

KDV İNDİRİM MEKANİZMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Başak ÖZKAN (*) Meriç ÇETİN (**)

1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi; üretim-tüketim zincirinin her aşamasında uygulanan, her safhada yaratılan katma değeri vergileyen ve vergi indirimine imkân tanıyarak değer artışını temel alan, çok aşamalı ve genel bir harcama vergisidir. Ülkemizde Katma Değer Vergisi uygulamasına 1985 yılında tek oranlı olarak başlanmış olup, 1996 Temmuz ayından itibaren çok oranlı uygulanmaya geçilmiştir.

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi harcamalar üzerinden alınır ve nihai yüklenicisi, tüketim zincirinin son halkasındaki tüketicidir, zincirde bulunan toptancı yarı toptancı ve perakendeci gerçekte verginin sorumlusu konumundadır. Katma Değer Vergisi, vergiye tabi mal ve hizmetlerin üretim aşamasından nihai tüketicie ulaşınca-

ya kadar her safhada ortaya çıkan katma değeri vergilendirdiği için yayılı bir muamele vergisi özelliği taşır. Tarafsız bir vergi olması nedeniyle vergi yükü mümkün olduğu kadar geniş bir tabana ince bir tabaka halinde yayılır. Ancak uygulamada farklı vergi oranlarının ve bazı istisnaların mevcut olması verginin tarafsızlık özelliğinin tam olarak korunamadığını göstermektedir.

Katma Değer Vergisinin temel özelliklerinden biri bünyesinde bulunan “indirim mekanizması”dır. İndirim mekanizması, her safhada hesaplanan vergiden, katma değer yaratılmasıyla ilgili alım ve giderler için ödenen KDV'nin indirilmesini sağlamaktadır.¹ Bu mekanizma sayesinde vergi yükü el değiştirme safhalarından sayısından etkilenmemekte, vergi bir maliyet unsuru olmaktan çıkmaktadır. Ancak, mevzuatta KDV indirimine hak tanımayan bazı özel durumlar düzenlenmiştir.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ OKTAR Kemal KDV İstisnalar Ve İadeler Ocak 2008, s.1

Makalemizde Katma Değer Vergisi **indirim mekanizmasının** özellikli durumları hakkında mevzuat çerçevesinde açıklamalara yer verilmiştir.

2- KDV KANUNU 30.MADDE'DE YER ALAN DÜZENLEME

2.1- KDV Kanunu 30/A Maddesi İle İlgili

Durumlar

2.1.1- İstisna Kapsamındaki İşlemlerden İndirim Hakkı Tanınanlar:

KDV Kanununun 30. maddesinde indirim hakkı tanınmayan işlemler düzenlenmiştir. İlgili maddenin tam metni aşağıda yer almaktadır;

Madde 30 -Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) (Değişik bent: 03/06/1986 - 3297/10 md.) 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) (Değişik bent: 27/01/2000 - 4503 S.K./3. md.;Değişik bend: 16/07/2004 - 5228 S.K./17.mad) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,

d) *Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.*

Maddede açıklandığı gibi, burada yer alan işlemler üzerinden hesaplanan KDV indirim konusu yapılamaz. Ancak, bu maddenin "a" bendinde yer alan genel kurala 32.madde ile istisna getirilmiştir. KDV Kanunu madde 32' de, 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükmü yer almaktadır. Dolayısı ile burada sayılan işlemler "*Tam İstisna*" kapsamında olup, bu madde ile indirim hakkı tanınmıştır. KDV Kanunu madde 32 ile indirim hakkı tanınan bu işlemler, başlıklar halinde aşağıda yeniden sıralanmıştır² ;

- Mal ve hizmet ihracatı istisnası (KDVK md.11),

- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna(KDVK md.13),

- Taşımacılık istisnası(KDVK md.14),

- Diplomatik İstisnalar(KDVK md.15),

- Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin teslimi (KDVK geçici md.17)

İlgili maddelerde sayılan istisnalar kapsamında işlem yapanların, bu işlemler için yükledikleri

² Yaklaşım, Temmuz 2006,s.37

KDV'yi, vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden tahsil edecekleri KDV'den indirecekleri, indirimin mümkün olmaması halinde ise vergi dairelerinden iade olarak alacakları hükme bağlanmıştır.

2.1.2- İstisna Kapsamındaki İşlemlerden İndirim Hakkı Tanınmayanlar:

KDV'ye tabi olmayan işlemler ile kısmi istisna kapsamındaki işlemler indirim hakkı tanınmayan işlemlerdir. Bu işlemlerde yüklenilen KDV indirim ve iade konusu yapılamaz. İşlemin vergiden istisna olduğu bilinmeden, malların alışı veya hizmetlerin gerçekleştirilmesi safhasında satıcılara ödenen ve genel hükümlere göre indirim konusu yapılan KDV ise indirim hesaplarından çıkarılacaktır. Kısmi istisnada indirilemeyen bu vergi duruma göre gider ya da maliyet olarak dikkate alınabilir.

KDV'ye tabi olmayan işlemler ile kısmi istisna kapsamındaki işlemler bu gruba oluşturur.

Kısmi istisna kapsamındaki işlemler aşağıda sıralanmıştır:

- 16'ncı maddede İthalat istisnası
- 17'nci maddede Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla, Diğer İstisnalar başlığı altında sayılan;
- Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar
- Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar
- Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar
- Diğer İstisnalar
- KDVK Geç 15'inci Md.
- KDVK Geç 20/1'inci Md.
- KDVK Geç 22/1'inci Md.

Bahsi geçen bu işlemlerin yanında ayrıca nitelik itibarıyla kısmi istisna kapsamına giren bazı işlemlere de indirim hakkı tanınmıştır. KDV indirim hakkı verilen kısmi istisna kapsamındaki işlemler ise şunlardır:

- GVK'nın 81.maddesinde belirtilen işlemler ile KVK'ya göre yapılan devir ve bölünme işlemleri(KDVK md. 17/4-c),

- Kurumların iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin bankalara devir ve teslimleri (Teslimin yapıldığı hesap dönemine kadar yapılan KDV indirimleri kabul edilmekte, bu tarihe kadar indirilemeyenlerin ise gider olarak dikkate alınması öngörülmektedir.)(KDVK md.17/4-r)

- 4046 sayılı Kanun'un 1/A maddesi ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri (KDVK geçici md.12)

- Milli Eğitim Bakanlığı'na bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası (KDVK md.geçici 23)

- 4.2.1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun geçici 10 uncu maddesi kapsamındaki devir, temlik ve intikal işlemleri ile ilgili olarak Türk Telekom tarafından Türksat Uydu Haberleşme, Kablo TV ve İşletme Anonim Şirketine yapılan teslimler ve hizmet ifaları. (KDVK md. geçici 24)

2.1.3- İndirim Hakkı Tanınan İşlemler ile İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemlerin Bir Arada Yapılması

KDVK Md.33/1.de 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 kısmı indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, madde metninde, "indirim hakkı tanınan işlemler" den kastedilenleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- KDV'ye tabi olup üzerinden KDV hesaplanan işlemler,
- Tam istisna kapsamına giren işlemler,
- Kısmi istisna kapsamına girmekle birlikte indirim hakkı verilen işlemler.

2.2- Binek Oto Alımlarında Yüklenilen KDV

KDVK 30/b maddesinde yer alan düzenlemeye göre "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" indirim konusu yapılamaz denilmektedir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Konuyla ilgili KDVK 23 Nolu GT'de mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin evvelce olduğu gibi indirimi mümkün olmadığı; İndirim konusu yapılamayan bu verginin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde **işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği** ifade edilmektedir. Ayrıca bu uygulamanın binek otomobil işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobiller için de geçerli olacağı belirtilmektedir.³

Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu özgelgede⁴, 213 Sayılı VUK'ta yer alan madde 269 ile madde 270'e, yine 193 Sayılı GVK'da madde 68'e atıfta bulunularak, mükelleflere binek otomobilin alış vesikalarında gösterilen ve indirim konusu yapamadıkları katma değer vergisini gider veya maliyet yazma konusunda seçimlik hakkının bulunduğu ifade edilmiştir.

leflere binek otomobilin alış vesikalarında gösterilen ve indirim konusu yapamadıkları katma değer vergisini gider veya maliyet yazma konusunda seçimlik hakkının bulunduğu ifade edilmiştir.

2.3- Zayi Olan Mallar İçin Yüklenilen KDV

Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu mal ve hizmetlere satışı sırasında eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan malların üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, deprem veya sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi üzerinden indirilemeyecektir. Zayi olan mallarla ilgili katma değer vergisi daha önce indirim konusu yapılmış ise bu indirimler iptal edilir. Ancak indirilemeyen bu katma değer vergisi tutarı zayıtın usulüne uygun olarak tevsiki (Bkz. VUK Md. 278 ve Md.267)(ve işletmenin kusuru olmamak) kaydıyla gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.⁵

2.4- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin KDV

Kanunen kabul edilmeyen giderler GVK'da madde 41'de, KVK'da madde 11'de ayrıntılıyla düzenlenmiştir. İşletmenin faaliyet konusuna

³ ÖZYER Mehmet Ali -Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması, s.502

⁴ MB'nin 29609 ve 16814 sayılı Özgelgeleri

⁵ ARPACI Altar Ömer -Kurum Matrahının Tespitinde Giderler-Yaklaşım Yayınları, s.176

girmeyen söz konusu işlemler için yapılan giderler, mali karın tespitinde matraha ilave edilmelidir. Maliyet ya da gider unsuru olarak kabul edilmeyen bu işlemler için yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması söz konusu değildir.

3- SONUÇ

Katma Değer Vergisi indirim **mekanizmasına** dayalı olarak işleyen bir vergi olmakla birlikte, mevzuatta bu genel kuralın dışına çıkılan bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi indirimine ilişkin KDVK. 30'uncu maddesinde belirtilen işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin tahsil edilen Katma Değer Vergisinden indirilmesine izin verilmemektedir. İndirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi duruma göre maliyet veya gider unsuru veya KKEG olarak dikkate alınabilecektir.

KAYNAKÇA:

- 1- OKTAR Kemal KDV İstisnalar Ve Ladeler Ocak 2008
- 2- Yaklaşım, Temmuz 2006,s.37
- 3- ÖZYER Mehmet Ali -Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması
- 4- MB'nin 29609 ve 16814 sayılı Özelgeleri
- 5- ARPACI Altar Ömer -Kurum Matrahının Tespitinde Giderler-Yaklaşım Yayınları