



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ

www.vdd.org.tr

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

Hazırlayan

Bayram ZAVRAKOĞLU

Vergi Denetmen Yardımcısı

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 2

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

HAZIRLAYAN
BAYRAM ZAVRAKOĞLU
Vergi Denetmen Yardımcısı

ANKARA
2001

VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 5

MÜESSESE VERGİSİNDE İNDİRİM KATMA DEĞER

HAZIRLAYAN
BAYRAM ZAVRAKOĞLU
Vergi Denetmeni Yardımcısı

ANKARA
1999

Baskı : Şafak Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.
Tel: (312) 229 57 84 ANKARA

ÖNSÖZ

Vergi idaresi çalışanları arasında önemli bir grup olan Vergi Denetmenleri, gerek sayı gerekse yaygın örgütlenme şekli ile önemli bir denetim gücüne sahiptir.

Bilindiği üzere Vergi Denetmenleri, Defterdarlıklar bünyesinden çıkarılarak 1 Haziran 1998 tarihinde kurulan Gelirler Bölge Müdürlükleri bünyesinde hizmet vermeye başlamış ve geçtiğimiz günlerde 3. kuruluş yıldönümünü kutlamıştır.

Eğitimin her alanda olduğu gibi denetim elemanlığı mesleğinde de ne kadar önemli olduğu bilinen bir gerçektir. Bu önemin bilinci içinde Gelirler Bölge Müdürlüklerinin kuruluşu ile birlikte Vergi Denetmen Yardımcılarının yetiştirilmelerine ayrı bir önem verilmeye başlanmış ve özellikle 4369 sayılı Kanunla Vergi Denetmenliği mesleğine getirilen yeterlik sınavıyla bu eğitimin kalitesi de artmıştır.

İşte siz değerli okurlarımıza bu sayımızla birlikte yukarıda bahsettiğimiz eğitimin bir parçası olarak Vergi Denetmen Yardımcısı Bayram ZAVRAKOĞLU tarafından hazırlanan "Katma Değer Vergisinde İndirim Müessesesi" isimli çalışmayı sunuyoruz. Çalışmayı hazırlayan arkadaşımıza ve çalışmanın hazırlanmasında koordinatörlük görevini yürüten Vergi Denetmeni Ali DEMİRHAN'a katkılarından dolayı teşekkür ederiz.

Uzun süren bir maratonun ardından ortaya çıkan bu çalışmanın sizlere de faydalı olacağı düşüncesi ile sağlık ve başarı dolu günler dileriz.

Saygılarımızla

Vergi Raporu Dergisi

İÇİNDEKİLER

KDV'DE İNDİRİM MÜESSESESİ	
I- GENEL AÇIKLAMA	7
A- İNDİRİM HAKKININ KAPSAMI VE ŞARTLARI	7
B- KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNİN DOĞDUĞU VE YAPILACAK VERGİLENDİRME DÖNEMİ.....	10
C- KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ İÇİN VERGİNİN ÖDENMİŞ OLMASININ GEREKİP GEREKMEDİĞİ	10
D- BİR VERGİLENDİRME DÖNEMİNDE İNDİRİLMİYEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİLMEK ÜZERE SONRAKİ DÖNEME DEVROLUNACAĞI	10
E- ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR.....	10
1- Fatura ve Benzeri belgelerde Katma Değer Vergisinin Ayrıca Gösterilmesine Gerek Görülmeyen Haller	10
1.1. Tarifesi Vergi Dahil Olarak Tespit Edilen İşlemler.....	11
1.2. Özel Matrah Şeklinde Vergilendirilen İşlemler	11
2- Faturada Ayrıca Gösterilmemesi Nedeniyle İndirilemeyecek Olan Katma Değer Vergisi Hakkında Yapılacak İşlem	12
3- Kayıtlarda Gecikme Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi	13
4- Yasal Defterlere Kaydedilmesi Unutulan Katma Değer Vergisinin İndirilip İndirilemeyeceği	14
5- İndirim hakkının kullanılması ve İndirimin Yapılması.....	14
6- Perakende Satış Fişi veya Yazar kasa Fişlerinde Gösterilen Katma Değer Vergisinin İndirimi.....	17
7- Naylon Faturada Gösterilen Katma Değer Vergisinin İndirilip İndirilemeyeceği	17
8- Promosyon, Eşantıyon ve Numune Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi	19
8.1- Promosyon Malları Yönünden	19
8.1.1 - Promosyon Ürününün Tabi Olduğu Katma Değer Vergisi Oranının Satışı Yapılan Malın Tabi Olduğu Vergi Oranına Eşit veya Düşük Olması Halinde İndirim	20
8.1.2- Promosyon Ürününe Ait Katma Değer Vergisi Oranının, Satışı Yapılan Malın Tabi Olduğu Vergi Oranından Yüksek Olması Halinde İndirim	20

8.1.3- Promosyon Ürününün Satın Alındığı veya Sonraki Dönemlerde Müşterilere Verilmesi Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	21
8.1.3.1- Promosyon Ürününe Ait Oranın Satışı Yapılan Malların Tabi Olduğu Orandan Düşük Veya Eşit Olması	21
8.1.3.2- Promosyon Ürününün Tabi Olduğu KDV Oranının Satışı Yapılan Malların Ait Olduğu Vergi Oranından Yüksek Olması	21
8.2- Numune ve Eşantiyon Malları Yönünden.....	22
9- Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen Vergilerin İndirimi	22
10- Muhasebe İşlemlerin Bilgisayarla Yürütülmesi Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi	23
11- Gider Pusulasında Katma Değer Vergisi İndirimi	23
12- Müteselsil Sorumluluk.....	24
13- Mükellef Adına Düzenlenmeyen Faturaların Gider Kaydı ve Katma Değer Vergisi İndirim.....	26
14- Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerde Katma Değer Vergisi İndirimi	27
15- Posta Pullarına Ait Katma Değer Vergisi'nin İç Yüzde Oranıyla Ayrılıp İndirilebileceği	28
16- Finansal Kiralamada Katma Değer Vergisi İndirimi	28
17- İş Bırakma, Yeniden İşe Başlama ve İşleri Nakillerinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	29
17.1- İşin Bırakılması ve Bir Süre Sonra Yeniden İşe Başlama Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	29
17.2- İşyeri Nakillerinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	29
17.3- İşin Tamamen Bırakılması Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	29
18- Şirket, Devir, Dönüşüm ve Birleşmelerinde Katma Değer Vergisi İndirimi	30
19- Defter ve Belgelerin Zayi Olmasının Katma Değer Vergisi İndirimine Etkisi	31
20- Katma Değer Vergisi İndiriminde Hakediş Belgesi	33
21- Bilanço Esasına Göre Defter Tutması Gerekirken İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Yüklendikleri Katma Değer Vergisi'nin İndirimi	33
22- Fatura Veya Benzeri Belgenin Kaybolması Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	33

II- İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	33
A) VERGİYE TABİ OLMAYAN VEYA VERGİDEN İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERLE İLGİLİ YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ	34
B) BİNEK OTOMOBİLLERİNİN ALIMINDA YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİMİ	34
C) ZAYI OLAN MALLAR NEDENİYLE YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİMİ	35
1- Malların Deprem ve Sel Felaketi Nedeniyle Zayi Olması halinde İndirim	35
2- Malların Deprem ve Sel Felaketi Dışındaki Nedenlerle Zayi Olması	36
3- Çalınan Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi.....	36
D) GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINA GÖRE KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİMİ KABUL EDİLMEYEN GİDERLER DOLAYISIYLA KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN İNDİRİMİ	37
1- İşletmeye Ait Binek Otomobillerinin Giderlerine Ait Katma Değer Vergisi'nin İndirimi.....	37
2- Kiralama Yoluyla Edinilen Veya İşletmede Kayıtlı Olan Ancak İşletme Faaliyeti ile İlgisi Olmayan Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Taşıtlar ve Giderlerine Ait Katma Değer Vergisi'nin İndirilip İndirilemeyeceği.....	38
3- Gider Kısıtlamasında Katma Değer Vergisi İndirimi	38
III- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN İNDİRİMİ	39
IV- İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM	40
V- KISMİ VERGİ İNDİRİMİ	41
A- İNŞAAT İŞLERİNDE KISMİ VERGİ İNDİRİMİ	44
1- Konut İnşaatlarında Kısmi Vergi İndirimi	44
2- Bağış Amacıyla yapılan İnşaatlarda Kısmi Vergi İndirimi	45
3- Müşterek Genel Giderler ve Amortismanlarda Kısmi Vergi İndirimi	46
4- Bütün Teslimleri İstisna Kapsamına Giren Mükelleflerde Durum.....	46
B- DİĞER HALLERDE KISMİ VERGİ İNDİRİMİ	46
VI- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE YILLIK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ	47

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE İNDİRİM MÜESSESİ

I-GENEL AÇIKLAMA:

Katma Değer Vergisi'nde indirim müessesesi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29-36. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi'nin konusu katma değerdir. Katma Değer Vergisi bir işlem vergisidir. Katma Değer Vergisi'nin en büyük özelliği içerisinde şelale etkisinin görülmemesidir. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda bu vergi alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden bir evvelki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi hazineye intikal ettirilmektedir. Bu şekilde fiilen sadece o safhada eklenen değer vergiye tabi tutulmuş olmaktadır. İndirim mekanizmasının işleyişi dönemler itibarıyla olacaktır. Mükellef bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallara ait vergiden sadece o malların alışımda ödediği vergiyi değil, vergilendirme döneminde satın aldığı diğer malların vergisini de indirecektir. Bir vergilendirme döneminde indirebilecek vergi tutarı o dönemde satış faturaları üzerinden hesaplanacak vergiden fazla olabilir. Bu takdirde aradaki fazlalığın bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenmesi 29. Maddenin 2. Fıkrasında ayrıca hükme bağlanmıştır.

A-İNDİRİM HAKKININ KAPSAMI VE ŞARTLARI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesinin 1. fıkrasında indirim hakkının kapsamı belirlenmiştir. Bu hükme göre; mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden Hesaplanan Katma Değer Vergisinden, Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler.

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen Katma Değer Vergisi,

- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi,

- Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi (Götürü usul ve telafi edici usul kaldırıldı) indirilebilir.

Vergi İndirimi yapılabilmesi için Gerekli Koşullar aşağıdaki gibidir.

- Mükellefin Gerçek Veya Basit Usulde Vergiye Tabi Olması gerekir.

- İndirilecek vergiler vergiye tabi faaliyetlere ilişkin olmalıdır. Vergi indiriminin söz konusu olabilmesi için bir teslim, hizmet veya ithal işleminin bulunması gerekir. Ortada vergiye tabi bir işlemin olmaması halinde indirimden yararlanılması mümkün değildir.

- İndirilecek vergiler işletmenin faaliyetine ilişkin işlemlerle ilgili olmalıdır. Vergi indiriminin yapılabilmesi için indirimde esas olacak vergiler işletmenin faaliyeti sonucu kendilerine yapılan mal teslimi veya hizmet ifaları ya da ithal olunan mal ve hizmetlerle ilgili olmalıdır. İşletmenin faaliyeti ile ilgili olmayan işlemlere ilişkin vergiler indirim konusu yapılamaz. Örneğin, özel ve ailevi ihtiyaçlar için satın alınan, ithal edilen mallara ilişkin Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılamaz

- Verginin fatura ve benzeri belgeler ile Gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmiş olması gerekir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. Maddesinde yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmiş olması koşuluyla indirilebileceği açıkça hükme bağlanmıştır. Ayrıca ithale ilişkin Katma Değer Vergisinin indirilebilmesi için mutlaka ödenmiş olması gerekmektedir.

- Fatura veya Benzeri belgeler ile Gümrük Makbuzu Kanuni Defterlere Kaydedilmelidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. Maddesi "indirim belgelendirilmesi" başlığı altında, fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun ve dolayısıyla bu belgeler üzerindeki matrah, oran ve vergi miktarına ait bilgilerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerektiğini hükme bağlamıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "kayıt zamanı" başlığını taşıyan 219. maddesine göre muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Ancak aşağıdaki durumlar özellik taşımaktadır.

a-Muamelelerin iş hacmine ve gereğince uygun olarak muhasebenin intizam ve açıklığını bozmayacak bir şekilde 10 günü geçmeyecek bir süre içinde kayıt edilmesi şarttır.

b-Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerin işlemlerini bu belgelere işlemleri Kanuni deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak, bunların en geç 45 gün içinde Kanuni defterlere işlenmesi şarttır.

c-Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

Defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgeler üzerindeki Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılamaz.

Ancak Danıştay'ın bu konuda verdiği kararlarında; gerçek olan fatura ve benzeri belgeler defterlere kaydedilmese de indirim konusu yapılabileceği yönündedir.

- Katma Değer Vergisi indirimine dayanak oluşturan belgeler gerçek durumu yansıtmalı, gerçek bir işlem nedeniyle düzenlenmiş olmalıdır

KDV indirimi için aranılan şartlardan biriside, fatura veya

benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun gerçeği yansıtması, KDV'nin ise gerçek anlamda yüklenilmiş olmasıdır. Hiçbir şekilde yüklenilmeyen KDV'nin indirimi söz konusu olamaz. Örneğin, sahte faturalarda gösterilen KDV indirim konusu yapılamaz.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNİN DOĞDUĞU VE YAPILACAĞI VERGİLENDİRME DÖNEMİ.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/3 maddesine göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmacak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde doğmaktadır. Katma Değer Vergisi indirimi için aranılan ve yukarda belirtilen şartlar mevcut olsa dahi fatura veya benzeri belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı sonuna kadar kanuni defterlere kaydedilmemesi halinde indirim hakkından faydalanılamaz.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ İÇİN VERGİNİN ÖDENMİŞ OLMASININ GEREKİP GEREKMEDİĞİ :

Katma Değer Vergisi Kanununda indirimin şartları belirtilmiştir. Ülke için de yüklenilen Katma Değer Vergisinin indirilebilmesi için ödenmiş olması şart değildir. Ancak ithal olunan mal ve hizmet dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisi ödenmiş olması şartı ile indirim konusu yapılabilir (Katma Değer Vergisi madde 29)

D- BİR VERGİLENDİRME DÖNEMİNDE İNDİRİLEMİYEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİLMEK ÜZERE SONRAKİ DÖNEME DEVROLUNACAĞI:

Mükellefin vergilendirme döneminde indirilecek Katma Değer Vergilerinin toplamı Hesaplanan Katma Değer Vergilerin toplamından fazla olursa indirilemeyen kısım indirilmek üzere bir sonraki döneme devrolunur ve iade edilmez.

E- ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR:

1- Fatura ve Benzeri Belgelerde Katma Değer Vergisinin Ayrıca Gösterilmesine Gerek Görülmeyen Haller:

Katma Değer Vergisi Kanununun 34.mad. 2 numaralı ben-

dinde 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 Nolu Tebliğ ile kullanarak, verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesine gerek bulunmayan halleri belirlemiştir.

Katma Değer Vergisi' nin belge üzerinde ayrıca gösterilmese dahi, indirim konusu yapılabileceği durumlar aşağıda sayılmıştır.

1.1.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 iç yüzde oranıyla ayrılarak indirilmesi mümkündür.

Bedelin tarife yada biletle tahsil edildiği hallerde örnek olarak; akaryakıt ürünleri, lokanta ve kebabçılar, sinema, tiyatrolar, stadyum giriş ücretleri, yolcu taşıma biletleri vb. Gösterilebilir.

1.2.Özel Matrah Şeklinde Vergilendirilen İşlemler:

KDV kanunun 23. Maddesine göre, tek maddeleri, gazete, dergi ve periyodik yayınlar özel matrah şeklinde vergilendirilmektedir. Bu ürünlerin vergisi ilgili kuruluşlarca bayilerin karını da içerecek şekilde belirlenerek beyan edilmektedir.

Özel matrah şeklinde vergilendirilen işlemlerde KDV bedele dahil olduğundan bu işlemlerde verginin iç yüzde oranıyla ayrılarak indirilmesi gerekir. Özel matrah şeklinde vergilendirilen işlemler ise şunlardır: spor toto, milli piyango dahil her türlü piyango, at yarışları ve diğer müşterek 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 mahallerinden yapılan satışlar, altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithali, gümüşten mamül ve gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimleri, tütün, tütün mamülleri ve alkol işletmeleri genel müdürlüğünce dağıtımı yapılan maddeler (tuz hariç) gazete -dergi vb. periyodik yayınlar, talih oyunları salon işletmeciliği özel kişi ve firmalar tarafından üretilip satılan sigaralar, Türk Telekom tarafından telefon kartı ve telefon satışları.

2- Faturada Ayrıca Gösterilmemesi Nedeniyle İndirilemeyecek Olan Katma Değer Vergisi Hakkında Yapılacak İşlem:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. Maddesine göre mükellefçe indirilebilecek KDV Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının tespitinde gider yazılamaz.

Dolayısıyla mükellefçe indirilemeyecek Katma Değer Vergisi Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. Maddesinde belirlenen vergi indiriminin şekilsel şartlarından birisi olan verginin belge üzerinde ayrıca gösterilmesi zorunluluğuna uyulmaması halinde mükellefçe indirilebilecek olan Katma Değer Vergisi şekil şartlarına uyulmaması, nedeniyle indirilemeyecek Katma Değer Vergisine dönüşmektedir. Bu şekilde indirim yapılabilmesi için gerekli olan şekilsel şartlara uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek hale gelen Katma Değer Vergisi, Kanunu'nun 58. Maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi kanunları açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması uygun olacaktır.

3- Kayıtlarda Gecikme Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesinde "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılırmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni deftere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." Katma Değer Vergisi Kanununa göre mükellefler yükledikleri vergileri belgelerde ayrıca gösterilmiş olmak ve kanuni defterlere kaydedilmiş bulunmak şartıyla indirim konusu yapabilmektedirler. Kanunda indirim zamanı konusunda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte 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 nedeniyle kaybedebilmektedirler. Vergilendirme süresinin 1 ay olarak belirlenmiş olması dönem kaymalarının daha sık olarak ortaya çıkmasına yol açmaktadır. İndirim hakkının geç kullanılması mükellefler lehine olmadığı açıktır. Elde olmayan sebeplerle bu hakkın hiç kullanılmaması ise Katma Değer Vergisinin temel müessesesi olan indirim mekanizmasını zedeleyecektir. Bu bakımdan 29/3. Fıkrasında yapılan değişiklik ile indirim hakkının daha geç kullanılabilmesine imkan tanınmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaları ile paralellik sağlamak bakımından hakkın kullanımı ile ilgili takvim yılı ile sınırlanmıştır.

Mükelleflerin alış ve giderlerine 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 süresinde sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellef bu suretlerle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen Katma Değer Vergisi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir.

Defterlere kaydedilmeyen veya yıl aşılma suretiyle kayıt yapılan belgelerde yer alan Katma Değer Vergisi indirilemez.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmaması 1. Derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

23 numaralı Katma Değer Vergisi Genel tebliğinde gecikmiş indirimin kabulü şu üç şarta bağlanmıştır.

- Takvim yılının aşılınmaması,
- Mücbir Sebebin mevcudiyeti
- Kayıt sürelerine uyulmuş olması.

Yukarda belirtilen 3 şarttan "mücbir sebebin mevcudiyeti" şartı uygulamada esnetilmiş olup, vergi dairesince kayıtlardaki gecikme halinde mükelleften mücbir sebebi belgelendirmeleri istenilmemektedir. Belgelerin işletmeye geç ulaşması nedeniyle indirimde gecikilmiş olması idare lehine ancak mükellef aleyhine bir durumdur. Bu yönüyle de indirimi süresinde yapamadığı için zarara uğrayan mükellefin bir de mücbir sebebin belgelenmesinin istenilmesi suretiyle zora sokulmaması gerekir.

4- Yıl Sonuna Kadar Yasal Defterlere Kaydedilmesi Unutulan Katma Değer Vergisi'nin İndirilip İndirilemeyeceği

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere alışlarda yüklenilen Katma Değer Vergisinin indirilebilmesi için aranılan şartlardan birisi de fatura ve benzeri belgelerin 10 gün içinde ya da mücbir sebepler varsa ilgili takvim yılı aşılınmak şartıyla yasal defterlere kaydedilmiş olmasıdır.

Bu bağlamda, süresi içerisinde yasal defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen Katma Değer Vergisi'nin mükelleflerce indirilmesi mümkün değildir.

5- İndirim Hakkının Kullanılması ve İndirimin Yapılması

Vergi indirimi vergilendirme dönemleri itibarıyla yapılır. Bir vergilendirme döneminde, mükellefin mal ve hizmet satışları do-

layısıyla devlete karşı borçlandığı vergilerin toplamından, mal ve hizmet alışları dolayısıyla fiyat ile birlikte yüklendiği vergilerin toplamı indirilir, bakiyesi beyan edilerek ödenir.

Vergi indirimi, mal ve hizmet alışlarına ilişkin belgelere dayanır. En önemli belge faturadır. Vergi indiriminin yapılabilmesi için verginin, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi ve belgelerin bir düzen içinde muhafazası zorunludur. Bu belgelerde en az;

- Vergisiz toplam bedel,
- Hesaplanan Katma Değer Vergisi,
- Vergili toplam tutarın açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

İndirimin belgelendirildiği fatura ve diğer belgeler asıl nüsha olmalıdır. Faturanın veya diğer belgelerin kaza en kaybı veya tahrip olması halinde, faturanın ya da diğer belgelerin ikinci nüshalarına bu da yoksa, satıcılardan temin edilmeyecek fatura fotokopilerine dayanılarak vergi indirimi yapılabilir.

Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işlerde vergi tutarı faturada ayrıca gösterilmese dahi, indirim konusu yapılır. Tren, otobüs, tramvay, vapur, uçak gibi toplu taşıma araçlarını işletenler, fatura yerine bilet kart, abonman gibi belgeleri kullanırlar.

Söz konusu hizmetler için, ayrı bir fatura düzenlenmez. Bu durumda bilet, kart, abonman bedeli içinde yer alan vergi, indirim konusu yapılır ve bu belgeler indirim işleminin hukuki dayanağı sayılır. Bu belgelerde indirilecek verginin, indirim sırasında mükellef tarafından, vergi oranı dikkate alınarak hesaplanması gerekir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı, Tekel işletmeleri Genel Müdürlüğü tarafından üretilen malların satışında katma değer vergisinin ayrıca gösterilmeyeceğini uygun görmüştür. Bu durum petrol ürünlerinin, gazete ve diğer periyodik yayınların perakende satışlarında da söz konusudur. Alış belgelerinde KDV ayrıca

gösterilmediği için, mükellefler indirilecek KDV'yi iç yüzde hesabıyla bulunacaklardır.

Satın alınan bir mal stok olarak işletmede bulunsada dahi alış sırasında ödenmiş vergi indirilir. İndirim için malın satılmış olması gerekmez.

Satın alınan malın bedeli ve KDV satıcıya ödenmese dahi indirim yapılabilir. İndirim hakkı ödemeye değil, tahakkuka bağlıdır.

İhracatçılar ihraç ettikleri malların satın alınması veya imal edilmesi dolayısıyla ödedikleri veya borçlandıkları KDV'yi vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV indireceklerdir. Vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya indirilecek verginin, ihracatının vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplandığı vergi toplamından fazla olması halinde, mahsup edilmeyen KDV ihracatçıya iade edilecektir.

Mükellefin satın aldığı mal ve hizmetlerin vergisini genel kurallar çerçevesinde derhal indirilmesi hakkıdır. Bu nedenle bir mükellef, ihraç etmek üzere mal satın almış olsa dahi, bu malların alışına ilişkin KDV'sini, ihracatın gerçekleşmesini beklemeden vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladığı KDV'sinden genel kurallar çerçevesinde indirebilecektir.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla devam eder indirilemeyen vergi, sonraki döneme devredilir. Yıldan yıla devirde yapılabilir. Örneğin Aralık 1999 ayında indirilemeyen vergi izleyen yılın yani 2000 yılının Ocak ayına devredilerek, bu dönemde indirim konusu yapılır. Kanunun 29/3. maddesi ile indirim hakkına getirilen takvim yılı sınırlaması, belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi ile ilgilidir. Defterlere kaydedilen ancak hesaplanan verginin olmaması ya da az olması nedeniyle beyannameye indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilen vergiler açısından, bu sınırlama geçersizdir.

6- Perakende Satış Fişi veya Yazar Kasa Fişlerinde Gösterilen KDV'nin İndirimi :

204 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle yapılan bir düzenleme ile yükümlülerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri vb.) ve bedeli fatura düzenleme zorunluluğuna ilişkin haddi aşmayan mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış fişi veya yazar kasa fişleri, gider belgesi olarak kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile gider belgesi olarak kabul edilen ve işletmede kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan mal ve hizmetler için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen KDV, bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılacaktır. Gider belgesi olarak kabul edilen bu belgeler üzerinde verginin ayrıca gösterilmemesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmemesi halinde ise yüklenilen vergilerin indirilmesi mümkün olmayacaktır.

7- Naylon faturada gösterilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği,

Dolaylı bir vergi olan KDV'nin en büyük özelliği indirim sistemine sahip olmasıdır. Bu sistem ile yükümlüler mal ve hizmet alımları sırasında yüklendikleri KDV'lerini, satışları üzerinden tahsil ettikleri KDV'sinden indirilerek sadece kendi safhalarında yarattıkları katma değer vergilendirilmesini sağlarlar.

İndirim sisteminin dolayısıyla KDV'nin başarısı ise sağlıklı bir belge düzeninin olmasına bağlı. Esasen indirim sistemi, alıcı ve satıcıları belgeli çalışmaya zorlanmaktadır. Çünkü alıcıların KDV indiriminden yararlanmaları, verginin fatura ve benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartlarına bağlıdır.

Sistemin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için gerekli şartlar

alım-satım işlerinde belge düzenlenmesi ve belgelerin gerçek mal ve hizmet alımlarını içermesidir. Vergi Usul Kanunu'nun tanımlanan ve yükümlülerce bu belgelerin geçerliliği belgelerin kanuni şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi ve gerçek mal ve hizmet alımlarını aksettirmesine bağlıdır. Bu şartları taşıyan belgeler hukuki açıdan geçerli belgelerdir.

Konuya bu yönüyle bakıldığında, sahte belgeler şöyle tanımlanabilir:

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler, sahte belgelerdir. (VUK'nun 359.MAD.)

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

KDV Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerine göre haksız bir vergi indiriminden bahsedilebilmesi için,

- İndirilen vergilerin gerçekte "ödenmemiş" olduğunun tespit edilmesi,

- İndirilen vergilerin satıcılar tarafından beyan edilmediği ve hazineye intikal ettirilmediğinin tespit edilmesi,

- Kanunda sayılan ve indirimi yasaklanan vergilerin indirildiğinin tespiti,

- Kanunda belirlenen şekil ve şartlara uyulmadan indirim yapıldığının tespit edilmesi, gereklidir.

Bunlar dışında kalan vergilerin indirimi yapılmalıdır. Çünkü yukarda belirtilenler dışında kalan ve gerçekte yüklenilen ve kanunun aradığı şekilsel şartlara uyan KDV indirilebilir vergidir.

Yukarda belirtildiği üzere naylon faturalar, gerçeği yansıtmayan yada kapsamı itibarıyla yanıltıcı olan faturalardır. Bu faturalarda gösterilen KDV gerçekte yüklenilen vergiler olmayıp,

tamamen fiktiftir. Dolayısıyla gerçek olmayan faturalara dayanarak hazineye intikal etmeyen KDV'nin indirim konusu yapılmasına imkan yoktur.

KDV'de indirim hakkının kullanılabilmesi için asıl olan, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilen KDV'nin gerçekte fiilen yüklenilmiş olmasıdır. Dolayısıyla gerçekte yüklenilmeyen bir verginin indirilmesi halinde haksız bir vergi indiriminden söz edilebilir.

Bu şekilde vergi indirimi hakkından haksız olarak yararlanılması bir vergi ziyanı gündeme getirecektir. Çünkü gerçek yüklenilmediği halde yüklenilmiş gibi indirilen KDV tutarı vergi dairesine ödenmesi gereken KDV'nin haksız indirim tutarı kadar, az tahakkuk ettirilmesine neden olacaktır. Verginin eksik tahakkuk ettirilmesi ise V.U.K'nun 341. maddesine göre vergi ziyadır ve vergi ziyaı cezasını beraberinde getirecektir.

Nitekim Danıştay 7. dairesince verilen bir kararda da, naylon faturalara istinaden yapılan KDV indirimlerinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

8- Promosyon, eşantıyon ve Nümune mallarda KDV indirimi

8.1- Promosyon Malları Yönünden

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

Ancak Maliye Bakanlığı KDV 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 sonucu ortaya çıktığını belirterek KDV Kanunu'nun 29/4 maddesinin verdiği yetkiyi kullanarak aynı tebliğ ile aşağıda belirtilen düzenlemeleri yapmıştır.

8.1.1- Promosyon Ürününün Tabi olduğu KDV oranının satışının yapılan malın tabi olduğu vergi oranına eşit veya düşük olması halinde indirim

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.

8.1.2- Promosyon Ürüne 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 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 (komisyon, nakliye vb.) ilişkin yüklenilen KDV ise, promosyon ürünü ile satışı yapılan malın tabi olduğu oran kıyaslanmaksızın indirim konusu yapılacaktır.

8.1.3- Promosyon Ürününün Satın Alındığı veya Sonraki Dönemlerde Müşterilere Verilmesi Halinde KDV İndirimi

8.1.3.1- 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 işletmenin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenip indirim konusu yapılacak KDV açısından bir önem taşımamaktadır. Dolayısıyla bu durumda yüklenilen verginin tamamının promosyon ürününün satın alındığı dönemde veya izleyen dönemlerde müşterilere verilmesi bu ürünlerin alımında ödenen KDV'nin alımın yapıldığı dönemde indirilmesine engel oluşturmamaktadır

8.1.3.2- Promosyon Ürününün Tabi Olduğu KDV Oranının Satışı Yapılan Malların Ait olduğu Vergi Oranından Yüksek Olması,

Promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen yada aynı işletmede imal veya inşa edilen malların, ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinmediğinden 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 çevrilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde, bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle "İndirilecek KDV" hesabına alınmış olan KDV'den satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar "İndirilecek KDV" hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilecektir.

8.2- Numune ve Eşantiyon Malları Yönünden

Mükellefin iktisadi faaliyetini yada mallarının tanıtımına yönelik olarak verdikleri eşantiyon ve numune malların alımında ödenen KDV'nin tamamı indirilebilir.

9- Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen Vergilerin İndirimi :

Sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler sorumlular açısından yüklenilen vergi niteliğindedir. Çünkü verginin mükellefe (satıcıya) ödenmesi ile vergi dairesine ödenmesi arasında bir fark bulunmamaktadır.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergilerin indirimi için, vergi dairesine ödeme şartı aranılıp aranılmayacağına KDV Kanununun 29. maddesi hükmü göz önünde bulundurularak karar verilebilir.

KDV Kanununun 29/1-a maddesinde, mükelleflerce kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği hükmü bağlanmış, (b) bendinde ise ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilebileceği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen Kanun hükümlerine göre, yurt içi teslim ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için ödeme şartı aranılmazken, ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için ödeme şartı aranılmaktadır.

Bu açıklamalara göre,

- Yurt içi teslim ve hizmetlere ait KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi halinde, KDV'nin indirim için beyan yeterli sayılmalı, ödeme şartı aranılmamalıdır. Nitekim, bu ilke çerçevesinde Maliye Bakanlığınca yayımlanan 53 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işler ile hurda metal alımları nedeniyle KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi halinde, KDV'nin indirimi için verginin sorumlu sıfatıyla beyanı yeterli sayılmıştır.

- İthal olunan hizmetlere ait KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi halinde ise verginin indirimi için ödeme şartı aranmalıdır.

- Sorumlu sıfatıyla vergi beyan etmesi gerekirken bu zorunluluğa uymayan mükellefler adına re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerin indirim konusu yapılabilmesi için, sorumluluk gerektiren işlemin yurt içi yada yurt dışı işlemlerden doğduğuna bakılmaksızın vergi dairesine ödeme şartı aranmalıdır. Dolayısıyla ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşmamak şartıyla da kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 numaralı KDV beyannamesinde indirim yapılabilir.

10- Muhasebe İşlemlerinin Bilgisayarla Yürütülmesi Halinde KDV İndirimi

Muhasebe işlemlerinin bilgisayarla yürütüldüğü durumlarda da kayıtların Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde belirtilen süreler dahilinde kanuni defterlere kaydedilmesi gerekir. KDV indirimi için, belgelerin bilgisayar disketine kaydedilmesi yeterli değildir. Bilgisayar disketine kaydedilen belgelerin mutlak surette yasal defterlere (müteharrik yapraklı defter dahil) geçirilmesi gerekir. Aksi halde sadece bilgisayar disketine kaydedilen belgelerde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz.

Bilgisayar disketine kaydedilen işlemlerin yasal defterlere geçirilmesinin zorunlu tutulmasının nedeni, muhasebe kayıtlarının bir disiplin altında gerçekleştirilmesini sağlamak, diskete yapılan kaydın istenildiğinde yeri 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.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen 28.4.1995 tarih ve E:1994/282, K:1995/151 sayılı kararda da, aynı doğrultuda açıklama yapılmıştır. Bu kararın özeti aşağıdadır:

"Otomasyon uygulayan işletmelerde bilgisayarla işlem yü-

rütölmesi, alış belgelerinin yevmiye defterine kaydı yönündeki zorunluluğu kaldırıcı nitelik taşımamaktadır.

Öte yandan, bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerinin, KDV Kanunu'nun 54. maddesinde öngörülen ve defter kayıtlarının kapsadığı asgari koşulları taşıması da söz konusu olmadığından, alış belgelerinin bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerine geçmemesi yüklenilen verginin indirimine yeterli görülmemiştir.

Yevmiye defterine kaydedilmemiş olması nedeniyle alış belgelerinde ayrıca gösterilmeyen KDV'nin indirim konusu yapılmasına olanak bulunmamaktadır.

11- Gider Pusulasında KDV İndirimi

Vergi Usul Kanunu'nun 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, iş yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası bu kişilere verilecektir. Bu belge götürü usulde vergiye tabi tüccar ve serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Bu açıklamalara göre, yukarıda belirtilen işlemler KDV'ye tabi olmadığından gider pusulasından KDV gösterilmesi ve indirilmesi mümkün değildir.

Ancak 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında tüketiciler tarafından iade edilen mallarla ilgili olarak gider pusulası düzenlenmesi ve KDV'nin bu pusula üzerinde ayrıca gösterilerek indirilmesi uygun görülmüştür.

12- Müteselsil Sorumluluk

4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde müteselsil sorumluluk şöyle tanımlanmıştır:

"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi olanların, bu yükümlölükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar"

Bu kanunla yapılan değışikliklerle mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olarak hazine intikal etmeyen KDV'den müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Mükellefler 82 No.lu KDV Genel Tebliğı ile yapılan açıklamalar çerçevesinde müteselsil sorumluluktan kurtulmaları için :

Ödemelerini banka ve benzeri finans kurumları vasıtasıyla yapmaları ve banka veya benzeri finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde ünvanı) ile banka veya benzeri finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- ödemenin çekle yapılmış olması halinde TTK 697. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları gerekmektedir.

Ancak bu çerçevede herhangi bir hesaba bağılı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde yapılan havaleler müteselsil sorumluluğı kaldırmayacaktır. Ayrıca Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerinde ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekmektedir.

Ödemelerin yukarda belirtilen şekilde yapılmış olmasına rağmen alıcı ile satıcı arasında muvazaa'ya dayanan bir işlem yapıldığını veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelenmesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde müteselsil sorumluluktan kurtulunamayacaktır.

Vergi inceleme raporlarında bu ilişkinin 70 sayılı KDV Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen hususlar çerçevesinde açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

Öte yandan KDV Kanunu'nun 17/1 maddesinde sayılan (Tırsal 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 uygulanmayacaktır.

13- Mükellef Adına Düzenlenmeyen Faturaların Gider kaydı ve KDV indirimi:

Fatura ve benzeri belgelerin mal ve hizmetin gerçek alıcılarına değil, başkaları adına düzenlenmesi, uygulamada sıkça karşılaşılan durumlardan biridir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. mad. faturada bulundurulması gereken asgari bilgiler,

- a- Faturalarının düzenleme tarihi seri ve sıra numarası,
- b- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
- c- Müşterinin adı ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- d- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,

e- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası şeklinde sıralanmış yine aynı kanunun 227 inci mad. birinci fıkrasında "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerine ait kayıtların tevsiki mecburidir" hükmü yer almıştır.

Yukarda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin yaptıkları harcamaların kayıtlarda gösterilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelerle belgelendirilmesi ve belgelerin Vergi Usul Kanunu 227 ve 230. maddelerine göre mükellef adına düzenlenmesi gerekir.

İdare başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgelerin mal ve hizmetin gerçek alışının kayıtlarında gösterilmesi mümkün olmadığından bu belgelerde gösterilen KDV'nin de adına belge düzenlenmeyen mal ve hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirilemeyeceği görüşündedir.

Danıştay bir kararında konuyla ilgili olarak "satın alınan emtiaya ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için emtiaya ait alış faturasının mükellef adına düzenlenmiş olması gerekmekte ise de KDV vergiye tabi bir malın teslimi veya hizmetin ifası sırasında yüklenilen KDV'nin malı veya hizmeti olarak yansıtılması esasına dayandığından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde gözünlünde bulundurulduğunda, fatura başka bir şahıs adına düzenlense bile fatura veya benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin malın veya hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirim konusu yapılabileceği sonucuna varıldığı, aksine bir düşüncenin indirilemeyen KDV'nin mükellef üzerinde kalma sonucunu doğuracağı, bunun ise KDV'nin yansıtılabilirlik ilkesine ters düşüleceği"ni belirtmektedir. Danıştay başka bir kararında, mükellef kendi adına düzenlenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamaz" görüşündedir.

14- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerde KDV indirimi

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, amortisman tabi ik-

tisadi kıymetlere ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirim konusu yapılamaz.

Bu mükelleflerin kanunen defter tutma zorunluluğu bulunmadığından, mal ve hizmet alımı ile giderlerine ait KDV'sinin indirimde belgelerin defterlere kaydedilme şartı aranmayacaktır. Konu hakkında 72 Seri Nolu Genel Tebliğinde basit usulde vergilendirilen mükellefler, KDV açısından gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin tabi oldukları usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

15- Posta Pullarına Ait KDV'nin İç Yüzde Oranıyla ayrılıp indirilebileceği

Posta pullarının bedelleri Posta işletmesi Genel Müdürlüğü tarafından KDV dahil olarak belirlenmektedir.

22 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan Açıklamalara göre bedel Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından KDV dahil olarak belirlenen ve tarifeli iş olarak nitelendirilen bir İşlemede, posta pullarına ait bedeli içindeki KDV, iç yüzde oranıyla ayrılarak indirilebilecektir. Bakanlığın görüşü de bu doğrultudadır.

16- Finansal Kiralamada KDV İndirimi

Finansal kiralama (leasing) olayı, özellikle son yıllarda giderek önem kazanan ve yaygınlaşan bir uygulamadır.

Finansal kiralama yolcu ile yapılan kiralama işlemlerinde, ödenen kira tutarının tamamının, ödemenin yapıldığı dönemde gider yazılması gerekmektedir.

Finansal kiralamada, ödenen KDV'nin ise KDV Kanunu'nun 29. Maddesi kapsamında, ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu yapılması gerekir. İndirilecek KDV, ödenen KDV'nin tamamıdır.

Öte yandan, Finansal kiralama sözleşmesinin süresi sonunda alıcıya kiralamaya konu varlığı satın alma hakkı tanınması ha-

linde, Maliye Bakanlığı bu tür işlemleri Finansal kiralama değil, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış olarak öngörmekte ve KDV indirimin de kiralama değil, satın almaya ilişkin esaslar çerçevesinde yapılmasını zorunlu tutmaktadır.

17- İş Bırakma, Yeniden İşe Başlama ve İşyeri Nakillerinde KDV İndirimi

17.1- İşin Bırakılması ve Bir Süre Sonra Yeniden İşe Başlama Halinde KDV İndirimi

Mükellefler çeşitli nedenlerle işlerini terk etmekte, bir süre sonra ise aynı veya başka faaliyette bulunmak üzere yeniden işe başlamaktadırlar.

Bu durumda işin bırakılması nedeniyle indirilemeyen KDV'nin, yeni işe başlama nedeniyle doğan mükellefiyetle bağlantı kurularak, aynı mükelleflerce indirilmesi mümkün değildir.

17.2- İşyeri Nakillerinde KDV İndirimi

Adres değişikliği olarak kabul edilen nakil işlemleri nedeniyle mükelleflerin 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 dairesine verilen son dönem KDV beyannamesinde sonraki döneme dedenen vergi var ise bu vergi, yeni vergi döneminde verilecek beyannamede gösterilerek indirilebilecektir.

17.3- İşin Tamamen Bırakılması Halinde KDV İndirimi

KDV Kanununun 3/a maddesine göre işi bırakan 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.

Ancak, bazı nedenlerle, yüklenilen vergilerin tamamı in-

indirilememektedir. İndirilemeyen bu vergilerin işin bırakılması nedeniyle bir daha indirmeleri de söz konusu değildir.

Bu durumda, yüklenilen ama indirilemeyen ve işin bırakılması nedeniyle de indirilemeyecek KDV haline gelen verginin KDV Kanunu'nun 58. Maddesi gereği GVK ve KVK uygulamasında gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

18- Şirket Devir Dönüşüm ve Birleşmelerinde KDV İndirimi

KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine göre, GVK'nun 81 ve KVK'nun 37 ve 39. Maddelerinde belirtilen devir, dönüşüm ve birleşme işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesinde düzenlenen istisnanın amacı, GVK'nun 81/2-3 maddelerinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılan devir ve dönüşümlerde KDV hesaplanmamasını öngörerek, devir yada dönüşümleri ve dolayısıyla kurumlaşmayı KDV yönünden teşvik etmektir. Ayrıca bu suretle Ferdi İşletmelerdeki iktisadi varlıkların KDV ödenmeden sermaye şirketine konulması amaçlanmaktadır. Öte yandan Ferdi İşletmelerin sermaye şirketine devir yada dönüşümlerinde GV ve KDV açısından vergilendirmeye yapılmaması için şahsi işletmenin tüm aktif ve pasifiyle birlikte sermaye şirketine devredilmesi ve sermaye şirketinin bilançosuna aynen geçirilmesi şartı yer almaktadır. Bu durumda KDV'den istisna olarak devredilen yada dönüştürülen şahsi işletmenin yüklenip indirilemediği ve sonraki döneme devrettiği vergiler devralan yada dönüşülen sermaye şirketinin bilançosuna "İndirilecek KDV" olarak aynen geçirilecektir.

Bu bağlamda KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine göre KDV istisnası kapsamında devredilen yada dönüştürülen Ferdi İşletmelerin devir bilançolarında yer alan indirilecek vergiler, devralan yada dönüşülen sermaye şirketi tarafından indirilmelidir.

Nitekim bir özeltede;

"KDV'den istisna olarak devredilen şirket tarafından in-

dirilmediği için sonraki döneme devredilen KDV'nin devralan şirket tarafından indirilebileceği" belirtilmiştir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda ise;

"Bir adi ortaklığın limited şirkete aktif ve pasifiyle bütün halinde devredilmesi halinde, adi ortaklık defterlerinde kayıtlı olan faturalarda gösterilen KDV'nin, limited şirket tarafından indirilebileceği" belirtilmektedir.

Şahıs işletmesinin indiremediği KDV, devralan veya dönüştürülen sermaye şirketi tarafından indirilebilmelidir.

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.

19- Defter ve Belgelerin Zayi Olmasının KDV İndirimine Etkisi

Alışları sırasında ödediği KDV'yi satışları üzerinden hesapladığı KDV'den indirmek mükellefin en doğal hakkı ve KDV'nin en temel unsurlarından birisidir. Çünkü KDV'nin en büyük özelliği bünyesinde indirim sistemine yer vermesidir.

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 Genelgeleri ile 07.11.1991 tarih ve 80025 sayılı VUK Genel Yazısında yaptığı 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'un 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 nolu 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 iadeleri 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 tahakkuk fişleriyle) ispatına bağlı olarak yapılabileceği açıklanmıştır.

20- KDV İndiriminde Hakediş Belgesi

Hakediş belgeleri VUK'da düzenlememekle beraber, faturanın tüm unsurlarını taşıması nedeniyle, 1 seri Nolu KDV Genel Tebliği ile, fatura benzeri vesika olarak kabul edilmiştir.

Ancak 34 Seri No'lu Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı bu görüşünü değiştirerek, hakediş belgesinin VUK düzenlenen bir belge olmaması nedeniyle, hakediş belgesinin düzenlendiği işlerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için ayrıca fatura düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur.

21- 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 genelgesinde, 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.

22- 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 indirimi yapılabilir.

II- İNDİRİLEMEYECEK KDV

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

A- VERGİYE TABİ OLMAYAN VEYA VERGİDEN İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERLE İLGİLİ YÜKLENİLEN 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, Kanununun 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. Örneği, serbest bölgelerde yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle bu bölgelerde yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Çünkü, bu bölgelerde yapılan teslim ve hizmetler kanununun 16/1-c maddesine göre KDV'den istisnadır.

B- BİNEK OTOMOBİLLERİNİN ALIMINDA YÜKLENİLEN KDV'NİN İNDİRİMİ

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 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 oluşturmaktır. 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 indirilmez. Ayrıca, faaliyet sürücü kursu işletmeciliği olsa dahi, bu faaliyette kullanılmayan ve işletme sahibinin özel işlerinde 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 tanıtımını yapmak üzere test aracı olarak aldığı binek otomobillere ait KDV'nin Kanunun 30/b maddesine göre indirilmesi de söz konusu olmamaktadır. İndirimi mümkün olmayan bu KDV'nin binek otomobillerinin maliyetine dahil edilerek, amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir.

C- ZAYİ OLAN MALLAR NEDENİYLE YÜKLENİLEN KDV'NİN İNDİRİMİ

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

1- Malların Deprem ve Sel Felaketi Nedeniyle Zayı Olması Halinde İndirim

Malların deprem ve sel felaketi nedeniyle zayı 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 zayı 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 zayı olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 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 Zayı Olması

Malların deprem ve sel felaketi dışındaki nedenlerle (yangın, kırılma, parçalanma vb.) zayı 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, zayı olan bu mallara ait indirimi 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 zayı olan malların alımı sırasında yüklenilen vergilerin indirilmiş olması halinde, indirilen vergilerin malların çalındığı dönemde verilecek KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ne ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

D- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINA GÖRE KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİMİ KABUL EDİLMİYEN DOLAYISIYLA ÖDENEN KDV İNDİRİMİ

KDV Kanununun 30/d maddesine göre Gelir ve kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılmayacaktır. İndirimi kabul edilmeyen giderler GVK'nın 15. Maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Safi kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler GVK'nın 41. KVK'nın 15. Maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Safi kazancın tespitinde indirimi 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 kanunen 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, kanunun 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 İle 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 indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olup, madde hükmünün amacı esas itibarıyla işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmesine yöneliktir.

Buna karşılık, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 yüklenilen katma değer vergisinin, bu verginin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de gelişmektedir.

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.

III- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE KDV İNDİRİMİ

Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin 3 yılda 3 eşit miktarda indirilmesini öngören KDV Kanunun 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 amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin tamamı 1 defada tümüyle indirilebilecektir.

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

- 1/3'ü Aralık 1998-Kasım 1.999.200.000.000.-TL
- 1/3'ü Aralık 1999-Kasım 2.000.200.000.000.-TL
- 1/3'ü Aralık 2000-Kasım 2.001.200.000.000.-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.

IV- İSTISNA 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 vesikalarda 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 Bakanlığınca 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 sözkonusu 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 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 faaliyetlerine ilişkin olmak üzere bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ime 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)

V- KİSMİ VERGİ İNDİRİMİ

Kısmi vergi indirimine ilişkin düzenleme KDV Kanununun 33. Maddesinde yer almaktadır. Kısmi vergi indirimi, 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. Maddesine 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/l. 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 hükümleri göre, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, yükledikleri KDV'nin sadece indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmını indirebileceklerdir. Yüklenilen verginin indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden kısmını ise Kanunun 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 ayırımı 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 yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne bağlanmış, 58. Maddesinde ise, mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisinin Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından gider yazılamayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Diğer yandan, Kanunun 32. Maddesinde ise, bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. Maddelerinde sayılan ve tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen 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 Kanunu'nun 32. Maddesinde sayılan ve tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen kısım ise iade edilmektedir. Bunlar dışında kalan ve kısmi istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin Kanunun 30/a maddesi hükmü gereği indirimi veya iadesi mümkün değildir. Kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 33. Maddesinde hükmü 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 hükmüne bağlanmış, 2. Fıkrasında ise kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespit etmesi 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 Tebliğde yapılan açıklamalara göre, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan yükümlülerin satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin yüklendikleri vergiyi indirmek için, toplam mal ve hizmet satışları içindeki indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin oranını bulmaları gerekmektedir. Yüklenen 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 yüklendikleri vergilerden indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılacak olanları da aynı esaslar dahilinde hesaplamaları gerekir.

Tebliğde 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 İŞLERİNDE KİSMİ VERGİ İNDİRİMİ

1- Konut İnşaatlarında Kısmi Vergi İndirimi

Net alanı 150 metre kareye kadar olan konutların teslimini KDV'den istisna KDV tutan Kanununun geçici 8. Madde hükmünün uygulanması 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 ya-

pılabilecektir. Diğer bir ifade ile, net alanı 150 metre kareye 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 dernekler, 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 tutmalara ve muhasebeleştirmeleri zorunludur. KDV Kanununun 17/1. Maddesine 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 vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlar kanunun 1/1. Maddesine göre vergiye tabi bulunmaktadır. Diğer bir anlatımla yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar dışındaki gerçek ve tüzel kişilerle yapılan 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 yükledikleri vergilerden, indirilecek ve indirilmeyip maliyete eklenerek 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 alınabilmektedir.

B- DİĞER HALLERDE KISMI VERGİ İNDİRİMİ

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler kısmi vergi indirimi hesabına yapabilmeleri için öncelikle, bir vergilendirme 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, indirecek ve indirilemeyecek KDV tutarlarının hesaplanması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan indirilemeyecek KDV tutarı, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilmektedir.

VII- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE YILLIK KDV İADESİ

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 2001/2185 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2 milyar olarak tespit edilmiştir.

Yıllık iadenin usul ve esasları ise 74 ve 76 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 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 itibarıyla hesaplanacak, bu tutarın indirimle telafi edilemeyen kısmının 2 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.

KAYNAKÇA

- 1- Şükrü KIZILOĞ, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları. 1998.
- 2- Mehmet MAÇ, Katma Değer Vergisi Uygulaması, Denet Yayıncılık, 1998.
- 3- Mehmet ALTINDAĞ, Vergi ve Revizyon H.U.D Yayınları 1998.
- 4- Ercan BEYAZITLI, Yaklaşım Dergisi Aralık 1998 72. Sayısı.
- 5- Mehmet ALTINDAĞ, Yaklaşım Dergisi Mart 2000 87. Sayısı.
- 6- Murat UĞURLU, Yaklaşım Dergisi Nisan 2000 88. Sayısı.
- 7- Danıştay Kararları.

