

DEĞERSİZ ALACAKLARDA KDV UYGULAMASI

VAT APPLICATION OF VALUELESS RECEIVABLES



Serkan ŞAHİN*

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde Değersiz Alacak, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar olarak tanımlanmıştır. Aynı madde de değersiz alacakların bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecekleri hüküm altına alınmıştır. 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'unun getirdiği değişiklikler kapsamında; 01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklara ait Katma Değer Vergisi(KDV)'nin indirilip indirilemeyeceği konusu yazımızda değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: 7104 Sayılı Kanun, Değersiz Alacak, İndirilemeyecek KDV, Vergi İndirimi

JEL Sınıflandırması Kodları: H25, K34.

ABSTRACT

According to Article 322 of Tax Procedure Law, no. 213, valueless receivable is defined as a receivable that cannot be collected due to a judicial decision or a satisfactory document. The Article also clearly states that once a receivable is deemed as valueless, it loses its saving value, and recorded as a loss with its book value. This study focuses, in the light of recent changes made by the Law, no. 7104, in Value Added Tax Law and Certain Laws, and Law Decree, no. 178, on whether value added tax (VAT) regarding these receivables can be reclaimed.

Keywords: The Law, no. 7104, valueless receivable, non-reclaimable VAT, tax reclaim

JEL Classification Codes: H25, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.sahin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4406-3615
Şahin, S. (Nisan 2019), Değersiz Alacaklarda Kdv Uygulaması, *Vergi Raporu*, 235, (58-68).

GİRİŞ

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun; 01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklara isabet eden Katma Değer Vergisi(KDV)'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV tutarlarından indirilip indirilemeyeceği konusunda yeni düzenlemeler getirmiştir.

01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklara isabet eden Katma Değer Vergisi'nin; 3065 sayılı KDVK'nın 29. Ve 30. Maddelerine eklenen hükümler çerçevesinde alıcılar ve satıcılar nezdinde ayrı ayrı olarak ne gibi işlemlerin yerine getirilmesi gerektiği konusunda değerlendirilmemiz ve söz konusu hususların muhasebeleştirilmesi konuları yazımızda ayrıntılı yer almaktadır.

1- DEĞERSİZ ALACAK NEDİR?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Değersiz alacaklar*" başlıklı 322. maddesinde; "*Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.*"

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler..." hükmü yer almaktadır.

Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için alacağın iş ve işletme ile ilgili olması, ticari veya zirai faaliyet sonucu olarak doğmuş bulunması, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre alacağın tahsiline olanak kalmadığının anlaşılması, alacağın bilanço veya işletme hesabı esasında defter tutan iktisadi işletmelere ait olması, hatır senedi ile kefaletten doğan alacaklardan olmaması, aciz vesikasına bağlanan alacak olmaması gerekmektedir.¹

Değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline imkân kalmamış, değeri sifira inmiş bir alacak olup, alacağın bu durumunun, kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir.Alacağın tahsil güçlüğünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından önem arz etmekte olup, Kanun Koyucu tarafından da, değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsiki öngörülüdür.

Kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda ise Kanun'da yeterli açıklık bulunmamakla birlikte, mezkûr madde uygulamasında kanaat verici vesikalara;

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 32 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılardan mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,

¹ <http://www.gib.gov.tr/node/90326/pdf>, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler, örnek olarak sayılabilir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesi uygulamasında, alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına zarar olarak yazılması gerekmekte olup, ilgili olduğu yılda zarar yazılmayan alacağın sonraki yıllarda dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.²

2-DEĞERSİZ ALACAĞIN KDV ile İLİŞKİSİ NEDİR ve 7104 SAYILI YASA ile KDV YÖNÜNDEN GETİRİLEN YENİLİKLER NELERDİR?

2.1- 01.01.2019 Tarihinden Önce Değersiz Hale Gelen Alacaklarda Durum Neydi?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322. maddesinde yer alan ifadeler, hangi hallerde bir alacağın değersiz alacak sayılarak zarar yazılacağını açıklamış olup; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz alacak olduğu, değersiz alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecekleri hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faali-

yet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

- 8/1-a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malı teslim veya hizmeti ifa edenlerin KDV'nin mükellefi olduğu,
- 10'uncu maddesinin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi hallerinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, KDV yönünden vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana gelmekte olup, KDV mükelleflerinin mal teslimi veya hizmet ifası bedellerini tahsil edip etmemelerinin KDV uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.³

Yukarıda da yer aldığı üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322. madde hükmü gereği, KDV tutarını da kapsayan değersiz alacaklar bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleri ile zarara geçirilerek yok edilirler. Ancak; 01.01.2019 tarihinden önce değersiz hale gelen alacaklar için, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bu tutarların satıcılar açısından vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan tutarlardan indirim konusu yapılabileceği, alıcılar açısından da indirilemeyecek KDV arasında olacağı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır.

Örnek(1): ABC Ltd.Şti.'nin 30.000,00 TL tutarındaki 2015 dönemi içinde vadesi dolan alacağı borçlusu XYZ Ltd.Şti. tarafından ödenmemiştir.

² <http://www.gib.gov.tr/node/132018/pdf>, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

³ <http://www.gib.gov.tr/node/110456/pdf>, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

Vadesinde ödenmeyen bu tutar için, alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması düzenlenmiş olup alacaklı taraf alacağın 1/3'lük kısmından vazgeçmiştir. Geri kalan kısmı borçlu XYZ Ltd.Şti. banka kanalı ile anlaşma tarihinde ödeyecektir.

Örneğimizde, Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması düzenlendiği ve söz konusu belgenin de kanaat verici vesika niteliği taşıyor olması nedeni ile; bu alacak **ABC Ltd.Şti.**

için 213 sayılı VUK'un 322. maddesinde "*kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz olacaktır.*" şeklinde tanımlanan **değersiz alacak niteliğindedir.** Alacaklı açısından değersiz hale gelen bu alacak, bu mahiyete girdiği tarihte tasarruf değerlerini kaybedecek ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecektir.

ABC Ltd.Şti. tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları;

xx.xx.2015		
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	10.000	
102 Bankalar	20.000	
120 Alıcılar		30.000
Değersiz Alacak Tutarı ve Kalan Kısım Tahsil Kaydı		
/		
31.12.2015		
690 Dönem Kar/Zararı	10.000	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar		10.000
Değersiz Alacak Tutarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması		
/		

Alacaklısı açısından değersiz alacak niteliğinde olan tutarlar **borçlusuz açısından ise;** 213 sayılı VUK'un 324. maddesinde "*Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl için-*

de zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklonulur." şeklinde tanımlanan **vazgeçilen alacak niteliğinde olacaktır.** Sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu düzenlemeden yararlanabilmektedir.

XYZ Ltd.Şti. tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları;

xx.xx.2015		
320 Satıcılar	30.000	
549 Özel Fonlar	10.000	
102 Bankalar		20.000
Alıcı tarafından ödenmeyecek borç tutarının fon hesabına aktarılması ile kalan kısmın satıcıya ödenme kaydı		
/		

Vazgeçilen alacağın borçlu tarafından kayıtlara intikal ettirileceği dönem, konkordato anlaşmasının yapılacağı dönem olacaktır. 213 sayılı VUK'un 324. maddesi gereğince; bu hesaptaki tutarın, üç yıl süre ile zararlar itfa edilmemesi

halinde kar hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Alacaktan vazgeçme halinde borçlu tarafından yapılması gereken işlem; vazgeçilen alacak tutarının, alacaktan vazgeçildiği yıl ve sonraki

iki yılda (toplam üç yıl) doğacak zararlar itfasının sağlanması, tamamen veya kısmen itfa edileme-

yen kısmının ise, üçüncü yılın sonunda kâra aktararak vergilendirilmesidir.⁴

31.12.2017		
549 Özel Fonlar	10.000	
671 Önceki Dönem Gelir ve Kar		10.000
3 yıl bu hesapta bekleyen fon tutarının zararlar mahsup edilememesi halinde yapılacak kayıt		

2.2- 01.01.2019 Tarihi İtibari ile Değersiz Hale Gelen Alacakların Durumu Ne Olacak?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322. maddesinde, hangi hallerde bir alacağın değersiz alacak sayılacağını hüküm altına almış olup bu hususlar çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak yer almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1. maddesinde yer alan bazı hususlar aşağıda yer almaktadır;

"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,..."

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinde yer alan bazı hususlar **7104 sayılı yasa ile getirilen** hükümlerde dikkate alınmak sureti ile aşağıda yer almaktadır;

"...1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve ben-

zeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,...

...2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez....

...3. İndirim hakkı **vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla**, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir...(Yürürlük 01.01.2019)

...4. **Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)** (Yürürlük 01.01.2019)..."

7104 sayılı yasa ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesine **eklenen** hükümler aşağıda yer almaktadır;

⁴ <http://www.gib.gov.tr/node/122943/pdf>, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

“Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

...e) **Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi.**(Yürürlük 01.01.2019)”

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 7104 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ile 01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklar için bir nevi değişiklik getirilmiş oldu. 01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklara ait Katma Değer Vergisi'nin indirilip konusu yapıp yapılmayacağı hususu satıcılar ve alıcılar açısından ayrıntılı olarak aşağıda bölümler halinde değerlendirilecektir.

2.2.1- Satıcı Açısından Değerlendirme

Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana gelmekte olup, KDV mükelleflerinin mal teslimi veya hizmet ifası bedellerini tahsil edip etmemelerinin KDV uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır. Yani; mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun; 01.01.2019 tarihinden itibaren 213 sayılı Kanunun 322. maddesi kapsamında değersiz hale gelen alacaklara isabet eden Katma Değer Vergisi'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği hususunu mümkün hale getirmiştir.

213 sayılı Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kap-

samında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un, değersiz alacağa isabet eden KDV tutarının indirim konusu yapılabilmesine imkan tanıyan 3065 sayılı KDV'nin 29. madde düzenlemesi 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Örnek(2): ABC Ltd.Şti. 2019 yılında XYZ Ltd. Şti.'ne 30.000,00TL+5.400,00TL (KDV) tutarında mal teslimi yapmış ancak bu tutarı satıcı firma vadesinde tahsil edememiştir. Vadesinde ödenmeyen bu tutar için, alaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması düzenlenmiş olup alacaklı taraf alacağın 1/3'lük kısmından vazgeçmiştir. Geri kalan kısım ise borçlu XYZ Ltd.Şti. tarafından banka kanalı ile anlaşma tarihinde ödenecektir.

Bu alacak ABC Ltd.Şti. için 213 sayılı VUK'un 322. Maddesinde “kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz alacaktır.” şeklinde tanımlanan değersiz alacak niteliğindedir. Alacaklı açısından değersiz hale gelen bu alacak, bu mahiyete girdiği tarihte tasarruf değerlerini kaybedecek ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecektir.

Söz konusu tutar üzerinden 213 sayılı VUK'un 323. Maddesi gereğince “Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı” **ayrılmamış** ise; 1.800,00 TL(Toplam KDV tutarı olan 5.400,00TL'nin 1/3'lük kısmı) tutarındaki KDV'nin 7104 sayılı yasanın getirdiği hükümler ile 3065 sayılı KDV'nin 29. maddesi gereğince alacağın zarar yazılacağı dönem KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İndirimler” kulaklığında

“İndirimler” tablosunda 108 kod numaralı “Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV” satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve

değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur.⁵

120 Alıcılar	35.400	
600 Y.İçi Satışlar		30.000
391 Hsp.KDV		5.400
Mal Satış Kaydı		
<hr/>		
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	10.000	
120 Alıcılar		10.000
Doğrudan Değersiz Hale Gelen Alacak Tutarının Kaydı (35.400,00TL'nin KDV hariç 1/3'lük kısmı)		
<hr/>		
191 İndirilecek KDV	1.800	
120 Alıcılar		1.800
Satıcı tarafından tahsil edilemeyen-İndirim Olarak Dikkate Alınan KDV (5.400TL KDV'nin 1/3'lük kısmı)		
<hr/>		
102 Bankalar	23.600	
120 Alıcılar		23.600
Satıcı tarafından tahsil edilen tutar(35.400,00TL'nin 2/3'lük kısmı)		
<hr/>		
690 Dönem Kar/Zararı	10.000	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar		10.000
Değersiz Alacak Tutarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması		
<hr/>		

Örnek(3): ABC Ltd.Şti. 2019 yılında XYZ Ltd. Şti.'ne 30.000,00TL+5.400,00TL (KDV) tutarında mal teslimi yapmış ancak bu tutarı satıcı firma vadesinde tahsil edememiştir. Vadesinde ödenmeyen bu tutar şüpheli hale gelmiş ve alacaklı taraf alacağın 1/3'lük kısmından “Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belge” ile vazgeçmiştir. Geri kalan

kısım ise borçlu XYZ Ltd.Şti. tarafından banka kanalı ile karşılıklı anlaşma tarihinde ödenecektir.

Söz konusu tutar üzerinden 213 sayılı VUK'un 323. Maddesi gereğince “Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı” **ayrılmış** ise(örneğimizde alacağın 1/3'lük kısmına karşılık ayrılmış olduğu varsayılarak çözümlene yapılmıştır.); gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde “654 Karşılık

⁵ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/kdv/22_serno_kdv_teb_taslak.pdf, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

Gideri” hesabı kullanılarak gider olarak dikkate alınan 1.800,00 TL (Toplam KDV tutarı olan 5.400,00TL'nin 1/3'lük kısmı) tutarında KDV'nin 7104 sayılı yasanın getirdiği hükümler gereğince indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Mükellef bir taraftan 1.800,00 TL KDV'yi gelir yazarken diğer taraftan bu KDV'yi KDV Beyannamesinde 108 kod numaralı “Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV” satırı aracılığıyla indirim konusu yapacak ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki formu dolduracaktır.⁶

120 Alıcılar	35.400	
600 Y.İç Satışlar		30.000
391 Hsp.KDV		5.400
Mal Satış Kaydı		
<hr/>		
128 Şüpheli Ticari Alacak	35.400	
120 Alıcılar		35.400
654 Karşılık Gideri	11.800	
129 Şüp.Ticari Al.Karş.		11.800
Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi ve Karşılık Ayırma Kaydı(35.400 TL'nin 1/3 lük kısmı)		
<hr/>		
129 Şüp.Ticari Al.Karş.	10.000	
128 Şüpheli Ticari Alacak		10.000
Karşılık Ayırılacağıın Değersiz Alacağa Dönüşme Kaydı (35.400,00TL'nin KDV hariç 1/3'lük kısmı)		
<hr/>		
129 Şüp.Ticari Al.Karş.	1.800	
679 D.Olağandışı Gel.ve Kar		1.800
Karşılık ayrılan KDV tutarının gelir kaydı(5.400 TL KDV'nin 1/3'lük kısmı)		
<hr/>		
191 İndirilecek KDV	1.800	
128 Şüpheli Ticari Alacak		1.800
Satıcı tarafından tahsil edilemeyen-İndirim Olarak Dikkate Alınan KDV (5.400 TL KDV'nin 1/3'lük kısmı)		
<hr/>		

⁶ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/kdv/22_serno_kdv_teb_taslak.pdf, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

102 Bankalar	23.600	
128 Şüpheli Ticari Alacak		23.600
Satıcı tarafından tahsil edilen tutar(35.400,00TL'nin 2/3'lük kısmı)		
<hr/>		
690 Dönem Kar/Zararı	10.000	
654 Karşılık Gideri		10.000
Değersiz Alacak Tutarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması		
<hr/>		
679 D.Olağandışı Gel.ve Kar	1.800	
690 Dönem Kar/Zararı		1.800
Karşılık ayrılan KDV tutarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması		
<hr/>		

2.2.2-Alıcı Açısından Değerlendirme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesine **7104 sayılı yasa ile eklenen "e" bendi** gereğince; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV tutarlarından indirebilmesinin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

7104 sayılı yasa ile yapılan düzenleme; değersiz hale gelen alacaklar için hesaplanan ve beyan edilen KDV tutarları satıcı tarafından bu alacakların zarar yazıldığı dönemde indirim konusu yapılabilecektir. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV tutarının ise; mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde satıcı tarafından alacağın zarar yazıldığı ve

değersiz alacağa isabet eden KDV tutarının satıcı tarafından indirim konusu yapıldığı vergilendirme döneminde alıcı tarafından KDV indirimleri arasından çıkarılması gerekmektedir.

Örnek(4): Yukarıda verdiğimiz örnekte(örnek-2) 5.400,00 TL KDV tutarının 1/3'lük kısmı 7104 sayılı yasanın getirdiği hükümler gereğince satıcı tarafından indirim konusu yapılabilecek iken, alıcıların ise bu tutarı 3065 sayılı KDVK'nın 30/e bendi gereğince KDV indirimleri arasından çıkarması gerekmektedir. Alıcı bu tutarı KDV Beyannamesinde 505 kod numaralı "VUK 322. m. Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edileceklerdir.⁷

Alacaklısı açısından değersiz alacak niteliğinde olan tutarların **borçlusu açısından ise**; 213 sayılı VUK'un 324. maddesinde şeklinde tanımlanan **vazgeçilen alacak niteliğinde olacağı** hususu yazımızın önceki bölümlerinde(örnek-1) yer almaktadır.

⁷ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/kdv/22_serno_kdv_teb_taslak.pdf, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

/		
153 Ticari Mal	30.000	
191 İnd.KDV	5.400	
320 Satıcılar		35.400
Mal Alım Kaydı		
/		
/		
320 Satıcılar	10.000	
549 Özel Fon		10.000
Alıcı tarafından ödenmeyecek borç tutarı		
/		
/		
320 Satıcılar	1.800	
391 Hesaplanan KDV		1.800
Alıcı tarafından ödenmeyen ve İndirim Hakkı Olmayan KDV		
/		
/		
320 Satıcılar	23.600	
102 Bankalar		23.600
Alıcı tarafından ödenecek tutar		
/		
/		
549 Özel Fon	10.000	
671 Önceki Dönem Gelir ve Kar		10.000
3 yıl bu hesapta bekleyen fonun zararlar mahsup edilememesi halinde yapılacak kayıt		
/		
/		
671 Önceki Dönem Gelir ve Kar	10.000	
690 Dönem Kar/Zararı		10.000
Tutarın Sonuç Hesaplarına Aktarılması		
/		

SONUÇ

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun; 01.01.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacaklara isabet eden Katma Değer Vergisi'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV tutarlarından satıcı tarafından indirilebileceği, alıcı tarafından ise değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV tutarının indirilemeyeceği hususunda yeni düzenlemeler getirmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesine 7104 sayılı yasa ile eklenen hükümler gereğince; 01.01.2019 tarihinden itibaren 213 sayılı Kanunun 322. Maddesi kapsamında değersiz hale gelen alacaklara isabet eden Katma Değer Vergisi'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilme imkanı getirilmiştir. 213 sayılı VUK'un 323. Maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV tutarı mevcut ise; bu tutar, değersiz alacağın KDV'sinin

indirim konusu yapılacağı dönemde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınarak kanun hükmünden faydalanılması gerekmektedir. Yapılan düzenlemenin yürürlük tarihi 01.01.2019'dur

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesine 7104 sayılı yasa ile eklenen "e" bendi gereğince; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV tutarının, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV tutarlarından indirebilmesinin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV tutarının; satıcı tarafından alacağın zarar yazıldığı ve değersiz alacağı isabet eden KDV tutarının satıcı tarafından indirim konusu yapıldığı vergilendirme döneminde alıcı tarafından KDV indirimleri arasından çıkarılması gerekmektedir. Yapılan düzenlemenin yürürlük tarihi 01.01.2019'dur.

KAYNAKÇA

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (18591 sayılı)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 22 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/

kdv/22_serno_kdv_teb_taslak.pdf, Erişim Tarihi:18 Ocak 2019.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, Noterde çalışan personel tarafından çalınan para ve cari hesaptan kullanılan avans tutarının gider kaydedilip edilmeyeceği., <http://www.gib.gov.tr/node/90326/pdf>, Erişim Tarihi: 18 Ocak 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İlgili üniversite saymanlığı yerine Maliye Bakanlığında iskonto oranı uygulanmak suretiyle tahsil edilen alacakların iskonto oranına isabet eden tutarının değersiz alacak sayılıp sayılmayacağı., <http://www.gib.gov.tr/node/132018/pdf>, Erişim Tarihi: 18 Ocak 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Hesaplanan KDV olarak beyan edilen ancak sözleşme gereği arsa sahibi vakıftan tahsil edilmeyen KDV nin Değersiz Alacak olarak kabul edilip edilmeyeceği hk., <http://www.gib.gov.tr/node/110456/pdf>, Erişim Tarihi: 18 Ocak 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel karşılık hesabına alınan vazgeçilen alacağın ticari zarardan mı mali zarardan mı mahsup edileceği hk., <http://www.gib.gov.tr/node/122943/pdf>, Erişim Tarihi: 18 Ocak 2019.
- T.C. Yasalar(04.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)
- T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)