



TAM ve KISMİ İSTİSNA UYGULAMASINDA VERGİ İNDİRİMİ

Veysi Cumhur ENSARIOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci kısım başlığı altında 1-10. maddelerinde mükellefiyet ve verginin konusunu düzenlenmiştir. Kanunun 1. maddesinde verginin konusuna giren işlemler şöyle tarif edilmiştir; Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan mal teslimleri ile hizmet ifaları vergiye tabi bulunmaktadır. Madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için;

-İşlemlerin Türkiye'de yapılmış olması ve

-İşlemlerin Kanunun 1. maddesinde sayılan mal teslimleri ve hizmet ifaları olması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ikinci kısım başlığı altında 11-19. maddelerinde Vergiden İstisna Edilen İşlemlere ait hükümler düzenlenmiştir.

Çalışmamızda öncelikle Katma Değer Vergisi

Kanununda yer alan vergi indiriminin genel esasları açıklandıktan sonra indirilemeyecek katma değer vergisi hususlarına değinilerek vergiden istisna edilen işlemlerde vergi indirimi ile kısmi vergi indiriminin usul ve esasları üzerindeki konular hakkında açıklamalara yer verilecektir.

2- VERGİ İNDİRİMİ

Bilindiği üzere katma değer vergisinin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınacak, ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirilecektir. İndirim mekanizmasının varlığının bir sonucu olarak, bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü o mal veya hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi nispetinin çarpımı kadar olacaktır. Bu suretle vergiden vergi alınması ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarla, o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenerek, aynı tip

^(*) Vergi Denetmeni

mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini veya ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirebileceklerdir. Yani, mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veya yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır. Ancak bu mekanizmanın gerektiği şekilde işleyebilmesi için madde metnine, alış faturaları ve benzeri vesikalarda gösterilen verginin indirilebileceği hükmü getirilmiş bulunmaktadır.

Vergi indrimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olacaktır. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından, sadece o malların alışında ödediği veya borçlandığı vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indireceklerdir. Bunun tabii bir sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olabilecektir. Bu takdirde, aradaki farkın bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek o döneme

ait indirilebilecek vergi tutarına eklenmesi ve iade edilmemesi hususu 29. maddenin 2.fıkrasında ayrıca hükme bağlanmıştır.

3- İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ:

Katma değer vergisi, esas itibarıyla vergi indrimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirmine imkan tanınmayan bazı haller Kanunun 30. maddesinde sayılmış bulunmaktadır. Buna göre aşağıda açıklanan vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

1. Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, 30. maddenin (a) bendinde, 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 vergisinin** indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

2. Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, işletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

3. Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayı olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, **zayı olan malların alış vesika-**

larında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

4. Kanunun 30/d maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi de, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen katma değer vergisi tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

İşletmelerin daha başlangıçta yapılacak harcamaya ve giderlere ait yüklenilen KDV'sinin indirilen veya indirilemeyecek olan işlemlere ait olduğunun tespit edilebilmesi halinde KDV indirimi yönünden herhangi bir problem bulunmamaktadır.

Yukarıda KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (a) ve (c) bendindeki hüküm, işletmelerde başlangıçta alışlarda yüklenilen KDV indirilebilecek nitelikte iken daha sonra indirilemeyecek hale gelen KDV'yi düzenlemiştir. Buna göre bir vergilendirme döneminde satın alınan mal ve hizmetlerin, vergiye tabi ya da vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerde kullanılıp kullanılamayacağının önceden bilinmesi mümkün değildir. Yine aynı şekilde, malların zayi olacağının önceden bilinmesi imkansızdır. Bu durumda, satın alınan ya da üretilen mallar için yüklenilen vergilerin, ilgili dönemlerde indirilmesi gayet normaldir. İndirim konusu yapıp yapılamayacağı önceden bilinemediği için indirilen KDV'nin, indirilebilir vergi niteliğini kay-

bederek, indirilemeyecek vergi haline geldiği vergilendirme döneminde KDV beyannamesinde **"İlave Edilecek Katma Değer Vergisi"** satırına yazılmak suretiyle düzeltilmesi yapılacaktır. Bu şekilde **"Hesaplanan KDV"**ye ilave edilerek düzeltilen vergilerin KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (a) ve (c) bentleri ile **58. maddelerine** göre gelir ya da kurumlar vergisi uygulamasında **gider veya maliyet** unsuru olarak göz önüne alınması mümkündür. Diğer yandan, **çalınan mallara** ait olarak indirilen vergilerinde yukarıdaki şekilde düzeltilmesi gerekir. Ancak, çalınan mallara ait bedeller, gelir ve kurumlar vergileri açısından gider olarak kabul edilmediğinden, bu mallar için yüklenilip indirilen ve düzeltilen KDV'nin, bu vergiler açısından gider ya da maliyet unsuru olarak göz önüne alınması da mümkün değildir. Ayrıca, **Kanun'un 30/c** maddesi gereğince, **dep-rem, sel felaketi** ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle **mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın** sonucu zayi olan mallar için yüklenilen KDV'lerin indirimi mümkün olduğundan, yukarıda belirtilen şekilde bir düzeltme yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.

Ancak indirilemeyeceği daha başlangıçta anlaşılabilir KDV'nin ise, Kanunun 30. maddesinin (b) ve (d) bentlerinde düzenlenmiştir. Maddesinin (b) bendinde binek otomobillerine ait KDV'nin, (d) bendinde ise kanunen kabul edilmeyen giderlere ait KDV'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmaktadır.

Buna göre başlangıçta indirilemeyeceği açık olduğu halde indirilen KDV'nin, yukarıda belirtildiği şekilde beyanname üzerinde **"Hesaplanan KDV"**ye ilave edilerek düzeltilmesi mümkün değildir. Çünkü KDV beyannamesinin **"İlave Edilecek Katma Değer Vergisi"** satırı, sadece Kanun'un 30. maddesinin (a) ve (c) bentlerine yönelik düzeltmelerde kullanılabilmektedir. Diğer

bir anlatımla, düzeltme işlemi sadece önceden indirilip indirilemeyeceği anlaşılamayan daha sonra bazı işlemler nedeniyle indirilemeyecek hale gelen KDV için geçerli bulunmaktadır.

İndirilemeyeceği önceden açıkça belli olan vergilerin indirilmesi, indirim tutarı kadar bir verginin zamanında tahakkuk etmemesine ya da eksik tahakkuk etmesine neden olur. Bu durum ise vergi ziyaına neden olur ve vergi ziya-ı cezasını gerektirir. Bu gibi durumlardaki düzeltme işlemlerinin yukarıda belirtildiği şekilde beyanname üzerinde hesaplanan KDV'ye ilave edilerek düzeltilmesi mümkün değildir. Bu gibi durumlarda düzeltme işleminin ilgili dönemlere ilişkin olarak verilecek düzeltme beyannameleri ile yapılması gerekmektedir.

4- İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM VE KİSMİ VERGİ İNDİRİMİ

Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesine göre, Kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilecektir.

Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde ayrıca belirlenecek esaslar dairesinde bu işlemleri yapanlara iade edilecektir.

Buna göre Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesinde sayılan istisnalar tam istisna niteliğinde bir istisna olup bu işlemlere ait yüklenilen katma değer vergilerinin mükellefler tarafından indirim veya iade hakkı bulunmaktadır.

Oysa Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesinde sayılan istisnalar dışında kalan, ka-

nunun 16 ve 17. maddeleri ile geçici maddelerinde düzenlenen istisnalar ise kısmi istisna niteliğinde olup, prensip olarak bu işlemlere ait yüklenilen katma değer vergilerinin mükelleflerce indirimi veya iade hakkı bulunmamaktadır. Ancak, Kanun'da sonradan yapılan bazı değişikliklerle, kısmi istisna statüsündeki bazı istisnalara sadece indirim hakkı, bazılarına ise tam istisnada olduğu gibi indirim ve iade hakkı verilmiştir.

Kısmi istisna kapsamında olmakla birlikte, kısmen veya tamamen KDV indirim hakkı tanıyan işlemler şunlardır:

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

- Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri (teslimin yapıldığı dönem kadar indirilen KDV'lerin indirimi kabul edilmekte, bu tarihte indirilemeyen KDV bulunması halinde, bu KDV'nin indirilmeyip gider olarak dikkate alınması öngörülmektedir) (KDVK md. 17/4-r),

- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1. maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13. maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (KDVK md. 17/4-t),

- 4046 sayılı Kanun'un 1/A maddesi ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri (KDVK Geç. 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 işlemleri (31.12.2010 tarihine kadar) (KDVK Geç. md. 23),

- 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun geçici 10. maddesi kapsamındaki devir, teslim ve intikal işlemleri ile ilgili olarak Türk Telekom tarafından Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme Anonim Şirketine yapılan teslimler ve hizmet ifaları (KDVK Geç. md. 24).

Kısmi istisna uygulamasında indirilemeyen bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak gözönüne alınabilecektir. Bu nedenle, kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükellefler, bu kapsamda sattıkları mal veya hizmetin satış bedelini belirlerken, indirilemeyen vergileri bir maliyet unsuru olarak dikkate alabileceklerdir. Öte yandan, sözü edilen Kanunun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33. maddesinin 1. fıkrasında, "Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, **fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmi indirim konusu yapılır.**" hükmü yer almış ve aynı maddenin 2. fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 26 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (G/) Bölümünde kullanarak gerekli açıklanmalarda bulunmuştur.

Buna göre indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, **indirilebilir katma değer vergisi hesabında çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir.** İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, "fazla ve yersiz hesaplanan" vergi olarak beyan edilecektir.

Ayrıca 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 olarak dikkate alınabilecektir.**

Yine indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin, **müşterek genel giderler ile amortismanlar** nedeniyle yükledikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılabilecek olanları, tebliğin bu bölümünde belirtilen esaslara göre ayırıma tabi tutarak tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

5-DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Tam istisna niteliğindeki istisnalar Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesinde sayılmış olup bu işlemlere ait yüklenilen katma değer vergilerinin mükellefler tarafından indirim veya iade

hakkı bulunmaktadır.

Oysa kısmi istisna niteliğinde olup Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesinde sayılan istisnalar dışında kalan ve kanunun 16 ve 17. maddeleri ile geçici maddelerinde düzenlenen istisnalar da ise prensip olarak bu işlemlere ait yüklenilen katma değer vergilerinin mükelleflerce indirimi veya iade hakkı bulunmamaktadır.

İşletmelerin daha başlangıçta yapılacak harcamaya ve giderlere ait yüklenilen KDV'sinin indirilen veya indirilemeyecek olan işlemlere ait olduğunun tespit edilebilmesi halinde KDV indirimi yönünden herhangi bir problem bulunmamaktadır. Ancak, satın alınan mal ve hizmetlerin vergiye tabi ve kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılıp kullanılmayacağına önceden bilinmesine imkan olmamaktadır. KDV sisteminde de, toplu indirim esası geçerli olduğundan, satın alınan mal ve hizmetlerin katma değer vergisinin, bu mal ve hizmetlerin satışı beklenilmeksizin indirilmesi mümkündür. İndirim konusu yapıp yapılamayacağı bilinemediği için önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergisinin, indirilebilir vergi niteliğini kaybederek, indirilemeyecek vergi niteliğine dönüştüğü dönemde katma değer vergisi beyannamesinin KDV beyannamesinde **“İlave Edilecek Katma Değer Vergisi”** satırına yazılarak **“Hesaplanan KDV”**ye ilave edilerek düzeltilmesi gerekmektedir. Kısmi istisna uygulamasında indirilemeyen bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak gözönüne alınabilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33. maddesinin 1. fıkrasında, “Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, **fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin an-**

cak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmi indirim konusu yapılır.” hükmü yer almış ve aynı maddenin 2. fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 26 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (G) Bölümünde kullanarak gerekli açıklanmalara yer verilmiştir. Kısmi vergi indirimine ilişkin bu hususların göz önünde bulundurularak uygulamaya buna göre yön verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Katma Değer Vergisi Kanunu
Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
Coşkun ARAS (YMM)
Yaklaşım/Ekim-2010/KDV’de Tam ve Kısmi Vergi İndirimi