



KDV İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

Şibli GÜNEŞ (*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde 3065 sayılı Kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanılmıştır. Dolaylı bir vergi olan KDV, gelir ve kurumlar vergilerinin vergilendiremediği gelirleri harcamalar sırasında geniş bir şekilde kapsayabilme özelliğine sahiptir. Bu özellik KDV'ye, dolaylı vergiler sisteminin tamamlayıcısı olma niteliğini kazandırmaktadır.

2- KDV İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

2.1- İşi Bırakılması Durumunda

İndirilemeyen KDV Gider Yazılabilir Mi?

Vergi uygulamasında mükelleflerin ticari faaliyetlerini sona erdirmeleri durumuna işi bırakma denilmektedir. İşi bırakan mükelleflerin faaliyetlerini sona erdirmeleri nedeniyle indirim konusu yapılamayan KDV'nin bir daha indirime konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Vergi idaresi ve Danıştay, işi bırakan mükelleflerin yüklenip indiremedikleri KDV'nin, işi bırakmanın iade hakkı doğuran bir işlem olmaması nedeniyle iade edilemeyeceği görüşündedirler.¹

KDVK'nın 58. maddesinde, mükelleflerce indirilebilecek nitelikte olan KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu duruma göre, işin bırakılması nedeniyle yüklenilen ve devreden KDV olarak varlığını koruyan KDV'nin masraf yazımı yoluyla dönemin sonuç hesaplarına intikal ettirilip ettirilemeyeceği sorunu ortaya çıkarmaktadır. Bu konudaki kişisel görüşümüz, yüklenilip indirilemeyen ve işi bırakma nedeniyle bir daha indirilmesi de mümkün olmayan KDV'nin iadesinin mümkün olamayacağı ancak gider olarak dikkate alınmasının mümkün olabileceği şeklindedir. Başka bir anlatımla, işi bırakan mükelleflerin indiremedikleri KDV, GVK ve KVK yönünden gider olarak dikkate alınması mümkündür.

(*) Vergi Denetmeni

¹ M.B. 19.09.1988 tarih ve 57334 sayılı Özelgesi; DVDDGK, 30.04.1993 tarih ve E. 1992/296, K. 1993/68 sayılı

Öte yandan, vergi idaresi verdiği bir özelgede "Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte iken işi bırakan bir kurumun, Türkiye'de yüklenip indiremediği KDV'yi kurumlar vergisi yönünden gider olarak yazmalarının mümkün olduğu" şeklinde görüş belirtilmiştir.² Vergi idaresinin bu özelgesinin bizim görüşümüzü destekler mahiyette olduğu açıktır.

2.2- Binek Otomobil Alımında Yüklenilen KDV'nin Doğrudan Gider Yazılabilmesi veya Maliyete İntikal Ettirilebilmesi Durumu

KDVK'nun 30/b maddesine göre, faaliyetini kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilememektedir.

Bu kapsamda, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya işletilmesi olan mükellefler bu amaçla satın aldıkları binek otomobillerine ait KDV'yi indirebileceklerdir. Ancak, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükelleflerin işletmelerinde kullanmak üzere satın aldıkları binek otomobiller nedeniyle yüklendikleri KDV'yi indirmeleri KDVK'nın 30/b maddesine göre mümkün bulunmamaktadır.

Vergi idaresi görüşüne göre, işletmeler binek otomobillerine ilişkin olarak yüklendikleri ancak indirimi mümkün olmayan KDV'leri, doğrudan gider yazabilecekleri gibi, maliyet unsuru olarak da dikkate alabileceklerdir.³ Buna göre, bu konudaki tercih, tamamen mükelleflere aittir.

2.3- Şirket Kuruluşundan Önce Alınan Mallar veya Yapılan Giderlere Ait KDV'nin İndirimi

KDVK'nun 29 ve 34. maddelerine göre, yüklenilen vergilerin indirilebilmesi için gereken şartlar aşağıdaki şekilde sayılabilir;

- Yüklenilen KDV vergiye tabi faaliyetlere ilişkin olmalıdır.
- Fatura veya benzeri belge ile gümrük makbuzu indirim yapacak mükellef adına düzenlenmelidir.
- Fatura veya benzeri belge ile gümrük makbuzu üzerinde KDV ayrıca gösterilmelidir.
- Fatura veya benzeri belge ile gümrük makbuzu vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşmamak kaydıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

• Yurt içi teslim ve hizmetlerde KDV'nin indirimi için mutlak suretle satıcıya ödenmesi şart değildir. Ancak, ithalatta KDV indirimi için verginin gümrük idaresine ödenmesi şarttır.

Öte yandan, KDVK'nunda vergi indirimi hakkından yararlanılabilmesi için, faaliyetle ilgili mal ve hizmet alımlarının mükellefiyet tesis ettirmesinden önce veya sonra yapılması gibi ayırt edici bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu duruma göre, şirket kuruluşundan önce başlanılacak işle ilgili olarak alınan mallar veya yapılan masraflara ait belgeler VUK hükümleri gereği işe başlanılmasını müteakip 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilebildiğinden, bu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılabilir. Öte yandan, bu konu ile ilgili olarak Vergi idaresi de bu yönde görüş belirtmiştir.⁴

Yine, 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilmeyen fatura veya benzeri belgelerdeki KDV, belgelerin mükellefiyet tesis ettirilen yılın sonuna

² Kararı M.B. 17.12.1997 tarih ve 54944 sayılı Özelgesi

³ M.B. 20.06.2000 tarih ve 29609 sayılı Özelgesi

⁴ M.B. 25.09.1996 tarih ve 44683 sayılı Özelgesi

kadar yasal defterlere kaydedilmesi halinde de kaydın yapıldığı ayın KDV beyannamesinde indirilebilmesi mümkündür. Ancak, fatura ve benzeri belgelerin defterlere kanuni süresinde kaydedilmemesi, VUK'un 352. maddesine göre I. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

2.4- Peşin Ödenerek Faturaya Bağlanan ve Birden Fazla Yıla Sirayet Eden Giderlerde KDV İndirimi

Birden fazla yıla sirayet etse dahi, peşin ödenen giderlerin faturaya bağlanması ve vergilerin bu fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi halinde KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Örneğin bir işletmenin 2009/Ocak ayında yıllık KDV hariç 10.000-TL üzerinden 3 yıllık kirayı peşin olarak ödemesi halinde kiraya veren ticari işletme 30.000-TL tutarında fatura düzenleyecek ve 5.400-TL KDV hesaplayıp faturada ayrıca gösterecektir. Kiracı bu faturaya istinaden 2009 yılı için 10.000-TL gider yazabilecek ancak 5.400-TL tutarındaki KDV'nin tamamını indirim konusu yapabilecektir. Çünkü, KDV de yıllara sari indirimi öngören bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.5- Dönemin Son Aylarında Tüketilen ve Belgesi İzleyen Dönemde Düzenlenen Elektrik ve Su Faturalarındaki KDV Ne Zaman İndirilebilecektir ?

Yılın son aylarında tüketilen elektrik ve su tüketimlerine ilişkin faturalar izleyen yıl içerisinde düzenlenebilmektedir. Fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indirilebilmesi için, bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi gere-

kir. Bu nedenle, yılın son aylarında tüketilen elektriğe ilişkin faturalar izleyen yılda düzenlendiğinden ve faturalar bu yılda defterlere kaydedilebileceğinden, tüketim önceki yıl yapılmış olsa bile, KDV sonraki yılda indirilebilecektir. Ayrıca, önceki yılda söz konusu tüketim olmasına karşın henüz tahakkuk etmiş bir gider bulunmadığından, fatura ve benzeri belge de düzenlenmediğinden KDV indirimi mümkün değildir.⁵

Bu duruma ilişkin örnek Vergi idaresince verilmiştir. Buna göre, 2001 yılının son aylarında tüketilen elektriğe ait faturaların 2002 yılının Ocak-Şubat aylarında düzenlenmesi halinde, KDV faturaların defterlere kaydedildiği ay beyannamesinde (Ocak veya Şubat 2002) indirilebilecektir.⁶

2.6- Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyen KDV İndirimi Mümkün müdür?

Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1-a ve 34 üncü maddelerine göre Katma Değer Vergisi'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi zorunludur.

KDVK'nun 34. maddesinde belirtilen vergi indiriminin şartlarından birisi olan KDV'nin belge üzerinde ayrıca gösterilmesi zorunluluğuna uyulmaması durumunda, yüklenilen KDV'nin indirimi söz konusu olamayacaktır.

Bu konu ile ilgili olarak Vergi idaresi tarafından verilen bir özelge'de, "KDV dahil olarak düzenlenen faturalar üzerine vergi indirimi yapılamayacağı, KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektiği" belirtilmiştir.⁷

⁵ GÜNEŞ, Şibli, "Dönem Sonu İşlemleri Bakımından KDV'de Özellikli Konular" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2007, sayı:48

⁶ M.B. 18.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4041-47 sayılı Özelgesi

⁷ M.B. 05.07.1988 tarih ve 42288 sayılı Özelgesi

Ancak, aşağıdaki Kararlarda da görüleceği üzere Danıştay tam aksi yönde kararlar vermiştir:

“Faturada bedele dahil edilen ancak iç yüzde oranı ile hesaplanarak defterlerde ayrıca gösterilen katma değer vergisi indirilebilir”⁸

“Katma değer vergisinde, vergi indirimi mükellefiyete bağlı bir görev ve haktır. Öte yandan katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi olduğu ve vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalması gibi özellikleri gözönüne alındığında, emtia alışları sırasında katma değer vergisini ödeyen yükümlünün düzenlenen faturalarda katma değer vergisinin ayrıca gösterilmemesi nedeniyle indirim hakkının ortadan kaldırılması, bu verginin yukarıda belirtilen özellikleriyle bağdaşmayacağından, vergi yükünün de mükellef üzerinde kalmasına yol açacaktır.

Bu itibarla ilgili dönemde ‘katma değer vergisi dahil’ olarak düzenlenen bazı emtia alış faturalarında katma değer vergisinin ayrıca gösterilmediğinden bahisle, indirimin kabul edilmemesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır”⁹

Öte yandan, şekil şartlarına uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek hale gelen KDV’nin, KDVK’nun 58. maddesine göre gelir ve kurumlar vergileri açısından gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı açıktır.

2.7- Çalınan Emtiaya Ait KDV İndirilebilir mi?

KDVK’nın 30/d maddesine göre, mükelleflerin işletmelerine ait malların çalınması durumunda, bu mallara ait KDV’nin indirimine konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Çalınan mallara

ait KDV “indirim mekanizması” yoluyla indirilmiş ise, çalınma olayının meydana geldiği dönemde ilişkin KDV beyannamesinde indirilen bu vergilerin, “İlavesi Gereken KDV” olarak “Toplam Hesaplanan KDV”ye dahil edilmesi gerekmektedir.¹⁰

Diğer taraftan, çalınan mal bedellerinin gelir ve kurumlar vergileri yönünden vergi matrahının tespitinde gider veya zarar olarak indirilmesi de mümkün değildir. Çalınan mal bedellerine ilişkin olarak yüklenilip indirilen ancak daha sonra hesaplanan KDV’ye ilave edilmek suretiyle düzeltilen KDV, mal bedelleri GVK ve KVK yönünden gider olarak kabul edilmediğinden, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Vergi idaresi de verdiği bir özalgede bu yönde görüşe sahip olduğunu belirtmiştir.¹¹

2.8- Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen Vergilerin İndirimi

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

KDV Kanunu’nu 29/1-a maddesinde, mükelleflerce kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmış, (b) bendinde ise, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirilebileceği belirtilmiştir. Buna göre, yurtiçi teslimlere ait KDV’nin indirilebilmesi için ödeme

⁸ Dn. 9. D., 12.02.1993 tarih ve E. 1992/3041, K. 1993/510 sayılı Kararı

⁹ Dn. 11. D., 21.05.1997 tarih ve E. 1995/5113, K. 1997/2042 sayılı Kararı

¹⁰ GÜNEŞ, Şibli, “Dönem Sonu İşlemleri Bakımından KDV’de Özellikli Konular” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık-2007, sayı:48.

¹¹ M.B. 24.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4009-39 sayılı Özalgesi.

şartı aranılmazken, ithal olunan mallara ait KDV'nin indirilebilmesi için ödeme şartı aranılmaktadır.

Bu açıklamalara göre, yurtiçi teslim ve hizmetlere ait KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi halinde, beyan yeterli sayılmalı ödeme şartı aranılmamalıdır. Nitekim 53 seri nolu KDV Genel Tebliği ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde KDV'nin indirimi için verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi yeterli sayılmıştır.

Yurt dışından sağlanan hizmetlere ait KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi halinde, bu işlemler Türkiye'de yapılan işlem olarak değerlendirildiğinden verginin indirimi için ödeme şartı aranılmamalıdır.

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 yurtiçi veya yurtdışı işlemlerden doğduğuna bakılmaksızın vergi dairesine ödeme şartı aranılmalıdır. Dolayısıyla ödemenin yapıldığı takvim yılı aşmamak kaydıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde 1 nolu beyanname ile indirim konusu yapılabilir.

Sehven sorumlu sıfatıyla süresinde beyan edilmeyen ancak, vergi inceleme raporuna göre ödenen KDV'nin ödemenin yapıldığı dönem hesapları ile bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması gerekir.¹²

İşletmede bulundurulmuş belgesiz mallar nedeniyle inceleme raporuna göre tarh edilip, KDVK'nun 9/2. maddesine göre ödenen KDV, mükellef tarafından indirilebilir.¹³

2.9- Gider Pusulasında KDV İndirimi

VUK'nun 234. maddesi uyarınca, Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

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

54 seri nolu KDV Genel Tebliğinde tüketiciler tarafından ***iade edilen mallarla ilgili olarak gider pusulası düzenlenmesi ve KDV'nin bu pusula üzerinde ayrıca gösterilmesi halinde söz konusu KDV'nin indirilmesi uygun görülmüştür.***

2.10- Perakende Satış Fişi veya Yazar Kasa Fişlerinde KDV İndirimi

204 Seri nolu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemede, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları ve bedeli fatura düzenleme zorunluluğuna ilişkin haddi aşmayan mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış fişi veya yazarkasa fişleri, gider belgesi olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde gider belgesi olarak kabul edilen ve işletmede kullanılmak ve tüketilme amacıyla satın alınan mal ve hizmetler

¹² Özelge Tarihi :20.4.1995- Sayısı :B.07.0.GEL.0.55-5529-577/21596

¹³ Özelge Tarihi :29.6.1995- Sayısı :55-5529-581

için düzenlenen perakende satış fişi veya yazar-kasa fişlerinde ayrıca gösterilen KDV, bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılacaktır.

2.11- Gecikme Zammına İlişkin KDV'nin Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden; bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir.

Diğer taraftan, anılan Kanun'un 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, süresinde yatırılmayan elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim bedellerine uygulanan gecikme zamları GVK ve KVK uygulamasında "işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat veya vade farkı" olarak nitelendirilerek vergi matrahının tespitinde gider yazılabildiğinden, bu gecikme zamlarına ilişkin olarak ödenen KDV'de indirim konusu yapılabilecektir.

2.12- Başkası Adına Düzenlenen Belgelerdeki KDV

Uygulamada çeşitli nedenlerle su, doğalgaz, telefon ve elektrik aboneliği gibi bazı abonelikler işletme veya mükellef adına olmamakta, dolayısıyla düzenlenen faturalardaki giderlerin ve hesaplanan

KDV'nin durumu tartışma konusu olmaktadır. Bu gibi durumlarda anılan belgelerin VUK'nun 3. maddesindeki "işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması ilkesi" çerçevesinde hareket edilerek KDV dahil tutar üzerinden gider yazılması gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır.¹⁴

Ancak, konuya ilişkin olarak Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu özelgenin kısa özeti şöyledir:

"...

Buna göre, Pansiyon işletmeciliği faaliyetiniz ile ilgili olarak ödediğiniz telefon elektrik ve su bedellerine ait faturaların başka şahıslar adına kayıtlı olmakla beraber bunları vergilendirme döneminde kullandığınızın ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsiki (kesin delillerle ispatı) ve gelir vergisi yönünden gider olarak indirimi mümkün bulunması şartıyla katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmaktadır."¹⁵

Yukarıdaki özalgede de açıklandığı üzere, başkası adına düzenlenmiş elektrik, su ve telefon faturalarının 213. sayılı V.U.K.'nin 3. maddesi gereğince gider olarak kayıtlara alınabileceği açıklanmıştır. Bu durumda gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilen faturalarda yer alan katma değer vergilerinin de indirim konusu yapılabilmesi gerekmektedir.

2.13- Şirket Devir, Dönüşüm ve Bölünmelerinde KDV İndirimi

KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4. bendinin "c" alt bendinin parantez içi hükmü gereğince, madde kapsamında KDV'den istisna olarak yapılan şirket devir, dönüşüm ve bölünmelerinde devredilen, bölünen ve dönüşen şirketin indire-

¹⁴ Mehmet ALTINDAÇ, Vergi ve Revizyon Rehberi, sf 4363,

¹⁵ www.antalyavdb.gov.tr

mediği KDV, devralan şirket tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

2.14- Defter ve Belgelerin Zayi Olması Halinde KDV İndirimi

Defter ve belgelerin zayi olduğu hallerde , mükelleflerce durumun mahkeme kararı ile tevsik edilmesi ve alışlara ilişkin fatura veya benzeri belgelerin fotokopileri ile yüklenilen vergilerin doğruluğunun ispat edilmesi halinde, KDV indirimleri reddedilmeyecektir. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak verdiği özelgelerde¹⁶ bu yönde görüş bildirmiştir.

Konu ile ilgili Danıştay Kararlarının bir kısmı aşağıdaki gibidir;

Defter ve belgelerin, çalınan kasa ile birlikte kaybolduğu gerekçe gösterilerek, o dönemde indirilen KDV'nin tamamının kabul edilmesi hatalı bir işlemdir. İnceleme elemanının mükelleften gerekli bilgileri alması ve karşıt inceleme yolu ile bu verileri değerlendirme yoluna başvurusu gerektiğinden, indirilen KDV'nin kabul edilmemesi şeklinde işlem yapması yerinde değildir.¹⁷

Kanuni defter ve belgeleri yanan yükümlü, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek, gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına sahip bulunduğundan ispat külfeti kendisine düşen fatura ve benzeri belgeleri ibraz etmesi halinde bu belgelerde gösterilen KDV indirilebilecek aksi halde KDV indirimi kabul edilmeyecektir.¹⁸

Defter ve belgelerin mücbir sebepler nedeniyle elden çıktığının hakiki ve geçerli sebeplerle açıklanamadığı ve kaybolan belgelerin suretlerinin satıcılardan alınıp ibraz edilmediği durumlarda KDV indirim hakkının kullanılması mümkün değildir.¹⁹

2.15- Ara Tasdiksiz veya Tasdiksiz Defterlerde KDV İndirimi

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması zorunlu olan defterlerde tasdik işleminin yaptırılmamış olması VUK'nun 30/3. maddesi gereğince dönem matrahının re'sen takdirini gerektirmekle birlikte, KDV Kanunu'nun uygulanmasında bu defterlere kaydedilen gider belgelerinden dolayı yüklenilen KDV, inceleme elemanınca alış belgelerinin gerçekliğine kanaat getirilmesi ve verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmesi şartıyla mükelleflerce indirim konusu yapılabilecektir.²⁰

Bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için de aynı uygulamanın geçerli olacağı yönünde özelge ve Danıştay Kararları mevcuttur.²¹

2.16- Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi Hali

Konu ile ilgili Danıştay Kararlarının bir kısmı aşağıdaki gibidir;

KDV indirimlerinin dayanağını teşkil eden ve bulunmadığından bahisle inceleme elemanına ibraz edilemeyen belgelerin dava aşamasında

¹⁶ 13.03.1997 tarih ve 10431 sayılı özelge ile 26.09.1997 tarih ve 41163 sayılı özelge

¹⁷ İlgili Daire :7- Tarihi :31.5.1994- Esas No.su :1993/1276- Karar No.su :1994/2934

¹⁸ İlgili Daire :9- Tarihi :24.5.1993- Esas No.su :1992/3160- Karar No.su :93/2301

¹⁹ İlgili Daire :11- Tarihi :7.6.1995- Esas No.su :1995/1069- Karar No.su :1995/1815

²⁰ Maliye Bakanlığı'nın 23.07.2001 tarih ve 040199 sayılı yazısı

²¹ 09.09.1999 tarih ve 37935 sayılı özelge ile 07.05.1993 tarih E.No:1992/4367, K.No: 1993/2038 sayılı Danıştay K.

yükümlü tarafından ibrazı halinde idari yargıda re'sen araştırma ilkesi gereği, söz konusu belgelerin incelenip defter kayıtları ile karşılaştırılmak suretiyle varılacak sonuca göre karar verilmesi gerekir.²²

İnceleme elemanına işletme defterinin ibraz edilmemesi nedeniyle, KDV indirimlerinin kabul edilmemesi üzerine açılan davada, işletme defteri de dahil olmak üzere tüm defter ve belgeler ibraz edilirse ve defterlerin de kayıt nizamına uygun olduğu görülürse, KDV indirimleri kabul edilir.²³

İnceleme elemanınca defterlerin işlenmemiş olduğunun tespit edildiği tarihten 10 gün sonra işlenmiş olarak inceleme elemanına ibraz edilmesi halinde, KDV indirimi kabul edilir.²⁴

Mükellefin kaybolan bir cilt faturası kendi kullandığı fatura ve bu faturadaki KDV de hesaplanan KDV olduğundan, indirim konusu yapılan KDV ile bir ilgisi bulunmadığından, iade ve mahsup işlemlerinin kabul edilmemesi veya yapılan iadelerin geri alınması söz konusu değildir.²⁵

2.17- Sahte Faturalarda KDV İndirimi

Konu ile ilgili Danıştay Kararlarının bir kısmı aşağıdaki gibidir;

Mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'nden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni indirebilmelerinin ön şartı, vergisi indirim yapılabilecek işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmış olmasıdır.²⁶

Müstahsilden alınan kütlü pamuklar için, müstahsil makbuzu yerine muhtelif kişilerden temin edilen sahte faturaların kullanılması suretiyle indirim KDV'nin kaçakçılık cezalı olarak mükelleften istenmesi yerindedir.²⁷

KDV'ne ilişkin işlemlerle ilgili faturaların gerçeği yansıtmadığı, dolayısıyla Kanunun öngördüğü anlamda bir mal tesliminin ve KDV ödemesinin söz konusu olmadığı sonuç ve kanaatine varılması halinde, KDV'nin indirimi kabul edilmez.²⁸

İşyerlerine yapılan tespit, işyerlerinin boş olduğu, faaliyetleri ile ilgili beyannameleri vermedikleri, işyeri adreslerinde başka şahısların faaliyetinde bulunduğu, sadece sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura ticareti yapabilmek için vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirip belge bastırdığı ve sonradan ortadan yok oldukları tespit edilen şahıslardan alınan faturalara itibar edilmez ve bu faturalardaki KDV indirimi kabul edilmez.²⁹

2.18- OGS-KGS'lere İlişkin KDV İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunun 1/3-g maddesi gereği Otoyol ve Boğaz Köprüleri Geçiş ücretlerine %18 oranında KDV dahil edilmiştir. OGS ve KGS kullanıcıları banka dekontunda gösterilen bedele iç yüzde oranı uygulamak suretiyle bulacakları Katma Değer Vergisi tutarını indirim konusu yapabileceklerdir. Bu vergi otoyol geçişine muhatap mükellefler tarafından, OGS ve KGS

²² İlgili Daire :7- Tarihi :27.10.1993- Esas No.su :1992/322- Karar No.su :1993/4357

²³ İlgili Daire :11- Tarihi :1.11.1995- Esas No.su :1995/3040- Karar No.su :1995/2837

²⁴ İlgili Daire :7- Tarihi :3.10.1994- Esas No.su :1992/2398- Karar No.su :1994/4477

²⁵ Özelge Tarihi :17.3.1992- Sayısı :2601029-507/23921

²⁶ İlgili Daire :7- Tarihi :31.3.1994- Esas No.su :1991/6564- Karar No.su :1994/1493

²⁷ İlgili Daire :7- Tarihi :21.12.1993- Esas No.su :1991/2985- Karar No.su :1993/6141

²⁸ İlgili Daire :7- Tarihi :18.4.1989- Esas No.su :1987/3645- Karar No.su :89/940

²⁹ İlgili Daire :9- Tarihi :17.10.1995- Esas No.su :1994/6247- Karar No.su :1995/2587

bedelleri ödenip alınan dekontlar, yıl geçmemek şartı ile kanuni defterlere kayıt edildiği dönemde(geçiş yapıp yapılmadığına bakılmaksızın) indirim konusu yapılabilecektir.

2.19- Akaryakıt Pompa Fişleri ile Yapılan KDV İndirimi

68 seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği'ne göre alıcılar, bu fişlerinin faturaya dönüştürülmesini isteyemeyeceklerdir. Ancak "Taşıt veya müşteri tanıma sistemi faturaya dönüştürülecek" ibaresi bulunanlar bunun dışında kalacak olup, bu tür akaryakıt satışlarına ilişkin faturanın, 15 gün içinde dağıtım şirketleri veya istasyonlarca toplu olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Tankerden yapılacak akaryakıt satışlarında da, pompadan akaryakıt alınabilmesi için taşıtın plaka numarası ile alıcıya ilişkin bilgiler girilecek ve satılan akaryakıtın cins miktar ve tutarlarını gösterecek şekilde her bir müşteri için ayrı ayrı yazarkasa fişi düzenlenecektir. Bu fişlere dayanılarak da KDV indirimi mümkün olacaktır.

2.20- Gazete ve Dergilerin Fişlerine İlişkin KDV İndirimi

İşletmelerin satın aldıkları gazete ve dergiler için almış oldukları fiş veya faturalar üzerinde KDV tutarı sıfır olarak gösterilse dahi KDV indirimi yapabilmeleri mümkündür. 22 seri Nolu KDV genel tebliğinde de bu konu açıklanmış, tarifesi KDV dâhil olarak belirlenen işler (yolcu biletleri, gazete, dergi, kitap, ilaç, akaryakıt faturaları vb) ile özel matrah şekline tabi mal ve hizmetler (spor toto, milli piyango, at yarışları vb) için düzenlenen faturalarda dâhil olarak gösterilen KDV'nin iç yüzde ile ayrılarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

3- SONUÇ

Yukarıdaki bölümlerde KDV indiriminde, uygulamada karşılaşılan özellikli konular açıklanmış olup, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergilerin indirim konusu yapıp yapılamayacağı değerlendirmeye tabi tutulmuştur.