edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve tutarı bu toplamı aşıyorsa bu toplam, aşmıyorsa Aralık ayındaki devreden vergi tutarı 1999 yılı için " iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır

İade talebi, 2000 yılı Ağustos, Eylül, Ekim ve Kasım ayları KDV beyannameleri esas alınarak talep edilebilecektir

Ancak, 1999 yılı sonu itibariyle hesaplanan iade edilebilir verginin, 2000 yılında iadenin talep edileceği döneme kadar verilen bütün beyannamelerde yer alan sonraki döneme devreden vergi ile mukayese edilebilecektir.

Buna göre, 2000 yılının Ocak döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen bütün beyannamelerin herhangi birisinde sonraki döneme devreden vergi çıkmaması halinde iade yapılmayacaktır. Bütün dönemlerde devreden vergi yer alıyor ve tutarları 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan iade tutarını geçiyorsa, hesaplanan iade tutarının tamamı iade dilecektir. Devreden vergi tutarları bazı dönemlerde iade tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en düşük olduğu tutar iade edilecektir

Devreden vergi varsa ve Aralık sonu itibariyle tespit edilen yıllık iade edilebilir vergi miktarını aşmıyorsa iade edilebilir verginin tamamının, aşmıyorsa devreden vergi tutarının nakden veya mahsuben iade edilmesi mümkündür. Ancak iadenin yapılabilmesi için iade tutarının 1 milyar liradan az olmaması gerekmektedir. Mükellefe 1 milyar lirayı aşan kısım iade edilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergiler dahildir. Bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğ-

lerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir.

Bu şekilde hesaplanan iade edilecek tutar iade talep edilen dönemi (Ağustos, Eylül, Ekim ve Kasım dönemlerinden birisi) beyannamesinde devreden vergi hesabından çıkarılacaktır

İadenin nakden veya mahsuben talep edilmesi mümkündür. Mükelleflerin kendi vergi borçları için yapacakları mahsuben iade talepleri, miktara bakılmaksızın inceleme ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. Nakden talep edilecek iade tutarının 2 milyar lirayı aşmaması halinde de talep, teminat ve inceleme aranılmadan yerine getirilecektir. Nakden iade talebinin 2 milyar lirayı aşması halinde aşan kısım için teminat gösterilerek iade alınabilecektir. İadenin yeminli Mali müşavir tasdik raporu ile alınmak istenmesi halinde genel hükümlere göre işlem yapılacaktır

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

**1-V.Arif ŞİMŞEK**, "İnşaat İŞlerinde KDV Uygulaması", YaklaŐım, Yıl:1, Sayı:9, Eylöl 1993

**2-V.Arif ŞİMŞEK**, "KDV'de Kısmi Vergi İndirimi Uygulaması", YaklaŐım, Yıl:3, Sayı:30, Haziran 1995

**3-Őükröl KIZILOT**, KDV Kanunu ve Uygulaması (Föyvolant), YaklaŐım Yayınları, Ankara 1998

**4-Maliye Bakanlığı Tebliğleri ve Belgeleri**

**5-Danıştay Kararları**