

İNDİRİLEMAYEYECER KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINDA YENİ DÖNEM

NEW PERIOD IN NON-DEDUCTIBLE VALUE-ADDED TAX



Fatih PEKŞEN*



Kaan TOPÇU*

ÖZ

Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirebilirler. 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. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde sayılan vergilerin, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hususu hüküm altına alınmıştır. 7104 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde yeniden düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, indirilemeyecek katma değer vergisi olarak tanımlanan bazı

ABSTRACT

Taxpayers may deduct value-added taxes relevant to their activities from the value-added tax calculated on their taxable transactions, unless contrary provisions exist in law. In the case that the total amount of value-added tax deducted in a taxation period is in excess of the total value-added tax accrued by the transactions of the taxpayer, the difference shall be carried over to following periods. However, it is stipulated that the taxes listed in the Article 30 of the Value Added Tax Law cannot be deducted from the Value Added Tax calculated on the taxable transactions of the taxpayers. Article 30 of the Value Added Tax Law have been revised with Article 9 of the Law No. 7104. Accordingly, it has been decided that some of the transactions defined as value-added tax that cannot be deducted can be deducted by introducing some exceptions.

* Dr., Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, fatih.peksen@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4246-3460

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, kaan.topcu@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1593-4389

Pekşen,F., Topçu,K. (Şubat 2019). İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Dönem, *Vergi Raporu*, 233, (49-57).

işlemler için kendi içerisinde bir takım istisnalar getirilerek, indirilebileceğine hükmedilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İndirilemeyecek KDV, Kısmi İstisna, KDV İndirimi

JEL Sınıflandırması Kodları: M42, K34

GİRİŞ

Katma değer vergisi (KDV) mükellefleri; esas olarak, mal ve hizmet alışlarında KDV ödemekte, satışlarında ise KDV tahsil etmektedirler. Başka bir ifadeyle; KDV, kişilerin ödeme güçlerinin bir göstergesi olan harcamalarını esas alan bir vergidir.¹

Katma değer vergisinde uygulanan indirim uygulaması (mekanizması) marifetiyle; vergiden vergi alınması ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarda o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenmiş ve bunun yanında nihai tüketiciye gelinceye kadar geçen safha sayısından müstakil olarak, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olur.² Katma değer vergisinin gerçek usulde tespit edilmesinde temel kural, alış belgelerinde ödendiği ispat edilen verginin, satışlar dolayısıyla müşterilerden toplanan vergiden indirilmesi olmakla birlikte, kanun koyucu bazı hallerde katma değer vergisinin indirilemeyeceğini belirtmek suretiyle indirim hakkını sınırlamıştır.³ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun⁴ 30'uncu maddesinde indirim mümkün olmayan katma değer vergilerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda⁵ yer alan

Keywords: Non-Deductible VAT, Partial Exception, Deductible Value-Added Tax

JEL Classification Codes: M42, K34

hükümler ile mezkûr Kanun maddesinde düzenlemeler yapılarak, indirilemeyecek katma değer vergisi uygulaması yeni bir boyut kazanmıştır. Bu çalışmada, indirilemeyen katma değer vergisi düzenlemelerinin yeni durumu, söz konusu değişiklikler kapsamında değerlendirilmiştir.

1- KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ İNDİRİMİ ve İNDİRİLEMEYECEK KDV

Vergi indirimi, mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan KDV'den, mal ve hizmet alış veya imal edilmesi esnasında hesaplanarak fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indirilmesini ifade etmektedir.⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde; yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, mükelleflerin faaliyetlerine yönelik olarak yükledikleri KDV'yi indirebilecekleri ve buna ilişkin açıklamalar hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 58'inci maddesinde; "Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" hükmüne de yer verilmiştir.

Diğer taraftan, KDV esas olarak vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekline sahip olmakla birlikte, vergi indirimine imkân tanımayan bazı haller mezkûr Kanunun 30 uncu mad-

¹ Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s.381

² Şükrü Kızılot, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2012, s. 1251

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 27. Baskı, Ankara, Eylül-2018, s.415

⁴ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 15.Baskı, Ankara, 2007 s. 253

desinde hükme bağlanarak açıklanmıştır. 7104 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun bazı maddeleri ile 30'uncu maddesinde bir takım değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler neticesinde, yürürlüğe girme tarihi 01.01.2019 tarihi olarak belirlenen hükümlerde yer almıştır.

2- 7104 SAYILI KANUN SONRASINDA İNDİRİLEMEYECEK KDV

7104 sayılı Kanunun genel gerekçesinde; "Yatırım, üretim ve ihracatın teşvik edilmesine yönelik gerçekleştirilen yapısal reformların devamı mahiyetinde olan Katma Değer Vergisi Kanununda değişiklik yapan bu düzenlemeyle katma değer vergisinin işletmeler üzerinde finansman yükü oluşturmayan bir yapıya dönüştürülmesi, küçük işletmelerin uyum yükümlülüklerinin kolaylaştırılması, işlem maliyetlerinin azaltılması, uygulama kolaylığının sağlanması, kayıtlı ekonomiye geçişin özendirilmesi amaçlanmakta ve böylece ülkemizin ekonomik kalkınmasına katkı sağlanması hedeflenmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine aynı Kanun gerekçesinde; kısmi istisna kapsamına giren bazı işlemler için yüklenilen katma değer vergisine indirim imkânı getirilmek suretiyle, bu işlemleri yapanlar üzerindeki vergi yükü hafifletilmesinin amaçlandığı da ayrıca belirtilmiştir.

Söz konusu değişiklikler neticesinde KDV 30 uncu maddesi hükmü aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

"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 (Bu Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (i) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, (Yürürlük; 01.10.2019)

- b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmele-re ait binek otomobillerinin alış vesikalara-rında gösterilen katma değer vergisi,
- c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.) (Yürürlük; 06.04.2018)
- d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç) (Yürürlük; 06.04.2018)
- e) Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi. (Yürürlük; 01.10.2019)"

7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında, "İndirilemeyecek KDV" düzenlemelerinin yer aldığı KDV 30 uncu madde hükümlerini ayrı ayrı değerlendirmekte fayda bulunmaktadır.

2.1- Bazı Kısmi İstisna Kapsamındaki İşlemlere İndirim Hakkı Tanınması

KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (a)

bendinde; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası için ödenen KDV'lerin esas olarak indirim konusu yapılamayacağına hükmedilmiş ancak parantez içi hüküm ile bu duruma bazı istisnalar getirilmiştir. Aşağıdaki tabloda bahsi geçen Kanun bendinin eski ve yeni hali birlikte yer almaktadır.

7104 Sayılı Kanun Öncesi	7104 Sayılı Kanun Sonrası
<p>İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi Madde 30 (...)</p> <p>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,</p>	<p>İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi Madde 30</p> <p>a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,</p>

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, 7104 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme neticesinde KDV Kanununun 30. maddesine; 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, kısmi istisna kapsamında değerlendirilen bazı işlemler için yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği hükmü getirilmiştir. Bu itibarla;

- Bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri (özel okul, üniversite ve yüksekokullar tarafından verilen),
- Bedelsiz yurt hizmetleri (öğrenci yurtları tarafından verilen)
- Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları,
- KDV Kanununun 17'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları,
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yaka-cak maddelerinin teslimi,

- Yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır-yardım kurumlarına, KDV Kanununun 17'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler,
- Tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölove, restore ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler,
- Serbest Bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerine,
- Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem göre mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri, nedeniyle yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılabilecektir.

Bu düzenleme sayesinde, daha çok sosyal fayda sağlama amacı olan bazı mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle mükellefler nezdinde artık KDV yükü oluşmaması ve ihracatçının korunması amaçlanmıştır.

2.2- İşletilmeyen Binek Otomobillere Ait KDV

KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (b) bendinde; 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 KDV'lerin indirim konusu yapılamayacağına hükmedilmiş ve bu durum 7104 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramamıştır.

KDV Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

2.3- Zayi Olan Mallara Ait KDV

Zayi olan malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, bu

malların deprem, sel felaketi veya Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yangın sonucu zayi olması gerekmektedir. Bunun dışındaki afetlerden kaynaklanarak zayi olan malların iktisabı nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, zayi mallara ilişkin olarak indirim konusu yapılamayan KDV'nin kurumlar vergisi matrahının tespiti gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

7104 sayılı Kanun ile Kanun maddesinin (c) bendine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenerek, amortisman tabi kıymetlerin zayi olması durumunda belli şartlar dahilinde KDV indirimlerinden yararlanması gerektiği yönünde düzenleme yapılmaktadır. Düzenleme ile bu kıymetlerin mal olarak değerlendirildiği, KDV indirimlerinin kullanım süreleri dâhilinde mümkün olduğu yönünde hüküm ihdas edilmektedir.

Kanunun uygulamasında, amortisman tabi iktisadi kıymet ve ticari mal ayrımı yapılmadığı için bunların zayi olması ya da kısmi istisna kapsamında satılması halinde, daha önce indirilen KDV'lerinin indirim hesaplarından çıkarılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, ticari mal ile amortisman tabi iktisadi kıymet aynı nitelikte olmadığından, zayi olması ile kısmi istisna kapsamında teslim edilmelerinin de aynı kapsamda değerlendirilmesi doğru değildir. Yapılan bu düzenleme ile zayi olan veya kısmi istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi sabit kıymetler nedeniyle yüklenilen verginin indiriminin düzeltilip düzeltilmeyeceğine ilişkin bir çözüm getirilmiştir.

7104 Sayılı Kanun Öncesi	7104 Sayılı Kanun Sonrası
<p style="text-align: center;">İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi Madde 30 (...)</p> <p>c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi</p>	<p style="text-align: center;">İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi Madde 30</p> <p>c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)</p>

Yukarıdaki tabloda yer alan düzenleme ile 06.04.2018 tarihinden itibaren; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁷ 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen

- Faydalı ömürleri tamamlandıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'sinin tamamı,
- Faydalı ömrü tamamlanmadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'sinin kullanılan süreye isabet eden kısmı, indirim konusu yapılabilecektir.

Zayı olan ya da kısmi istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle indirilen KDV'nin, bu işlemlerin meydana geldiği dönemde düzeltilmesi yani ilave edilecek KDV olarak eklenmesi gerekirdi. Ancak yapılan bu düzenleme ile söz konusu iktisadi kıy-

metlerin işletme tarafından iktisap edildiği tarih esas alınarak;

- a) amortisman listesindeki ekonomik ömrünü tamamlamışsa düzeltme yapılmayacak,
- b) tamamlamışsa kalan ömrüne isabet eden KDV düzeltilecektir.

2.4- Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması İşlemleri

7104 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan parantez içi hükümde değişiklik yapılmak suretiyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin yanı sıra Türkiye'deki işlemler nedeniyle satıcıya ödenen ve satıcı tarafından da ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisinin alıcı tarafından indirilebileceği yönünde düzenleme yapılmaktadır.

⁷ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

7104 Sayılı Kanun Öncesi	7104 Sayılı Kanun Sonrası
<p>İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi Madde 30 (...)</p> <p>d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)</p>	<p>İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi Madde 30</p> <p>d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)</p>

Daha önce, 6728 sayılı Kanunla⁸ KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (d) bendine eklenen parantez içi hükümlerle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin indirimine imkân verilmiştir. Bu düzenleme ile yurt dışında yapılacak işlemler için bu imkân verilirken, yurt içindeki işlemlere ise uygulanma imkânı olmamıştır.

Bu doğrultuda, 06.04.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren söz konusu düzenleme ile yurt içindeki işlemler için de indirim imkânı sağlanmış, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin olarak Türkiye'deki işlemler nedeniyle satıcıya ödenen ve satıcı tarafından da ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'nin alıcı tarafından indirim konusu yapılması öngörülmüştür.

2.5- Değersiz Hale Gelen Alacaklar İçin Alıcı Tarafından Ödenmeyen KDV

7104 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesine (e) bendi olarak eklenen hüküm ile 01.01.2019 tarihi itibarıyla,

Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklar için alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Bahsi geçen düzenlemeyi daha iyi idrak edebilmek için KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesine de bakmak gerekmektedir. 7104 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle 3065 sayılı Kanununun **Vergi indirimi** başlıklı 29'uncu maddesine eklenen 4'üncü fıkrası uyarınca; *"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 fıkraya kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır."* **hükmüne yer verilmiştir.**

Bu açıklamalar çerçevesinde; **alacağın şüpheli hale geldiği** (dava/icra safhasında bulunan

⁸ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

büyük alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra tabikine değmeyecek derecede küçük alacaklar) safhada alacağın içindeki KDV, gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilecektir. Söz konusu **alacak tamamen değersiz hale geldiğinde** (kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmadığında) ise **daha önce gider yazılan KDV bu kez “konusu kalmayan karşılık” olarak gelir yazılmak suretiyle KDV indirimine konu edilecektir.**

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin **alıcı tarafından ödenmeyen** katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.

SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında ana unsur indirim mekanizmasının işleme olarak bilinmektedir. Söz konusu sistemin işleme esnasında, mal ve hizmetlerin üretim aşamasından nihai tüketiciye ulaşana kadar geçtiği tüm aşamalarda vergi hesaplanmakta ve her bir aşamadan bir önceki aşamada hesaplanan vergi indirilmektedir. Söz konusu mekanizmanın bazı durumlarda istisnai olarak işlemediği yani indirim mekanizmasının gerçekleşmediği durumlar mevcuttur. KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinde yer alan hükümler gereğince anılan madde hükmünde açıklanan işlemler üzerinden ödenen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

7104 sayılı Kanun ile KDV 30'uncu madde hükümlerinde bazı değişikliklere gidilerek, bu düzenleme yeni baştan değerlendirilmiştir. Eski düzenlemeyle kıyaslama yapacak olursak; (b) bendi aynen korunmuş, (a) bendi 01.01.2019 tarihinden, (c) ve (d) bendleri ise 06.04.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek koşuluyla yeni-

den düzenlenmiştir. Ayrıca, 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde, Kanun maddesine (e) bendi eklenmiştir.

Söz konusu düzenleme ile özetle;

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası için ödenen KDV'lerin esas olarak indirim konusu yapılamayacağı ancak bazı sosyal yararı yüksek olan ve kısmi istisna olarak tanımlanan bazı işlemler için yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği,
- 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 KDV'lerin indirim konusu yapılamayacağı,
- Zayi olan veya kısmi istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi sabit kıymetler nedeniyle yüklenilen verginin indiriminin nasıl düzeltileceği,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin olarak, Türkiye'deki işlemler nedeniyle de satıcıya ödenen ve satıcı tarafından da ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'nin alıcı tarafından indirim konusu yapılacağı,
- Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacağı hususlarına yönelik hükümler düzenlenmiştir.

Yapılan bu düzenlemelerle, esas olarak katma değer vergisinin bazı işlemler neticesinde işletmelerin üzerinde oluşturduğu yükün bertaraf edilerek işlem maliyetlerinin azaltılması ve ayrıca uygulama kolaylığı sağlanarak indirim mekanizmasının daha etkin bir şekilde çalıştırılması amaçlanmaktadır.

KAYNAKÇA

- 1 sayılı KDV Genel Uygulama Tebliği
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6728 sayılı Kanun
- 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- BİLİCİ, N. Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 15.Baskı, Ankara, 2007
- KIZILOĞLU, Ş. Açıklamalı ve İhtihatlı Katma Değer Vergisi ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2012
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 27. Baskı, Ankara, 2018
- ŞENYÜZ, D. Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005