

# MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

### MADDE METNİ :

#### " İndirimin Belgelendirilmesi :

**Madde 34 1. Yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.**

**2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit olunur."**

### MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıklandığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilmektedir.

### MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

#### 1. GENEL AÇIKLAMA :

34'üncü maddede KDV indiriminin, yurt içi işlemlerde fatura ve benzeri vesikalarda, ithal mallar için gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmiş olması ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla yapılabileceği belirtilmiştir. Buna benzer hükümler, 29 uncu maddenin 1/a bendinde ve 3 üncü fıkrasında da yer almış olup, hüküm tekrarı söz konusudur. Bu nedenle 29 uncu maddede belgelemeye ilişkin konularda detaya girmekten kaçınılmış, 34 üncü madde işaret edilmekle yetinilmiştir.

Öte yandan 34 üncü maddenin 2 nci fıkrasında fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Maliye Bakanlığınca tespit edileceği belirtilmiştir.

#### 2. İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR :

##### 2.1. KDV İndirimine Dayanak Teşkil Eden Belge Türleri ve Özellikleri :

###### 2.1.1. Fatura ve Benzeri Belgeler :

İndirim yapmak KDV mükellefinin tabii hakkıdır ve indirim, KDV uygulamasının temel unsurlarından biridir.

Mükellef indirim hakkına sahip olmakla beraber, bu hakkını kullanabilmesi için indirilecek KDV nin mevcudiyetini fatura veya benzeri belgelerle isbat etmek ve bu belgeleri kanuni defterlerine işlemek zorundadır.

Maddede yer alan "*fatura ve benzeri vesikalar*" tabiri ile VUK'da düzenlenen vesikalar kastedilmektedir (KDV Kanunu Md. 53).

Fatura VUK'nun 229-232 nci maddelerinde düzenlenmiş olan ticari vesikadır.

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

KDV indirimine mesnet teşkil edebilecek fatura benzeri vesikalar ise yine Vergi Usul Kanunu'nun müteakip maddelerinde yer alan, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu taşıma biletleri) ve serbest meslek makbuzlarıdır. (Perakende satış vesikalarına dayalı KDV indirimi konusunda aşağıdaki 2.5. nolu bölüme bakınız.)

Gider pusulası ve müstahsil makbuzu da hasılat ve gider belgeleyen evrak olması bakımından fatura benzeri belge niteliği taşımakla beraber bunlara dayanılarak KDV indirimi yapılması söz konusu değildir.

Ancak, gider pusulası, daha önce KDV li olarak satılan bir malın, KDV mükellefi olmayan alıcı tarafından iadesi nedeniyle düzenlenmişse, teslim KDV si bu gider pusulasına istinaden ve beyannamenin 34 nolu satırında, gösterilmek suretiyle indirilir. (Bu konuda 35'inci maddedeki açıklamalarımıza bakınız.)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-5.1. no.lu bölümü şöyledir :

### **“5.1. Fatura ve Benzeri Belge**

*3065 sayılı Kanunda geçen fatura ve benzeri vesika tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir.*

*Söz konusu vesikalar, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235 ve 236 ncı maddelerinde fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir.*

*Gerçek usulde vergi mükellefi olmayanlardan mal satın alanların veya iş yaptırılanın, satın aldıkları mal veya yaptırdıkları işler karşılığında düzenleyecekleri gider pusulası ve müstahsil makbuzunda KDV hesaplanmaz ve gösterilmez. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alanların indirim hakları bulunmamaktadır. Ancak, nihai tüketicilere satılan malların iade edilmesi halinde bu Tebliğin (I/B-11) bölümünde açıklandığı üzere, gider makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuzla dayanılarak indirim yapılması mümkün bulunmaktadır.”*

Katma bütçeli idarelerin, Belediyelerin ve sair kamu kuruluşlarının fatura vermeksizin KDV tahsilatında buldukları görülebilmektedir. Böyle bir durumda belge yetersizliği nedeniyle KDV indirim hakkının kaybolması düşünülemez. Nitekim Yaklaşım Dergisi'nin Temmuz 2018 sayısında yayınlanan 29.05.2018 tarih ve 27575268-105(229-2017-334-209179) sayılı özelgede sorulan husus ve verilen cevap şöyledir:

*“.....Belediye Başkanlığı mülkiyetinde bulunan taşınmaz ihale yoluyla (36.022.000,00 TL + 6.483.960,00 TL KDV=) 42.505.960,00 TL bedelle satın aldığınız, ancak satışa ilişkin olarak belediyenin fatura düzenlememesi ve vermemesi nedeniyle ..... detay tahsilat raporu ile ödemeye ait banka dekontuna istinaden indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.”*

.....

*“Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından alınan taşınmazın satışı karşılığında fatura düzenlenmemesi ve ödemenin banka kanalıyla yapılması durumunda, başvurunuz eki detay tahsilat raporu ve banka dekontunun, Vergi Usul Kanunu uyarınca fatura veya fatura yerine geçen belge kapsamında değerlendirilmesi ve .....kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.”*

Buna mukabil İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 12.10.2001 tarih ve 4864 sayılı Mukteza'da T.C.D.D. tarafından, hat işgal ücreti, vagon taşıma ücreti gibi isimlerle elde edilen hasılatın “*muhtelif hasılat makbuzu*” isimli belge ile belgelenmesinin mevzuata uymadığı ve böyle bir belgeye istinaden KDV indirimi yapılamayacağı ifade edilmiştir. Bilhassa söz konusu belgenin bir kamu kuruluşu tarafından düzenlenmiş olması, bu Mukteza'daki olumsuz yaklaşımın katı bir anlayışa dayandığının ifadesidir.

Fatura, kağıt ortamında düzenlenmiş olabileceği gibi elektronik ortamda düzenlenmiş de olabilir. Her iki halde de fatura KDV indirimine dayanak oluşturur.

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Elektronik olarak düzenlenmesi gerekirken yanlışlıkla kağıt ortamında düzenlenen faturalara dayanılarak da KDV indirimi yapılabilir. Bu konuda olup Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.11.2015 tarih ve 73 sayılı Özelge'de şu açıklama yapılmıştır:

*"..... vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan; gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifası) dayanan harcamaların elektronik ortamda düzenlenen fatura yerine kağıt ortamında düzenlenen fatura ile tevsik edilmesinin, Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümlerin uygulanması haricinde safi kazancın tespitinde **gider olarak dikkate alınmasına ve faturada gösterilen ve KDV Kanununun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıyan KDV nin indirimine engel olmadığı tabiidir.**"*

### 2.1.2. Gümrük Makbuzları :

Mal ithali nedeniyle doğan KDV, gümrükleme işlemini yapan Gümrük Müdürlüğü'nün düzenlediği gümrük makbuzunda gösterilir. Mal ithali nedeniyle yüklenilen KDV nin indirilmesine dayanak teşkil eden yegane belge KDV içeren gümrük makbuzudur.

Bilahare kesin olarak hesaplanacak KDV'nin teminatı niteliğinde olmak üzere, gümrük idaresince, KDV'yi yaklaşık olarak karşılayacak miktarda para alınması nedeniyle düzenlenen makbuzların KDV indirimine mesnet teşkil etmeyeceği şeklinde idari uygulama mevcuttur.

İthalatta haksız rekabetin önlemesine ilişkin mevzuat uyarınca Gümrük Müdürlüğü'ne ödenen **damping vergisi** ve buna bağlı olarak Gümrük İdaresi'ne ödenen KDV nin indirilip indirilemeyeceği tereddüt konusu olmuş, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 11.04.2002 tarih ve 1985 sayılı Mukteza'da şöyle denilmiştir :

*"..... Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne ödenen damping vergisi işletmenizle ilgili ve aynı bir vergi olması şartıyla carî yıl kurum kazancının tespitinde gider yazılabileceğinden ödenen KDV nin de indirimi mümkün olacaktır."*

Gümrük İdareleri bazı ithal mallarının alış bedellerini düşük bularak, kendi tayin ettiği daha yüksek bir değer üzerinden (fazla meblağda) KDV tahsil edebilmektedir.

Maliye İdaresi bu şekilde gerçek ithal bedelinden daha yüksek bir değer üzerinden Gümrük İdaresine ödenen KDV'lerin indirimine izin vermektedir. Ancak bahsi geçen yüksek KDV yüklenimleri bazı firmalarda devrolan KDV oluşuşuna sebebiyet vermektedir.

Bu fazlalığın iadesi söz konusu değildir.

Ancak mükellef indirimli oranlara tabi teslim veya hizmetlerde bulunuyorsa, 29/2 nci madde uyarınca KDV iadesi talep ederken, %18'lik tavanı aşmamak kaydıyla, Gümrük İdaresine ödediği KDV'lerin tamamını iade edilecek KDV hesabına dahil edebilmektedir.

### 2.1.3. İndirimin Belgelemesi Bakımından Özellik Gösteren Haller :

#### 2.1.3.1. A.T.İ.K. KDV lerinin İndirimine İlişkin Özellik Ortadan Kalkmıştır. Fakat İade Açısından Özellik Vardır :

İmal veya inşa olunan amortismanına tabi iktisadi kıymetin (A.T.İ.K) aktive alınması nedeniyle KDV hesaplanmasını öngören 3/d maddesi hükmü 1.1.1999 dan itibaren yürürlükten kalktığı için, bu tarihten sonra söz konusu A.T.İ.K. lerin maliyeti üzerinden KDV hesaplanmasına gerek kalmamıştır.

Sabit kıymet alım veya ithalinde ödenen KDV nin indirilmesi konusunda özellik yoktur. Keza sabit kıymetin işletme bünyesinde imal veya inşaaı nedeniyle yüklenilen KDV ler de genel hükümlere göre indirim konusu yapılır. Aktifleştirme nedeniyle KDV hesaplanmaz ve indirilmez.

Ancak A.T.İ.K. in imal veya inşaaı devam ederken, bu imal veya inşa ile ilgili olarak yüklenilip indirilmiş olan KDV ler, iade hesabına konu edilemez. Çünkü henüz ATİK iade hakkı doğuran bir işte kullanılmaya başlanmamıştır. A.T.İ.K. iade hakkı doğuran işlem için kullanılmaya başlanıldığında bu A.T.i.K. in temini için yüklenilmiş olan KDV ler toplamı. İadesi istenecek KDV

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

tutarına dahil edilir. Ancak bu eklenti, lade tutarının işlem bedelinin normal KDV oranı ile çarpılması sonucu bulunacak meblağı aşmasına sebebiyet veremez. (Bu konuda 32 nci maddeye bakınız)

### 2.1.3.2. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen KDV :

Sorumlu sıfatıyla (Md.9) ödenen KDV nin indirilmesi prensip olarak mümkündür. Bu indirimin dayanağı, KDV sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödeyeceği verginin kaydına ilişkin yevmiye maddesi, 2 no.lu KDV beyannamesi, ve sorumlu sıfatıyla ödenecek verginin tahakkuk fişidir.

İndirim işlemi, KDV sorumluluğunun doğduğu ay itibarıyla, 191 İNDİRİLECEK KDV hesabına borç, 360 no.lu hesap altındaki sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV hesabına alacak yazılmak suretiyle yapılır. 2 no.lu KDV beyannamesinin verilmesi ve tahakkuk fişinin alınmasıyla bu indirim dayanak kazanmış olur. (İndirim için KDV sorumluluğuna konu olan meblağın ödenmesi beklenmez.)

KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesi nedeniyle bu verginin re'sen veya ikmalen tarhedildiği hallerde indirim hakkının ne zaman doğacağı konusunda durum şöyledir :

11 no.lu Tebliğ ile yıl geçtikten sonra ikmalen veya re'sen tarh edilen KDV'ler ile gecikmeli olarak verilen 2 no.lu KDV beyannamelerindeki KDV'lerin vergi dairesine ödendiği yılın aşılması şartıyla indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Önceki düzenlemelerde Maliye İdaresi 49 no.lu Tebliğ'in B bölümünde, sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de, tarh edilen vergi aslının ödendiği yılda indirim konusu yapılabileceği yönünde yorumda bulunmuş, pişmanlıkla veya gecikerek sorumlu sıfatıyla yapılan beyanlar konusunu açıkta bırakmıştı.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yukarıdaki hükme yer vermemek suretiyle tamamen katı bir yoruma yönelen Maliye İdaresi, 11 no.lu Tebliğ ile, hem kendiliğinden gecikmeli ( pişmanlıkla veya pişmanlık olmaksızın) verilen 2 no.lu KDV beyanları ile ödenen KDV'lerin hem de, ikmalen veya re'sen tarh edilen sorumlu sıfatlı KDV'lerin, yıl geçmesine rağmen ödeme yılı itibarı ile indirilmesine izin vermiştir.

### 2.1.3.3. İkmalen veya Re'sen Salınan Yahut Pişmanlıkla Ödenen KDV :

Satıcının muhtelif nedenlerle, faturasında eksik gösterdiği veya göstermediği KDV nin, ikmalen tarh edilmesi yahut pişmanlık yoluyla tediyesi şeklinde sonradan ödendiği ve alıcıdan talep ettiği KDV nin indirilmesinde, belgelemenin nasıl yapılacağı konusunda hüküm yoktur.

Lebib Yalkın Dergisinin Haziran 2009 sayısında yayınlanan aşağıdaki yazımızda, sonradan alıcıdan rücu yoluyla tahsil edilen KDV'lerin alıcı tarafından indirilmesi imkanı hakkındaki görüşlerimiz yer almıştır :

### **“EKSİK OLDUĞU SONRADAN ANLAŞILAN VE SATICI TARAFINDAN TAMAMLANAN SATIŞ KDV'Sİ İÇİN ALICIYA RÜCU EDİLMESİ VE ALICININ BU KDV'Yİ SATICIYA ÖDEYİP İNDİRMESİ İMKÂNI**

#### 1. GENEL AÇIKLAMA:

*KDV'ye tabi mal teslimlerinde veya hizmet ifalarında;*

- *Fatura düzenlenmemesi,*
- *Düzenlenen faturada yersiz istisna uygulanması,*
- *Olmaması gereken orana göre düşük oran üzerinden KDV hesaplanması,*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

- İhraç kaydıyla teslimi mümkün olmayan mal için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenlenmesi

*gibi nedenlerle satış KDV'lerinin eksik hesaplandığı veya hiç hesaplanmadığı hallerle karşılaşılmaktadır.*

*Bu gibi hallerde satıcı, hatasını fark ederek pişmanlık yoluyla eksik KDV'yi beyan edebilir, düzeltme beyannamesi vererek devrolan KDV'sini azaltabilir veya bu hata vergi inceleme elemanlarında tespit edilerek rapora bağlanabilir.*

*Alıcıdan eksik tahsil edildiği anlaşılan ve pişmanlık yoluyla, tarhiyata uğramak veya devrolan KDV azaltılmak suretiyle tamamlanan bu KDV'nin, duruma göre alıcıdan rücu yoluyla talep edilmesi mümkündür.*

*Alıcının bu suretle ödeyeceği KDV veya ek KDV'yi indirme, indirim suretiyle giderilememe ve iade hakkının mevcudiyeti halinde iadesini isteme imkanı vardır.*

*KDV Kanunu'nda ve KDV Tebliğlerinde açıkça düzenlenmemiş olan bu hususlar uygulamada mukteza ve yargı kararlarıyla açıklığa kavuşmuş olup konu hakkındaki bilgiler ve görüşlerimiz aşağıda sunulmuştur:*

### 2. SATIŞ KDV'Sİ EKSİKLİĞİNİ TAMAMLAYAN SATICININ ALICIYA RÜCU HAKKI:

*KDV Kanunu'na göre KDV'nin mükellefi KDV'ye tabi işlemi (mal teslimini veya hizmet ifasını) yapandır. Kanunen, işlemi yapan şahıs, şirket veya işletme mükellef olarak tayin edilmiş olmakla beraber, (KDV Kanunu Md. 8/1-a) KDV'nin ödeyicisi alıcıdır. Yani alıcılar aldıkları mal ve hizmetin bedeline ilaveten veya bu bedelin bünyesinde KDV tutarını satıcıya ödemek durumundadır.*

*Şayet satıcı sehven KDV hesaplamamışsa veya KDV'yi düşük oran üzerinden yahut eksik hesaplamışsa ve satış, "bedel + KDV" bazlı olarak yapılmışsa, alıcı satıcıya eksik KDV kadar noksan ödeme yapmış demektir.*

*Yani satıcının eksik KDV tutarını alıcıdan talep edebilmesi için, satış işleminin KDV dahil bedel belirlenmek suretiyle değil, KDV'nin bedele ilaveten ödenmesi suretiyle yapılmış olması şarttır.*

*Rücu için şartlar müsait olsa bile satıcı rücu hakkını prensip olarak sadece KDV aslı için kullanabilir. Eksik KDV'nin pişmanlıkla tamamlandığı durumda normal olarak pişmanlık zammı, tarhiyata uğranmak suretiyle tamamlandığı durumda ceza ve gecikme faizi için alıcıya rücu edilemez. Ancak taraflar olayın özelliğine göre isterlerse cezanın ve/veya gecikme faizinin de kısmen veya tamamen alıcı tarafından karşılanacağını kararlaştırabilirler.*

*Satıcının sonradan KDV talep ettiği hallerde alıcı, alım işlemini "KDV dahil" esasta yaptığını ileri sürerek bu talebi reddedebilmektedir. Satıcının iddiası ise satımın "bedel + KDV" esaslı olduğu yönünde ise taraflar arasında ihtilaf çıkabilmektedir.*

*Bu ihtilaflar yazımızın konusu dışında olup konu hakkındaki görüşlerimiz, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Ağustos 2001 sayısında yer alan "KDV'NİN BEDELE DAHİL OLUP OLMADIĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR" başlıklı yazımızda ifade edilmiştir.*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

---

*Aşağıdaki bölümlerde alıcının rızaen veya yargı yoluyla satıcıya sonradan ödediği KDV'yi indirme ve hatta şartlar mevcutsa iadesini isteme hakkı açıklanmıştır:*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

### 3. ALICININ RÜCU SONUCU SATICIYA ÖDEDİĞİ KDV'Yİ ÖDEMEYİ YAPTIĞI AYDA İNDİRMESİ İMKÂNI:

*Alıcının daha önce eksik KDV ödeyerek aldığı mal veya hizmetin KDV'sini tamamlamak amacıyla satıcıya yaptığı ödeme, ödemenin yapıldığı ayda alıcı tarafından indirilebilmektedir.*

*Bu yönde çok sayıda mukteza mevcuttur.*

*Örnek vermek gerekirse son olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmiş olup arşivimizde bulunan 08.05.2009 tarih ve 4695 sayılı muktezaya konu olan olayda mukteza alan firma, müşterisinin cari hesabına yürüttüğü faizleri dekontla belgeleyip KDV hesabına konu etmemiş, bu durumun tespiti sonucu talep edilen KDV aslını, cezasını ve gecikme faizini uzlaşma yoluyla ödemiş ve KDV aslını müşterisinden talep etmiştir. Söz konusu muktezanın son paragrafı şöyledir:*

*“Buna göre, firmanızda uzlaşma suretiyle tahakkuk eden ve V.U.K hükümleri çerçevesinde ödenen verginin muhatap firmalara rücu edilmesi halinde, rücu yoluyla ilgili firmalarca ödenen vergilerin ödemenin yapıldığı dönem hesaplarıyla bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. “*

*Görüldüğü gibi eksik KDV ödeyerek mal veya hizmet alan KDV mükellefi bu KDV eksikliğini tamamlamak amacıyla satıcıya sonradan ödediği KDV'yi, yıl geçmiş olsa bile, ödemeyi yaptığı ayda indirebilmektedir.*

*Aynı görüşleri taşıyan başka muktezalar da mevcuttur. Örnek vermek gerekirse; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.02.1992 tarih ve 14676 sayılı muktezası aynı anlayışla verilmiştir. (Şükrü KIZILOT, KDV Kanunu ve Uygulaması, Sahife 1532 – 1533)*

*KDV eksikliği, ihraç kaydı ile teslim edilmesi mümkün olmayan malların, ihraç kaydıyla teslim edilmesi nedeniyle de doğabilmekte olup, bu durumda da satıcının söz konusu mal için KDV ödemesi veya iade hakkından vazgeçmesi nedeniyle alıcıdan KDV talep etmesi sonucunda alıcı, sonradan satıcıya ödediği bu KDV'yi, ödemeyi yaptığı ayda indirebilmektedir. Bu konuda da çok sayıda mukteza vardır. Örnek olarak [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sahifemizle yer alan KDV kitabımızın 11 nci maddeye ilişkin 3.13. no.lu bölümünde belirttiğimiz ve aşağıdaki 5 no.lu bölümde metnini sunduğumuz Dış Ticaret Vergi Dairesi'nce verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 no.lu mukteza gösteriliriz.*

*Her ne kadar KDV Kanunu'nda KDV indiriminin alış faturasına dayandırılması esası var ise de, işle ilgili olarak yüklenilmiş ve Hazineye intikal etmiş olan KDV'lerin, indirimi engelleyen özel bir durum veya hüküm olmadığı sürece indirilebilmesi gerektiği açıktır. Bu nedenle yukarıda belirtilen muktezalar isabetlidir. Nitekim geçmiş dönemle ilgili olarak sonradan pişmanlıkla veya tarhiyata uğramak suretiyle sorumlu sıfatıyla ödenen veya belgesiz mal bulundurulduğu gerekçesiyle KDV Kanunu'nun 9/2 nci maddesi uyarınca ödenen KDV'lerin ödemenin yapıldığı ayda indirilebileceği, yolunda muktezalar mevcuttur. (Bu konuda Sayın Özgür BİYAN'ın E-Yaklaşım Dergisi'nin Şubat 2006 sayısındaki yazısında, sırasıyla 20.04.1995 tarih ve 21596; 29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezalarına işaret edilmiştir.)*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

### 4. İNDİRİMİN DAYANDIRILACAĞI BELGE:

Alıcının, rücu yoluyla sonradan satıcıya ödediği KDV'yi indirmesine dayanak teşkil edecek belgenin ne olduğu konusundaki görüşlerimiz şöyledir:

Alıcı bu indirim, satıcının KDV'yi talep eden yazısına, bu yazı ekindeki satıcının KDV'yi tamamladığına dair tahakkuk ve ödeme belgelerine yahut düzeltme tahakkukuna, satıcıya müstakilen yapacağı KDV tutarı kadar ödemeye ilişkin belgeye dayandırabilir.

Bu para alışverişi için fatura düzenlenmesi gerektiği yönünde yeterli açıklık yoktur. İşlem sadece para alışverişi olduğundan fatura kesilmesi bize göre gerekmez. Ancak daha önce kesilen faturada eksik KDV tutarı kadar meblağ noksanlığı bulunduğu ve bu noksanlığın eksik KDV tutarını içeren fatura kesilmek suretiyle giderilmesi gerektiği şeklinde bir iddiaya maruz kalmamak adına satıcının rücu ettiği KDV tutarı kadar

alıcıya izahlı ve bir fatura kesmesi ihtiyat açısından uygun olacaktır. Böylelikle KDV indiriminin faturaya dayandırılması gereği de yerine getirilmiş olur.

Satıcının devrolan KDV'si varsa, eksik hesaplanan KDV nedeniyle ödeme çıkmayacak, devrolan KDV azalacaktır. Satıcı devrolan KDV eksilmesine istinaden, rücu yoluyla bu KDV'yi alıcıdan isteyebilmelidir. Çünkü satıcının devrolan KDV'sinin düzeltme beyanı veya inceleme raporuyla azaltılması, azalan meblağ kadar Hazine'ye KDV intikal etmesi demektir. Alıcı da satıcıya yapacağı ödemeye ve satıcının devrolan KDV'sinin azalmasına istinaden indirim hakkını kullanabilmelidir.

Alıcının eksik KDV yi indirim konusu yapabilmesi için satıcıya ödemeyi nakden yapmasının şart olmadığını, ödeme işleminin hesaben ödeme (Cari hesaba satıcı lehine kayıt yapma ve dekont düzenleme) suretiyle de yapılabileceğini düşünüyoruz. Zaten burada önemli olan husus, alıcının yaptığı alımla ilgili olarak Hazine'ye KDV intikal etmesidir.

### 5. RÜCU YOLUYLA ÖDENİP İNDİRİLEN KDV'NİN İADESİ İMKÂNI:

Alıcının rücu yoluyla ödeyip indirdiği KDV, iade hakkı doğuran bir işlemle ilgili olarak (sonradan da olsa) yüklenilmişse ve yüklenimin (nakden veya hesaben ödemenin) gerçekleştiği ayda indirimle giderilemeyen KDV durumu varsa, alıcı indirdiği bu KDV'nin iadesini talep etme hakkına sahiptir. Nitekim [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sahifemizde yer alan KDV kitabımızın 11 nci maddeye ilişkin 3.13. no.lu bölümünde belirttiğimiz Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 nolu mukteza şöyledir:

"İlgide kayıtlı dilekçenizle 28.10.1994 tarih, 32.952, 22.11.1994 tarih 33155, 14.11.1994 tarih 33093 sayılı faturalar ile ..... A.Ş.'de tecil - terkin kapsamında mal olarak ihraç ettiğiniz ancak adı geçen firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesi tecil - terkin kapsamında satışı yapılan malların imalatçısı olmadıkları gerekçesiyle tecil - terkin talepleri yerine getirilmediğinden imalatçı firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergisinin iadesini talep edemeyeceğinin bildirilmesi talep olunmaktadır.

.....  
Olayımızda ise .....A.Ş. tarafından imalatçı firma olmadığı halde, imalatçı gibi hareket edilerek, teslim edilen mallara ilişkin olarak düzenlenen faturalara "ihraç kaydıyla tanzim edildiği için KDV, tahsil edilmemiştir." İbaresini yazılarak Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiş ve dolayısıyla vergi dairesine ödenmemiştir.

Buna göre, söz konusu: dönemlerle ilgili olarak tecil edilen verginin imalatçı firma tarafından Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ödenmesi halinde ihracatçı firma olarak mal aldığınız firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergilerini ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinde indirim konusu



## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

yapmanız indirimle giderilmeyen kısmın ise genel hükümler çerçevesinde iadesini talep etmeniz mümkündür.

*Ancak imalatçı firmanın vergi dairesine ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapması veya iade talep etmesi mümkün değildir."*

*Görüldüğü gibi bu muktezaya konu olayda ihracatçı, ihraç kaydıyla (KDV yüklenmeksizin) temin ettiği malı ihraç etmiş, bu malın ihraç kaydıyla alınamayacağını anlaşılmaması üzerine satıcıya sonradan ödediği KDV'yi indirip, ihracatın gerçekleşmesi nedeni ile iadesini isteyebilmiştir. (Bu yönde başka muktezalar da mevcuttur. Örnek olarak Sayın Özgür BİYAN'ın yukarıda bahsi geçen yazısında belirtilen İstanbul Defterdarlığı 12.11.2003 tarih ve 6350; 17.07.2003 tarih ve 4309 sayılı muktezalari gösterilebilir.)*

### 6. KONU HAKKINDAKİ VERGİ YARGISI GÖRÜŞÜ:

*Konuyla ilgili olarak rastladığımız Danıştay 11 nci Dairesi'nce verilmiş 11.10.2000 tarih ve 1999/E:1769 K:200/3815 sayılı karara konu olaydaki mükellef KDV ödemeksizin satın aldığı malı iade hakkı doğuracak şekilde KDV'siz teslim etmiş, sonradan bu alımın KDV'li olması gerektiği anlaşılmış olup alıcı rücu yoluyla ödemek zorunda kaldığı KDV'yi indirip iadesini istemiştir. İade istemi reddedilmekle beraber red gerekçesi bu şekilde KDV indirilemeyeceği veya iade istenemeyeceği değil, iade isteyen firmanın alt firmalarında görülen sorundur. Söz konusu Danıştay kararında alt firmada tespit edilen olumsuzluğun iadeye engel teşkil etmediği görüşü ile mükellefin talebi kabul edilmiştir. (Bu kararın metni Sayın Özgür BİYAN'ın yukarıda belirttiğimiz yazısında mevcuttur.) Yani Danıştay da, satıcıya sonradan ödenen KDV'nin nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı ayda indirilebileceği, iade hakkının varlığı ve indirimle giderilememe halinin mevcudiyeti halinde iade istenebileceği görüşünü benimsemiştir.*

### 7. SATICININ ALICIYA RÜCU EDEMESİ VEYA RÜCU ETMEKLE BERABER BU RÜCU İLE DOĞAN ALACAĞININ ŞÜPHELİ OLMASI:

Şayet;

- Satışın "KDV dahil" esasta yapılmış olması,
- Alıcı sayısının çokluğu,
- Fark KDV tutarının küçük oluşu,
- Alıcının bulunamaması,

*gibi nedenlerle satıcı, tamamladığı eksik KDV için alıcıya rücu edemeyip bu KDV'yi yüklenmek zorunda kalırsa, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak zorundadır. Çünkü KDV Kanunu'nun 58 nci maddesinde teslim KDV'sinin vergisel açıdan kabul edilemez gider olduğu hükme bağlanmıştır.*

*Ancak satıcı, sonradan tamamladığı satış KDV'si için alıcıya rücu ederek, kayıtlarında alıcıdan alacaklı hale gelmişse, alıcı bu borcu ödemeyi reddetmişse ve söz konusu alacak için şüpheli alacak şartları oluşmuşsa, satıcı VUK'nun 323 ncü maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle bu KDV'yi gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirebilir. Çünkü KDV kökenli de olsa bir alacak mevcuttur. Ve bu alacak şüpheli durumdadır.*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Maliye İdaresi bir süre KDV kökenli alacakların şüpheli alacak gerekçesi ile giderleştirilemeyeceği görüşünde olmuş ise de, 334 no.lu VUK Genel Tebliğ ile bu görüşünden vazgeçmiştir. Söz konusu Tebliğin konumuz ile ilgili bölümü şöyledir:

### **“V. KATMA DEĞER VERGİSİ İÇİN ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASI**

Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılmayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü görülmüştür.

Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar gösterilmiştir.

Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır.

Bu itibarla, **katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi**; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi **halinde mümkün olacaktır.**”

### **8. SONUÇ:**

Satıcı, KDV ye tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında KDV hesaplamamış veya eksik hesaplamışsa, bu eksikliğin sonradan giderilmesi halinde ve işlemin **“bedel + KDV”** esaslı olarak yapılmış olması durumunda, tamamladığı KDV tutarı için alıcıya rücu edebilir.

Bu talep KDV tutarını içeren izahlı bir fatura ve KDV eksikliğinin tamamlandığına dair belgelerle yapılmalıdır.

Alıcı, bu şekilde nakden veya hesaben ödediği KDV’yi **ödemeyi yaptığı ayda** indirebilir. İade hakkı mevcutsa ve indirim yapıldığı ayda indirimle giderilemeyen KDV söz konusu ise, indirimle giderilemeyen ile sınırlı olarak bu KDV’nin iadesini isteyebilir.”

### **2.1.3.4. İhraç Kayıtlı Malın İhraç Edilmemesi Durumunda Alıcının KDV İndirimini Nasıl Yapacağı :**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-5.6. no.lu bölümünde şu açıklamalar mevcuttur :

“Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17’nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenilen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihraçat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, **bu günü içine alan takvim yılını takip eden takvim yılı aşılılmamak kaydıyla** indirim konusu yapması mümkündür.”

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

### 2.1.3.5. İndirim Açısından Hakediş Belgeleri :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-5.1. no.lu bölümünde şu açıklamalar yer almaktadır :

*"Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, bu belgenin düzenlendiği işlerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.*

*KDV mükellefleri, düzenleyecekleri bu vesikalarda KDV'yi hesaplayıp, satış bedelinden ayrı olarak göstereceklerdir."*

### 2.1.3.6. Belgenin Başka Biri Adına Düzenlenmiş Olması :

Prensip olarak bir belgenin KDV indirimine dayanak teşkil edebilmesi için, belgenin indirimi yapacak olan firma adına düzenlenmiş olması gerekir.

Ancak uygulamada şöyle özel hallerle karşılaşılabilmektedir.

- Bir KDV mükellefi yeni bir işyeri kiraladığında yahut satın aldığı zaman, o yere bağlı olan elektrik, su, telefon, doğalgaz gibi kamu kuruluşlarınca verilen hizmetlere ilişkin faturalar, eski sahip veya kiracılar adına düzenlenmiş olarak gelmeye devam etmektedir. Faturaların yeni sahip veya kiracı adına gelmesi için telefon devri veya idare ile sözleşme yapılması gerekmekte ve bu formaliteler çeşitli nedenlerle ve bilhassa bürokrasi yoğunluğu yüzünden ihmal edilmektedir.

13.09.2001 tarih ve 4413 no.lu İstanbul Defterdarlığı Muktezasında, mükellefin bulunduğu adreste kullanılmakta olan elektrik, su ve telefona ait faturaların bu adreste faaliyet gösteren firma adına düzenlenmemiş olması halinde söz konusu faturaların bu firma kayıtlarında yer alamayacağı, dolayısıyla KDV indirimine imkân bulunmadığı belirtilmiştir.

Biz bu görüşü aşırı şekilci ve müsamahasız olarak telakki ediyor ve katılmıyoruz. Ancak bu konuda çıkabilecek sorunların önlenmesi bakımından, gerekli sözleşme ve devir işlemleri yapılarak faturaların doğru ünvan adına gelmesinin sağlanması yararlı olur.

Buna mukabil Maliye Bakanlığı'nca 07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı muktezada, işyerinde kullanılan ancak başkası adına kayıtlı olan su, elektrik, telefon fatura bedellerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Örnek vermek gerekirse, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.11.2011 tarih ve 642 sayılı özelgesinde;

*"..... dilekçenizde bahsedilen elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsiki ( kesin delillerle ispatı ) halinde, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi ve söz konusu ödemelere ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır."*

denilmiştir.

Bu muktezaya katılıyoruz. Muktezanın özelliklerinden biri de KDV indiriminin kabul edilmiş olması ile, dolaylı olarak başkası adına belgelenmiş fakat işyerine bağlı elektrik, su, telefon, gaz ve benzeri unsurlara ilişkin KDV hariç fatura bedellerinin gider veya maliyet olarak dikkate alınabileceği ortaya çıkmaktadır. Çünkü Bakanlık bunları kanunen kabul edilmeyen gider saysa idi KDV Kanunu'nun 30 ncu maddesi uyarınca KDV indirimine izin vermezdi.

- Firma personeli tarafından yapılan bazı giderler işletme gideri olarak dikkate alınabilmektedir.

Mesela, personel aniden hastalanıp muayene olmak ve ilaç almak zorunda kalırsa, buna ilişkin belgeleri kendi adına alıp, çalıştığı firmaya teslim etmekte, cebinden yaptığı ödemeyi firmadan tahsil etmektedir.

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Söz konusu belgeler o personel adına düzenlendiğine, içerik olarak firma gideri olabileceğine (GVK 40/2) ve personel o firmanın bordrosunda veya yönetim kurulunda olduğuna göre, sırf belgede firma adı yer almıyor diye KDV indirimini reddetmek, hiç de insafli bir tutum değildir. (1 inci maddedeki 6.10.12 nolu bölümde yer alan Danıştay kararı bu görüşümüzü desteklemektedir.)

- Benzer bir durum iş seyahatlerinde, yolculuk biletinin, otel yahut lokanta belgesinin isimsiz olması yahut personelin adını taşıması hallerinde de görülmekte olup bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.
- İstanbul Defterdarlığı'nca bir okul idaresine verilen 15.10.1999 tarih ve 4286 sayılı Muktezada şöyle denilmiştir :

*“..... Eski kiracı adına gelen su faturası kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmesi ve kayıtlara intikal ettirilmesi kaydıyla bu giderlere ait katma değer vergisinin yukarıda açıklandığı şekilde indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.”*

Dikkat edilirse bu Muktezada eski kiracı adına gelen su faturasının kanunen kabul edilen gider olup olamayacağı belirtilmemiş dolayısıyla KDV indiriminin mümkün olup olmadığı şarta bağlı kılınmıştır. Su tesisatı bu okul işletmesinin faaliyet gösterdiği binaya bağlı olduğuna göre, bu faturanın gider yazılmasına ve KDV indirimine engel bulunmaması gerekir. Faturanın eski kiracı adına düzenlenmiş olması sadece bir formalite eksikliğini ifade etmektedir ve bize göre esasa müessir bir durum değildir.

- 24.07.2001 tarih ve 3509 sayılı İstanbul Defterdarlığı Muktezasında cep telefonu masraflarının gider kaydedilebilmesi ve KDV indirimini yapılabilmesi için, bu cep telefonunun firma adına kayıtlı olması gerektiği belirtilmiştir. Cep telefonları taşınabilir niteliği ve belli bir mekana bağımlı olmayışı nedeniyle gider kaydı ve KDV indirimini bakımından mükellef adına kayıtlı olması gerekmektedir.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 17.08.2012 tarih ve 2653 numara ile verilen özelgede, beş gerçek kişi ortağı bulunan bir adi ortaklığın ticari faaliyetinde kullanılmak (üzerine adi ortaklık tarafından inşaat yapıp, satılmak) üzere alınan fakat adi ortaklığın gerçek kişi ortakları adına alım belgelerine bağlanan arsa ile ilgili KDV indiriminin adi ortaklık tarafından yapılamayacağı ileri sürülmüştür. Özelgenin son paragrafı şöyledir;

*“Buna göre, adi ortaklık adına düzenlenen belgelerde gösterilen KDV nin ortaklık tarafından KDV Kanununun 29 ve 34 üncü maddeleri çerçevesinde indirimi mümkün bulunmaktadır. Ancak ortaklığın faaliyetine ilişkin olsa da ortaklara hisseleri oranında tek tek kesilen faturalarda gösterilen KDV nin ortaklık tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”*

Bu özelgeye katılmamız mümkün değildir. Çünkü adi ortaklıklar KDV açısından vergi süjesi olarak kabul edilmekte, fakat adi ortaklıklar hükmi şahsiyetler olmadığı için gayrimenkul sahibi olamamaktadırlar. Bir adi ortaklık ticari faaliyeti için arsaya ihtiyaç duyduğunda arsa hukuki mecburiyet nedeniyle ortakların mülkiyetinde kalmakta, fakat ekonomik olarak adi ortaklığın bilançosuna dahil edilmektedir. Böyle bir durumda adi ortaklığın bilançosuna girmiş olmasına rağmen bu arsa için yüklenen KDV'nin adi ortaklığa indirtilmemiş olması KDV'nin genel ilkelerine aykırıdır. Aynı adi ortaklığın bilançosundaki bu arsayı sattığında fatura kesip KDV hesaplamak zorunda kalacak olması, özelgedeki bu görüşün hatalı olduğunu, tek başına ortaya koymaktadır.

### 2.2. KDV nin Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmesi Esası :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin III/C-5 no.lu bölümü şöyledir :

#### **“5. İndirimin Belgelendirilmesi**

*3065 sayılı Kanununun 34 üncü maddesine göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,  
b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler ile vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah şekline tabi işlemlere konu teslim ve hizmetlerde bu mal ve hizmetleri satın alanlar, tarife, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplayacak ve bu tutarı yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indireceklerdir.

Öte yandan, yukarıda da belirtildiği üzere verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalar arasında sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğu dışındaki işlemlerde kullanıldıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelendirilmesinde kullanılamazlar. Bu nedenle perakende satış fişlerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak farklı vergi oranlarına tabi malları birlikte satanlar, vergili fiyat içindeki KDV'nin hesaplanabilmesi bakımından, perakende satış fişi üzerinde satılan malın tabi olduğu vergi oranını ayrıca belirtirler.

204 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir."

Ayrıca, 206 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinin (G) bölümünde; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin alış vesikalarında ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması şartıyla, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesi mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılamaz."

### 2.3. KDV'nin Nasıl Hesaplanacağı, Fatura ve Benzeri Belgelerde Nasıl Gösterileceği :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-5.3. ve 5.4.no.lu bölümlerinde şu açıklamalara yer verilmiştir :

#### "5.3. Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilme Usulü

Yukarıdaki kapsama giren mükellefler işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda KDV'yi ayrıca göstermeyebilir. Bu durumda bedel, vergi dâhil tek tutar olarak ifade edilir, ancak belgede "KDV DÂHİLDİR." ibareli bir şerh bulunur.

Öte yandan, farklı vergi oranına tabi işlemleri bulunan mükellefler tarafından düzenlenen belgelerde mal ve hizmetler vergi oranları itibarıyla ayrı toplamlar olarak ifade edilir, her toplamın yanına vergi oranı belirtilmek suretiyle "%... KDV DÂHİLDİR." şerhi konur.

Toptan satış yapan veya imalat işi ile uğraşan mükellefler, bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde KDV'yi ayrıca göstermeye mecburdurlar. Toptan satışları yanında perakende satışları da bulunan mükellefler, toptan satışlarında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satışlarında ise yukarıda belirlenen esaslara göre işlem yaparlar.

#### 5.4.Verginin Hesaplanması

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit edilmesi nedeniyle, düzenlenecek belgelerde mal ve hizmetlerin tabi olduğu vergi oranı belirtilmek suretiyle; yani genel vergi oranına tabi mallara ait toplamın yanına "%18 KDV DAHİLDİR", (% 8) indirimli orana tabi olanlara "%8 KDV DAHİLDİR", (% 1) indirimli orana tabi olanlara ise "%1 KDV DAHİLDİR" şerhi verilecektir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışları ile hizmet ifalarına ait liste, etiket, fatura ve benzeri belgelerde fiyatları, KDV dahil olarak tespit etmeleri ve bedeli vergi dahil tek tutar olarak göstermeleri gerekmektedir. KDV bedele dahil olarak mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, vergi dahil tespit edilen fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi;

$\text{vergili bedel} \times \text{vergi oranı} / 100 + \text{vergi oranı}$

formülü ile, vergi hariç fiyatlar üzerinden beyan edecekleri KDV'yi de

$\text{bedel} \times \text{vergi oranı} / 100$

formülünü kullanarak hesaplayacaklardır.

**Örnek 1:** Vergi dahil fiyatı 11.800 TL olan ve (% 18) oranında KDV'ye tabi bulunan ve belgede ayrıca vergisi gösterilmeyen bir mala ait bedel içindeki KDV,

$$\frac{11.800 \times 18}{100 + 18} = 1.800 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}$$

**Örnek 2:**

Bedeli 100.000 TL olarak tespit edilen ve (% 8) oranında KDV'ye tabi bulunan bir mala ait KDV,

$$\frac{100.000 \times 8}{100} = 8.000 \text{ TL olarak hesaplanacaktır.}$$

### 2.4. İndirim Bakımından KDV'nin Belge Üzerinde Ayrıca Gösterilmesine Gerek Bulunmayan Haller :

- Fiyatın tarife ile belirlendiği hallerde mal ve hizmet faturaları, perakende aşamaya kadar KDV si ayrıca gösterilerek kesilir. Tarifeye tabi teslim hizmetler perakendeciler tarafından belgeye bağlanırken bedel KDV dahil şekilde gösterilebilir. (Hangi teslim ve hizmetlerin tarifeye tabi olduğu konusunda, 20 nci maddedeki 4.1. no.lu bölüme bakınız.)
- Mesela akaryakıtlar, fiyatı tarife ile tesbit edilen mal olarak kabul edilmektedir. Bu mal rafineri tarafından toptancı kuruluşlara ve toptancılar tarafından benzin istasyonlarına satılırken, faturada KDV nin ayrıca gösterilmesi zorunludur. Fakat benzin istasyonları perakende akaryakıt satışı yaparken alıcının firma olup olmadığına bakmaksızın KDV dahil fiyat üzerinden belge düzenleyebilirler. Akaryakıtı perakende şekilde satın alan firmalar, KDV li tutarı 118 e bölüp 18 ile çarpmak suretiyle (iç yüzde hesabıyla) bulacakları KDV yi indirebilirler.
- Bedelin biletle tahsil edildiği haller bakımından da durum aynıdır. (Bedelin biletle tahsil edildiği haller 20 nci maddedeki 4.2. nolu bölümde açıklanmıştır.)

Mesela otobüs işletmecisi, tarifeli yurt içi sefer düzenleyen yazıhane sahibi ile sefer başına belli bir bedel alınması konusunda anlaşmış ise, sefer faturasını KDV sini ayrıca göstererek kesecektir. Yazıhane sahibi ise yolculara verdiği biletler üzerinde KDV dahil tutarı gösterecektir. Şayet bilet alıcısı KDV mükellefi ise, bu bilete dayalı olarak iç yüzde hesabı ile KDV indirimini yapabilir.

- 23 üncü maddedeki (a), (b) ve (c) bendlerinde belirtilen işlemlerle, bu maddedeki yetkiye dayanılarak Bakanlıkça özel matrah şekline tabi tutulan tekel maddeleri, gazete dergi ve periyodik yayınlarda, nihai alıcı durumundaki firmalar, KDV tutarını iç yüzde hesabı ile bulup indirebilirler.

### 2.5. KDV'nin İndirilmesi İçin Prensipten Olarak Dayanak Belge Üzerinde Ayrıca Gösterilmiş Olması Gerekir :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-5.5. no.lu bölümünde şu açıklamalar mevcuttur :

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

"3065 sayılı Kanununun 34 üncü maddesine göre verginin **indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir**. Bu nedenle, uygulama kapsamına giren mükelleflerden gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecek mal ve hizmet satın alan mükellefler, satın alınan mal ve hizmetlere ait KDV'yi indirim konusu yapabilmek için, düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda verginin mutlak surette ayrıca gösterilmesini isteyeceklerdir.

Ancak Kanununun 23 üncü maddesine göre özel matrah şekilleri tespit edilen işlemler ile aynı Kanununun (20/4) üncü maddesine göre, tarife ve bilet bedelinin vergi dâhil edilerek hesaplandığı hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmaz. Mükellefler bu neviden mal ve hizmet alımları dolayısıyla yükledikleri vergileri, içyüzde yoluyla hesaplarlar ve indirim konusu yapabilirler."

### 2.6. KDV nin Belge Üzerinde Ayrıca Gösterilmediği Hallerde KDV İndirimi :

KDV nin mutlaka ayrıca ve meblağ olarak belge üzerinde gösterilmesi gerektiği halde, satıcı bu mecburiyete uymayarak belgeyi KDV dahil şekilde düzenlemişse böyle bir belgeye dayanılarak KDV indirimi yapılması İdare tarafından reddedilmektedir. Bu nedenle mükellefler, belge alırken KDV sinin ayrıca gösterilmiş olmasına özen göstermek durumundadırlar. Mecburiyete rağmen KDV nin ayrıca gösterilmediği hallerde, belge aslı satıcıya gösterilip "..... TL KDV dahildir" şeklinde not koydurulmalı, yahut belge yeniletilmelidir.

Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 12.2.1993 tarih ve E:1992/3041; K:1993/510 sayılı kararında, KDV dahil şekilde düzenlenen fatura üzerine, iç yüzde hesabıyla bulunan KDV tutarının yazılmış ve bu KDV nin taraflarca yasal defterlerine intikal ettirilmiş olması karşısında, sırf faturanın düzenlenmesi esnasında faturayı düzenleyen tarafından KDV nin ayrıca gösterilmediği gerekçesiyle indirim reddine gidilemeyeceği belirtilmiştir. Danıştay 11 nci Dairesi'nin de aynı anlayışla verilmiş kararları mevcuttur.

Belgenin 34 üncü madde uyarınca KDV dahil olarak düzenlenmesine izin verilen hallerde, belge üzerinde "%..... KDV Dahildir" şeklinde, oran belirtilmek suretiyle not konulması mecburidir. Bu notlara göre içyüzde hesabı yoluyla KDV ye tekabül eden kısım bulunur ve indirilir.

### 2.7. Perakende Satış Vesikaları İle Belgelenebilen Giderler ve Bu Vesikalara Dayalı KDV İndirimi :

P.S.V. ile Belgelenebilen Giderler :

Bilindiği gibi eskiden, işle ilgili olarak yapılan harcamaların VUK nun 233 üncü maddesinde sayılan perakende satış vesikaları (yani, perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu taşıma biletleri) ile belgelenebilirdi.

Maliye Bakanlığı, yayınladığı 204 no.lu VUK Genel Tebliği ile mükelleflerin işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, benzin, büro ve temizlik maddeleri gibi) tutarı kanunî haddi (VUK 232 -2005 için KDV hariç 480 YTL) aşmayan mal ve hizmetler için düzenlenen perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceğini hükme bağlamış bulunmaktadır.

Bu yenilik, firmaların bazı müteferrik ihtiyaçlarını perakende satış yapan yerlerden temin ederlerken, fatura almakta karşılaştıkları güçlükleri bertaraf etmek maksadıyla getirilmiştir.

Konu ile ilgili olarak şu hususlar göz önünde tutulmalıdır :

- Bu hüküm, talep halinde satıcının fatura verme mecburiyetini ortadan kaldırmış değildir.
- Yukarıda tarif edilen masrafların, PSV ile belgelenebilmesi mecburi hale gelmiş değildir. Bunların fatura ile de belgelenebileceği tabiidir.
- PSV ile belgelenebilecek giderlerin, genel gider niteliğinde olan harcamalarla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır ve uygulama da bu yöndedir. Örnek vermek gerekirse;
- İşyerinde personele yemek vermek veya ikram amacıyla satın alınan yiyecek ve içecekler,

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

- Küçük demirbaşlar,
- Seyahate gönderilen personel tarafından yapılan işle ve bu seyahatle ilgili yemek, fotokopi çekimi ve sair müteferrik masraflar,
- Temizlik, bakım, onarım ile ilgili müteferrik mal hizmet alımları
- Büro personeli için yapılan ilaç ve tedavi giderleri,
- İşte kullanılan binek araçlarının giderleri (Yakıt, tamir-bakım),
- Kırtasiye ve sair büro masrafları,
- Çiçek, ampul, pil, LPG, temizlik madde ve malzemeleri

VE BENZERİ GENEL GİDERLER, PSV ile belgelenebilir.

- Kullanım ömrü bir yıldan fazla olan ve KDV hariç tutarı fatura düzenleme haddini (2015 için 880 lirayı) aşan AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER FATURA İLE BELGELENİR.
- SATILMAK AMACIYLA YAPILAN MAL ALIMLARI DA FATURA İLE BELGELENMELİDİR.
- Keza, Tebliğde açık bir belirleme bulunmamakla beraber genel anlayış ve uygulama, VUK nun değerlendirme hükümlerine göre MALİYET UNSURU olan tüm harcamaların fatura ile belgelenebileceği yönündedir.

Örnek vermek gerekirse;

- Nakliye işi yapan firmanın nakil araçlarına yönelik yakıt, yedek parça, tamir-bakım giderleri,
- Fabrika, imalathane gibi yerlere yönelik bilumum mal ve hizmet alımları,
- İmalat işinde çalışan işçilere yönelik olan iş elbisesi, yemekli malzeme, ilaç, ayın şeklindeki ücret unsurları,

ve benzeri mahiyetteki giderlerin fatura düzenleme haddini geçmese dahî fatura ile belgelenebileceği mecburiyetinin devam ettiği anlaşılmaktadır.

- Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı ve çiftçilerin durumu müphemdir. Çünkü 204 no.lu Tebliğin lafzı, PSV ile belgeleme imkanının ticari faaliyetlerle sınırlı olduğu yönündedir ve yorumla genişletilmeye müsait görünmemektedir. Fakat mantıken serbest meslek erbabının ve çiftçilerin de bu imkandan yararlandırılması gerekir.
- PSV deki açıklama noksanlıklarının giderilmesi, mahsuba bağlama ve dosyalamada kolaylık sağlanması bakımından bunların bir masraf beyan formu üzerinde KDV leri ayrıca belirtilerek listelenmesi, fiş ve vesikaların bu formun arka yüzüne, bu yeterli olmazsa bir alonj üzerine yapıştırılması yahut mahsup fişine eklenmesi tavsiyeye şayandır. Bu gibi masraf listelerinde yer alan gider toplamlarının müteferrik giderler hesabına ve KDV toplamının da indirilecek KDV hesabına borç kaydedilmesi, e-defter tutmayanlar açısından uygulamada kabul gören pratik bir yöntemdir.

PSV'lere Dayalı KDV İndirimi :

1990/4 Sayılı KDV İç Genelgesinin konuya ilişkin bölümü şöyledir :

"..... gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi de, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

Bu husus daha sonra, 206 sayılı VUK Genel Tebliği ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-5 bölümü ile de tasrih edilmiştir.

KDV indirimi konusunda şu hususlar göz önünde tutulmalıdır :



## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

- Perakende satışlarda, belge üzerinde KDV nin ayrıca gösterilmesi mecburiyeti yoktur. Bir satışın perakende satış sayılabilmesi için; malın alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arz edilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması gerekir.

Perakende satış tarifi böyle olunca, firmaların PSV ile gider kaydına konu edebilecekleri alımları da bu tarif kapsamına girmektedir. Buradan çıkan sonuç, gider kaydına mesnet olabilecek PSV de KDV ayrıca gösterilmemiş olsa dahi iç yüzde hesabı ile bulunup indirilmesinin mümkün olduğu şeklindedir. Ne var ki bunun böyle olduğu konusunda açık bir belirleme yoktur.

Bilindiği üzere yazarkasa fişlerinde rümuş şeklinde de olsa satılan malın cinsi veya yapılan işin mahiyeti ile KDV tutarı görülebilmektedir. Perakende satış fişlerinde ise bu bilgilerin belirtilmesi ve KDV nin ayrıca gösterilmesi mecburiyeti yoktur. Gerek gider kaydında sorun çıkmaması, gerekse KDV indirim hakkının kullanılabilmesi bakımından PSV ye, alınan mal cinsinin yahut yaptırılan işin mahiyetinin yazdırılmasında ve KDV tutarının ayrıca belirtiltilmesinde yarar vardır.

- BASİT USULE TABİ mükelleflerin mal teslimleri ve hizmet ifaları, 01.07.2003 den itibaren KDV den müstesna olduğu için, basit usule tabi mükelleflerce verilen perakende satış fişlerine (mesela TAKSİ fişlerine) istinaden KDV indirimi yapılamaz.
- KDV sinin ayrıca gösterilmesine gerek bulunmayan (akaryakıt gibi) mallarda (Md.34) KDV tutarı iç yüzde hesabıyla bulunup indirilir.
- İndirimin mümkün olduğu hallerde KDV nin indirilmesi esas olup, indirimden feragat edilerek indirimi mümkün olan KDV nin gider yazılması yasaklanmıştır. (KDV Kanunu Md.58) Kaldı ki, indirilmesi mümkün olan KDV nin gider yazılması, mükellefi mali ziyana uğratan bir kayıt tarzıdır. Bu nedenle, gerek harcama belgelerinin düzenlenilmesi gerekse bunların mahsup fişine bağlanması esnasında KDV indirimi konusu gözardı edilmemelidir.

### 2.8. İthal Olunan Mal ve Hizmetler Nedeniyle Ödenen KDV nin İndirilmesi :

Mal ithalinde ödenen KDV gümrük makbuzuna dayanılarak ve makbuzun yasal defterlere kaydedildiği ayda indirilir. (İthalatın 16.01.1999 da tamamlandığı, fakat işlemlerin gecikmesi dolayısıyla KDV nin dayanağı olan mahsup alındısının 04.02.1999 tarihini taşıdığı bir olayda İstanbul Defterdarlığı, KDV nin en erken Şubat ayı itibarıyla indirilebileceğini belirten 05.05.1999 tarih ve 2444 sayılı Muktezayı vermiştir.)

Hizmet ithalinde ise KDV gümrük idaresine değil, sorumlu sıfatıyla (Md.9) ve 2 nolu KDV beyannamesi verilmek suretiyle Vergi Dairesine ödenmektedir. Sorumlu sıfatıyla ödenen KDV nin, beyan ve ödemenin yapıldığı (müteakip) ayda değil, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu ve KDV sorumlusu tarafından sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV nin tahakkuk ettirildiği ayda indirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Buna göre sorumlu sıfatı ile ödenecek verginin tahakkukuna ilişkin yevmiye maddesi şu şekilde yapılmalıdır :

191	İNDİRİLECEK KDV	xxxx
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR -Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV	xxxx

Bu konuda yukarıdaki 2.1.2. no.lu bölüme bakınız.

### 2.9. İthalde Teminata Bağlanan KDV nin İndirim Açısından Durumu :

KDV Kanunu'nun 49 uncu maddesi uyarınca ithalde alınacak KDV nin nakden tahsil edilmeyip teminata bağlandığı hallerde, ödenmeyip teminata bağlanan KDV indirilemez. Zira 29/1 -b hükmüne göre, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla "ödenen" KDV nin indirilmesi mümkündür. Zaten KDV

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

nin teminata bağlanmasının amacı, mükellefin KDV yüklenmesini ve bu nedenle finansman sıkıntısına düşmesini önlemektir. (Buna rağmen 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde teminata bağlama işlemlerinin nazım hesaplarda değil genel muhasebe içinde takibi öngörülmüştür.) Halbuki teminatlama işlemi ancak nazım hesaplarda gösterilebilecek bir işlem türüdür.

Keza teminatın nakit olması da KDV indirimi için yeterli değildir. (Yukarıdaki 2.1.2. nolu bölüme bakınız)

Fakat herhangi bir nedenle KDV için alınan teminat mektubu paraya çevrildiğinde ithal KDV si ödenmiş olur ve paraya çevrilme işleminin yapıldığı ayda indirilebilmesi gerekir.

### 2.10. Sahte veya Yanıltıcı Belgelere Dayalı İndirim :

İndirim, sahte (naylon) veya üzerinde gerçek dışı bilgiler bulunan (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı) fatura ve benzeri belgelere dayanıyorsa ve bu durum tesbit edilirse indirimin derhal reddedileceği açıktır.

Bazı mükellefler ödeyecekleri KDV yi (beraberinde gelir veya kurumlar vergisini) azaltmak için gerçek dışı bilgiler taşıyan belgeleri temin edip kayıtlarına geçirmektedirler. Böyle bir şeye tevessül edenlerin vergi yargısı tarafından da himaye edilmeyeceği kuşkusuzdur.

Nitekim, Danıştay 9. Dairesi bir Kararında, davaya konu faturanın sahte olarak bastırıldığına tespit edilmiş olduğuna dayanarak bu faturaya istinat eden KDV indirimini reddeden Vergi Mahkemesi kararını onamıştır. Bu davada mükellef söz konusu faturada yazılı alımların gerçek olduğunu ileri sürmüş ise de bu husus dikkate alınmamıştır.

Danıştay 7. Dairesinin 25.6.2001 tarih ve E:2000/8526-K:2001/2356 sayılı kararında ise (Mhz.Yaklaşım Dergisi Kasım 2001 sayısı) yapılan araştırmalarda faturayı kesenin bu malı teslim etmiş olamayacağına dair emareler görülmesi davacı kuruma kesilen faturaların boş olarak kaybedilmesi nedeniyle satıcı tarafından incelemeye ibraz edilememesi ödemelerin tamamının kasadan nakden yapılmış olması karşısında bu faturaların gerçek bir mal alımına dayanmaksızın kesilmiş faturalar olduğu sonucuna varmış ve söz konusu faturalara dayanan KDV indiriminin reddedilmesi haklı bulunmuştur.

Yargıdaki genel tutum faturadaki işlemin gerçek olmadığı, faturadaki bilgilerin doğru olmadığı yönünde yeterli kanıt bulunmadığı sürece KDV indiriminin reddedilemeyeceği yönündedir.

**Bazen alıcılar hiçbir suçu olmaksızın sahte belgeye dayalı gider kaydı ve KDV indirimi yapmakla itham edilebilmektedir. Zira aldıkları mal veya hizmet karşılığında kendilerine sahte belge verilmiştir. Alıcı, bu faturanın sağlıklı olduğunu zannetmektedir. Böyle bir duruma düşürülen alıcının kendini kurtarabilmesi güçtür. Bu bakımdan, fatura ve benzeri belge alınırken çok dikkatli olunmalıdır.**

### 2.11. İndirim Yapılabilmesi İçin, İndirime Dayanak Teşkil Eden Belgelerin Yasal Defterlere İşlenmiş Olması Şarttır :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 23 No.lu Tebliğ ile değişik III/C-5.6. no.lu bölümünde şu açıklamalar yer almaktadır :

#### **“5.6. İndirimin Zamanı :**

*3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesi hükmüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.*

*Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219 uncu maddesinin “a” bendinde; “Muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir” hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1-6)ncü maddelerinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1 inci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde kullanılması gerekir.

Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenilen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihracat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan takvim yılını takip eden takvim yılı aşılacak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek: 28 Ağustos 2018 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2018 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların, kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve ispat edilmesi şartıyla vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: Yukarıda örnekte yer alan 28 Ağustos 2018 tarihli faturanın 16 Ekim 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2018, 4 Kasım 2018 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2018 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükarda 2018 yılının içinde kesilen faturanın en geç o yılı izleyen yıl defterine kayıt edilip indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2020 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir."

Uygulamada KDV mükelleflerinin **yasal defterleri işlemekte geciktikleri** ve :

- Elle defter tutanların KDV beyannamelerini belgelere göre haricen tespit ettikleri rakamlara,
- Bilgisayarla defter tutanların ise hafızada biriken bilgilere dayanarak

**yasal defter kaydı olmaksızın KDV beyannamesi düzenledikleri** görülebilmektedir.

Yasal defterlere kayıt yapmaktan gecikmesi, usulsüzlük cezasıyla geçiştirilebilmektedir. (VUK Md. 352/1-6) Ancak söz konusu gecikme, **KDV indirimlerinin reddi** gibi çok **VAHİM** bir sonuç doğurabileceği cihetle, KDV açısından çok riskli bir tutum teşkil etmektedir.

**Maliye Bakanlığı**, belli bir aya ait yasal defter kayıtları yapılmaksızın KDV beyannamesi verilir ve bu durum tespit edilirse, o beyannamedeki indirimin reddedileceği yolundaki görüş ve uygulamasını ötedenberi sürdürmektedir. (1991/9 sayılı **KDV İç Genelgesi**)

**Danıştay** ise, yasal defter kaydı olmaksızın KDV indirildiği gerekçesi ile tarhiyata uğrayan ve bu tarhiyata karşı dava açan mükellefler hakkında :

- Bazan tarhiyatı ve cezayı tümüyle kaldırır,
- Bazan da ceza ve gecikme zammı uygulanmasını öngören

**kararlar vermektedir.**

KANUN HÜKMÜ VE İDARENİN GÖRÜŞÜ :

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

KDVK'nun 34'üncü maddesinde;

"Yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, .....  
..... **bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.** "

hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü gibi indirim hakkı, bu indirime dayanak teşkil eden belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde doğmaktadır. KDV beyannamesinin verildiği tarihte, beyannamenin ilgili olduğu aya ait indirime konu belgeler yasal deftere işlenmiş olmalıdır.

Yukarıda açıklandığı gibi Maliye İdaresi, yasal defter kaydı olmaksızın KDV beyannamesi verildiğinin tespiti halinde, indirim reddi suretiyle ek KDV, ceza ve gecikme faizi istemektedir.

### DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ :

Danıştay aşağıdaki kararlarında, kayıta gecikmenin sadece bir usul meselesi olduğu, bu gecikmenin KDV indirim hakkını etkilememesi gerektiği (KDV aslı, ceza ve gecikme zammı istenemeyeceği) görüşünü benimsemiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin ; 09.04.1996 tarih ve E: 1995/3332 K: 1996/1270 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 11.02.1993 tarih ve E: 1992/3007 K: 1993/507 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 21.04.1993 tarih ve E: 1992/4186 K: 1993/1825 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 09.05.1994 tarih ve E: 1993/2348 K: 1994/2262 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 13.12.1994 tarih ve E: 1994/4477 K: 1994/4974 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 10.10.1995 tarih ve E: 1994/5809 K: 1995/2436 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 07.12.1995 tarih ve E: 1995/1435 K: 1995/3312 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 06.02.2002 tarih ve E: 2000/4575 K: 2002/368 sayılı kararı  
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 18.05.1995 tarih ve E: 1995/545 K: 1995/1523 sayılı kararı  
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 07.04.1997 tarih ve E: 1996/2486 K: 1997/1212 sayılı kararı

Danıştay 9. Dairesi'nin ; 04.11.2014 tarih ve E: 2011/5681 K: 2014/7135 sayılı kararı yakın tarihli olması bakımından dikkat çekicidir. Bu kararda;

*"Olayda her ne kadar davacının 2006 yılına ait yasal defterlerine kayıt yapmamış olduğu sabit ise de, katma değer vergisi indirimi yasayla yükümlülere tanınmış bir hak olup alış belgelerinin mevcut olması ve kayıtların bilgisayar ortamında tutulduğu ve bunun ispatlanabildiği durumlarda katma değer vergisi indirimlerinin kabulü gerekir."*

ifadeleri yer almıştır.

Buna mukabil yine aşağıda belirtilen Danıştay kararlarında yasal defterlere kayıt yapılmasının KDV indirim hakkı kullanılması için asıl şartlardan biri olduğu, şayet mükellef yasal süresini geçirdikten sonra yasal defter kaydını yapmışsa KDV indirim hakkının kaydın yapıldığı ay itibarıyla doğacağı, bu durumda vergi aslının aranmaması, ceza kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerektiği belirtilmektedir:

Danıştay 7. Dairesi'nin ; 09.11.1988 tarih ve E: 1987/2441 K: 1988/2506 sayılı kararı  
Danıştay 7. Dairesi'nin ; 13.12.1988 tarih ve E: 1987/4642 K: 1988/2827 sayılı kararı  
Danıştay 7. Dairesi'nin ; 16.11.1990 tarih ve E: 1987/4184 K: 1990/3566 sayılı kararı  
Danıştay 7. Dairesi'nin ; 07.10.1992 tarih ve E: 1989/1196 K: 1992/5316 sayılı kararı  
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 10.02.1993 tarih ve E: 1992/5763 K: 1993/485 sayılı kararı  
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 19.04.1995 tarih ve E: 1995/1369 K: 1995/1187 sayılı kararı  
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 13.09.2000 tarih ve E: 1999/4181 K: 2000/3235 sayılı kararı

**Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28.04.1995 tarih ve E:1994/282 K: 1995/151 sayılı kararı (Bu karar Maliye Postası Dergisi'nin 1 Eylül 1996 sayısında yayınlanmıştır).**

Görüldüğü üzere bir içtihadı birleştirme kararı çıkıncaya kadar, Danıştay'ın hangi yönde karar vereceğini kestirmek mümkün bulunmamakta ve bu sebeptendir ki çok ağır vergisel sorunlarla

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

karşılaşmak istemiyen mükelleflerin yasal defterlerin süresi içinde işlenmediği yolunda bir tesbite meydan vermemeleri gerekmektedir.

Yasal defterlerin işlenmemiş olduğunun tesbiti işleminin defter sayfelerinin boş olduğu görülerek boş sayfeler mühürlenmek suretiyle yapılması gerekmekte olup, defterlerin işlenmek üzere muhasebecide bulunduğu yolundaki ifadeye dayanılarak, defterlere zamanında yazılmadığı hususunun tesbit edilmiş sayılamayacağı yolunda bir mukteza mevcuttur. (İstanbul Defterdarlığı 27.8.2001 tarih ve 4114 sayılı muktezası)

KAYIT SÜRESİ :

Belgelerin yasal defterlere kayıt sürelerini düzenleyen VUK'nun 219/b maddesinde;

*"a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.*

*b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerinin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak, bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez. "*

hükmü yer almaktadır. Buna göre;

- Yasal deftere kayıt işleminin 10 günde yapılması esastır.
- Muhasebe fişleri aracılığıyla kayıt tutan mükellefler bakımından, muhasebe fişinin tanzimi ve bu fişlerin yetkililerce imzalanması yasal defterlere kayıt yerine geçer. Ancak bu fişlerin muamele tarihinden itibaren 45 gün içinde yasal defterlere işlenmesi zorunludur.

Bizim anlayışımıza göre ;

- Şayet kayıt, diğer kişi, firma veya kuruluşlarca tanzim edilmiş olan belgelere dayanmakta ise, bu belgelerin (mesela alış faturalarının) kaydı yapacak olan firmanın eline geçtiği tarih,
- Kaydı gereken işlem, firma tarafından bizzat yapılmışsa (mesela fatura kesilmişse), işlemin yapıldığı tarih

10 ve 45 günlük sürelerin başladığı tarih olarak kabul edilmelidir. Süre başlangıcı konusunda yasal açıklık bulunmamasıyla beraber, sürenin "tebellüğ" den itibaren başlaması genel hukuk mantığının gereğidir. Nitekim Halkalı Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.6.200 tarih ve 8333 sayılı muktezasında, vesikaların mükelleflere iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye geç intikal etmesi halinde, bu durumun tevsik edilmesi şartıyla mücbir sebep hükümleri kapsamında söz konusu vesikaların süre bakımından tebellüğ tarihine itibar edilerek kayda alınabileceği belirtilmiştir.

Özetle belirtmek gerekirse, KDV beyannamesinin verildiği tarihte bu beyannameye ilişkin aya ait yasal defter kayıtlarının yapılmadığı tespit edildiği takdirde, usulsüzlük cezası yanında, çok daha büyük vergi, ceza ve gecikme faizleri ortaya çıkabileceği ve üstelik bunların yargı yoluyla ortadan kaldırılması mümkün olmayabileceği cihetle, mükelleflerin bu konuda çok titiz davranmaları gerekir.

Yasal defterlerin tasdiksiz veya geç tasdik ettirilmiş olması ise, tek başına KDV indirim hakkını ortadan kaldırmamalıdır. (Danıştay 11'nci Dairesinin 21.3.1995 tarih ve E:1995/602, K:1995/751 nolu kararı. Lebib Yalkın Ocak/2009 Sh:311) (Bu konuda, Sayın Mehmet TİMUR'un Yaklaşım Dergisinin, Ocak 1997 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.)

Yasal defterlerin GEÇ işlenmesi konusunda 29 uncu maddedeki 3.9. nolu bölüme bakınız.

**YASAL DEFTERLER YAZILMAMIŞ OLMAKLA BERABER YEVMİYE KAYITLARININ BİLGİSAYARA İŞLENMİŞ OLMASI** durumunun KDV indirimine dayanak teşkil edeceği yolunda Danıştay 9. Daire Kararları bulunmakla beraber, bilgisayara yapılan kaydın yasal deftere kayıt olarak kabul edilemeyeceği yönünde VDD Kurulu kararı mevcuttur. Bu kararların tarih ve numaraları şöyledir :

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Danıştay 9 uncu Daire'sinin 14.6.2006 tarih ve E:2005/3210, K:2006/2465 sayılı kararı (Mehaz : Mali Pusula Dergisinin Ocak 2009 sayısı)

Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 19.10.2006 tarih ve E:2006/3976, K:2006/4048 sayılı kararı (Mehaz : Diyalog Dergisi Ağustos 2009 sayısı)

Danıştay VDD Kurulu'nun 5.6.2007 tarih ve E:2007/12, K:2007/220) sayılı kararı (Mehaz : Mali Çözüm Dergisi Sayı : 92)

### 2.12. Belgelerin İndirim Yapıldıktan Sonra Yasal Defterlere İşlenmesi :

İndirim yapılabilmesi için indirimde dayanak teşkil eden belgelerin kanuni defterlere işlenmiş olmaları şarttır.

Bazı mükellefler, KDV indirimine konu edilecek tutarı, kayda geçmeksizin, biriktirdikleri belgeler üzerinden hesaplayıp beyannamelerini buna göre doldurmakta, bu belgelerin resmi defterlere kaydını ise aylar sonra, hatta yıl kapandıktan sonra yapmaktadırlar.

Bu tutum çok tehlikelidir. Zira defter kaydı olmaksızın KDV indirimi yapıldığı tesbit edildiği takdirde, bu indirimlerin tamamı reddedilmekte, mükellefden indirilen vergi tutarı ve buna tekabül eden ceza ile gecikme zammı talebinde bulunmaktadır. (Bu konuda 1991/9 nolu KDV İç Genelgesine bakınız.)

Deftere kayıt, netice itibarıyla bir usul olayıdır. İndirimin asıl dayanağı ise mükellefin fiilen satıcıya ödeyerek veya borçlanarak fatura ve benzeri belgeyi almak suretiyle KDV yüklenmiş olmasıdır. Hal böyle olunca deftere kayıt gibi usulî bir eksiklik yüzünden indirim reddine gidilmesi çok aşırı bir cezalandırma değildir.

Ne var ki 29 uncu maddenin 2 nolu fıkrasında kanuni defterlere kayıt, indirim için asli şart olarak ileri sürülmüş bulunmaktadır.

Nitekim Danıştay'ın bazı kararlarında, kayıt işleminin geç yapılmasının yıl aşılmamak kaydıyla indirim hakkını ortadan kaldırmayacağı, fakat indirim hakkının kayıttan önce kullanılmasının erken indirim anlamına gelmesi nedeniyle vergi ziyayı doğmasına yol açacağı görüşü benimsenmiştir. (Danıştay 7. Dairesi'nin 16.11.1990 gün ve E.1987/4184, K.1990/3566 sayılı kararı)

Doğru bulmasak da KDV beyannamesine ilişkin tahakkuk fişinin düzenlediği tarih itibarıyla bu beyanda yer alan indirimin dayandığı belgelerin yasal defterlere işlenmiş olması yasa gereğidir. (Bu konuda VUK nun 219/b maddesinin de göz önünde tutulması gerektiği görüşünderiz.)

### 2.13. Fatura ve Benzeri Belgenin Kaybolması Halinde KDV İndirimi :

Mal veya hizmet alımına ilişkin fatura veya benzeri belgenin postada yahut sair şekilde kaybedilmesi halinde, kaybolan belgenin bir örneğinin, belgeyi düzenleyen firmadan alınması ve bu örneğe kayıp nedeniyle verildiğine dair not koydurulup onaylatılması, söz konusu onaylı örneğe dayalı kayıt yaparak indirim uygulanması mümkündür. Ancak böyle bir uygulama, istismara (mükerrer kayıt yapılmasına) müsait bir ortam yaratacağı gerekçesiyle Maliye İdaresi veya İnceleme elemanlarınca kabule şayan bulunmayabilir. Bu nedenle kayıtların orijinal belgelere dayandırılması konusunda itina gösterilmelidir.

Sayın Abdullah TOLU'nun Yaklaşım Dergisi'nin Kasım/2010 sayısında yayımlanan yazısında, fatura kaybedilmesi olaylarında satıcının muhafaza ettiği fatura suretinden çekilmiş fotokopinin "Zayı olan aynı tarih ve sayılı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir." şeklinde şerh düşülmek suretiyle noter tarafından tasdik edilmesinin KDV indirimine dayanak teşkil edeceğine dair muktezalara yer verilmiştir.

### 2.14. Defter ve Belgelerin Zayii (İbraz Edilememesi) Halinde İndirim :

Defter ve belgelerin zayii konusundaki son idari tutum, KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/D-2 bölümünde şöyle ifade edilmiştir :

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

### **"2. Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade**

213 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen **mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu Türk Ticaret Kanununun 82 nci maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dahil edildiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir.**

İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır.

Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin 213 sayılı Kanununun 111 inci maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

3065 sayılı Kanununun 29 ve 34 üncü maddeleri gereğince KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için;

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının **harici delillerle tespiti gerekmektedir**. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin **satıcılar tarafından beyannamesine dahil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilir.**"

**Danıştay'ın tutumu da buna paralel olarak** defter ve belgelerini zayi eden mükellefin, mal veya hizmet aldığı mükelleflerden ekseriyetini hatırlaması gerektiği, mükellefin ifadeleri doğrultusunda yapılacak araştırmaya göre hareket edilmesi, sırf defter belge ibraz edilemiyor diye, KDV indirimlerin tümüyle reddedilmesinin mümkün olmadığı, çok geniş mükellef grubunda alımında bulunduğu hallerde, bunların tamamının hatırlanmasının mümkün olamayacağı, defter ve belge zayiinin ispat edilebilmesinin, gerek ceza önleme gerekse hüsnüniyet tevsiki bakımından önemli olduğu yolundadır.

Danıştay 7.Dairesi'nin 26.6.2001 tarih ve E:2000/5368-K:2001/2400 sayılı kararında, defter ve belgelerini su baskınında zayi eden, zayi olayını ticaret mahkemesi kararıyla tevsik eden, inceleme elemanına mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların ünvan ve adreslerini gösterir listeyi veren mükellefin KDV indirimlerinin, belge ibraz edilmediği gerekçesiyle, ibraz olunan listedeki firmalar nezdinde araştırma yapılmaksızın reddedilmesi doğru bulunmamıştır. Keza Danıştay 7.Dairesi'nin 19.11.2001 tarih ve E:2000/6105-K:2001/3521 sayılı kararında, defter ve belgelerini yangın sonucu zayi eden mükellefe, indirimlerinin gerçekliği yönünde araştırma yapılmaksızın, sırf ibraz etmeme gerekçesiyle yapılan KDV tarhiyatını onayan Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

Danıştay 9. Dairesi de 27.3.2001 tarih ve E.2000/4946, K.2001/1109 sayılı kararında, sel baskınında zayi olan defterlerini bu nedenle ibraz edememiş mükellefin zayi belgesi ibraz etmesi, afetin geniş bir bölgeyi etkilemiş olması, 5 yıllık zamanaşımı süresi geçtiği için belge örneklerinin bulunamayacağı ve mükellefin iyi niyetli olduğuna kanaat getirilmesi nedenleriyle tarhiyatın kaldırılması gerektiği ifade edilmiştir. Yine 9. Dairenin yangın nedeniyle defter belge ibraz edilmemesine ilişkin 09.07.2008 tarih ve E.2007/5871, K.2008/3726 sayılı Kararı, benzer hükümler içermektedir. (Mehaz: Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Sayı Şubat/2010 – Sahife 324)

(Bu konuda, Sayın Tayfun BEŞE'nin Yaklaşım Dergisinin Eylül 1997 sayısındaki yazısına, Vergi Sorunları Dergisinin Ocak 1998 sayısındaki ve Vergi Dünyası Dergisinin Temmuz 1997 sayısındaki Danıştay kararına bakınız.)

Öte yandan Danıştay, defterlerini tabii afet sonucu yitirdiği için ibraz edemeyen mükelleflerin uğradığı KDV tarhiyatını bazı gerekçelerle onamaktadır. Maliye ve Sigorta Yorumları dergisinin 1 Aralık 1996 tarihli sayısında yayınlanan, Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 13.12.1994 tarih ve E.1994/2947, K.1994/5041 kararı şöyledir:

**"Kasaplık ve deri ticareti ile uğraşan yükümlünün 1988 yılı defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmemesi nedeniyle indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin kabul edilmemesi, ayrıca karşı inceleme sonucu bir kısım satışların kayıt dışı kaldığının saptanması üzerine yükümlü adına tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; olayda defter ve belgelerin, yanmış olması nedeniyle ibraz edilemediği ileri sürülmekte ise de, bu durumun mahkeme kararı gibi inandırıcı bir belge ile ispatlanamadığı, ortada mücbir sebep teşkil edecek bir durum bulunmadığından defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin resen takdir sebebi olduğu, gelir vergisi yönünden düzenlenen inceleme raporunda karşı inceleme sonucu yedi adet fatura ile 300.575.000 liralık deri satışı yapıldığının tespit edildiği, bu durumda**

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

33.819.000 lira katma değer vergisinin dönemler itibariyle davacıdan istenilmesinin yerinde olduğu, ayrıca indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin alış faturalarında gösterilip gösterilmediği ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediği, defter ve belgeler ibraz edilmediği için tesbit edilemediğinden indirimlerin kabul edilmeyerek matraha alınmasında da yasalara aykırılık bulunmadığı, cezaya gelince, matrah farkı harici bir araştırmaya dayanmadan davacı şirketin katma değer vergisi beyannameleri üzerinden çıkartıldığından ve ortada kasit unsuru bulunmadığından, kesilen kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesinin uygun görüldüğü gerekçesiyle kısmen kabul ederek katma değer vergisini tasdik, kaçakçılık cezasını kusura tahvil eden vergi mahkemesi kararı; yükümlü tarafından işyerinde çıkan yangın sonucu defter ve belgelerinin yandığı, durumun itfaiye, ...Polis Karakolu ile Cumhuriyet Savcılığına bildirildiği, yangının mücbir sebep sayılması gerektiği, katma değer vergisi beyannamelerindeki indirimlerinin inceleme elemanınca dikkate alınmamasının adil olmadığı, kaldı ki Aralık 1987 yılı defter ve belgelerinin istenilmediği, vergi dairesince ise kaçakçılık cezasının onanması gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Kararın Özeti :** Temyiz edilen vergi mahkemesinin kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından tarafların temyiz istemlerinin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına, oybirliği ile karar verdi."

Görüldüğü gibi, defter ve belgelerin çalınma, yanma, sel, deprem gibi nedeniyle yitirilmesi hallerinde, Ticaret Mahkemesine başvurularak ZAYÍ BELGESİ alınması, bu nedenle ortaya çıkabilecek bir tarhiyatın vergi yargısı yoluyla önlenmesi bakımından önem arzeder. (Konu hakkında, Sayın İsmail DOĞANAY'ın Yaklaşım Dergisinin Temmuz 1993 sayısındaki, Sayın Erdal GÜLER'in 83 sayılı Vergi Sorunları dergisindeki ve Sayın Gürol ÜREL'in Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Mayıs 2005 sayısındaki yazılarına bakınız.)

Yine Danıştay 7 nci Dairesinin 10.6.2004 tarih ve E:2003/1400, K:2004/1701 sayılı Kararında şöyle denilmiştir;

"... davacı tarafından, işyerinde çıkan yangında zayı olduğu belirtilerek defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmemesine karşın, bu konuda adli yargı yerinden alınmış bir zayı belgesi sunulmadığı gibi, itfaiyeye olay anında tutulan tutanakta, defter ve belgelerin yandığına dair herhangi bir saptamanın da yapılmadığı dikkate alındığında, mücbir sebebin varlığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle, mücbir sebebin varlığı kabul edilmek suretiyle verilen mahkeme kararının temyiz konusu cezaya ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir. "

İdare ise 29.11.1995 tarihinde Bakan onayına konu olan yazısında ;

"Bilindiği üzere, zaman zaman ortaya çıkan doğal afetler (deprem, sel vb) nedeniyle gerek kamu idareleri gerekse özel kişi ve firmalar büyük ölçüde maddi ve manevi zarara uğramakta, mükelleflerin defter ve belgelerinin yanısıra malları da zayı olabilmektedir. Bakanlığımıza yapılan başvurularda, doğal afetler sonucu defter ve belgeleri ile malları zayı olan mükelleflerin ilgili dönem katma değer vergisi matrahlarının ve indirilecek katma değer vergisi tutarlarının ne şekilde tespit edileceği, zayı olan malların alımı sırasında ödenen ve indirimi yapılan vergilerin düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda tereddüte düşüldüğü belirtilmektedir.

Genel Müdürlüğümüzce, mükelleflerin indirim haklarının ortadan kaldırılmaması amacıyla ;

1. ....

2. Doğal afetler sonucunda defter ve belgelerinin zayı olduğunu ispat eden ve dönem matrahının tespiti için vergi dairesine müracaat eden mükelleflerin ;

- Aynı takvim yılı içinde verilen katma değer vergisi beyannamelerinin "matrahın oranlara göre dağılımı" bölümünde (38-43 satırlar) yer alan tutarlar (farklı katma değer vergisi oranları dikkate alınmak şartıyla) done olarak dikkate alınmak suretiyle ilgili dönem matrahlarının takdiri ile hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının belirlenmesi,

- Belirlenen matrahlar ve faaliyetin özelliği gözönünde tutulmak suretiyle indirilecek katma değer vergisinin tespiti,

- Mükellefin bir önceki dönem katma değer vergisi beyannamesinde yer alan "sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi" bulunması ve durumun vergi dairesinden alınan tahakkuk fişi ile belgelenmesi halinde, devreden bu verginin de indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmek suretiyle kendilerine bilgi verilmesinin,

uygun olacağı düşünülmektedir."



## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

denilmiştir. (Bu yazının metni 15 Ekim 1997 tarihli mevzuat platformunda yayınlanmıştır)

Sonunda çözüm sağlansa bile, mükelleflerin defter ve belgelerini zayi etmeleri halinde sıkıntıya düşecekleri, bu konu dikkatli olunması gerektiği yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılmaktadır.

### 2.15. Mevcut Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesi ve Daha Sonra Mahkemeye İbraz Edilmesi :

Mükellef defter ve belgelerini inceleme elemanına ibrazdan kaçındığı takdirde, İdarenin bu konudaki genel tutumu uyarınca, mükellefin KDV beyannamelerindeki indirim tutarlarının tümü reddedilmekte ve indirilen KDV'ler kadar cezalı tarhiyat yapılmaktadır.

Bu konudaki vergi yargısı kararları olayın niteliğine veya mahkemenin takdirine göre değişiklik arz edebilmektedir.

Örnekler vermek gerekirse,

- Vergi Sorunları Dergisi'nin Ocak 1998 sayısında yayınlanan, 14.6.1996 tarih ve E:1995/15, K:1996/269 sayılı Danıştay Vergi Dâva Daireleri Genel Kurulu kararı, defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyerek bu şekilde tarhiyata uğrayan, bilahare bu tarhiyata karşı dâva açarak defter ve belgeleri vergi mahkemesine ibraz etmek isteyen ve bu istemi mahkemece reddedilen mükellefin temyiz talebine ilişkin olup, söz konusu kararda şöyle denilmektedir :

"..... katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve sözkonusu belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20 nci maddesinde, Danıştay idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliklerinden yapmaları öngörülmüştür. Buna göre, mahkemelerce, bakılan davalarla ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgeler uyumsuzluğun çözümü için yeterli görülmezse her türlü incelemenin yapılması gerekmektedir. Mahkemece bu doğrultuda yapılacak inceleme idarenin yerine geçmek olarak düşünülmemeyeceği gibi katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi ve bunun doğruluğunun saptanabilmesi için defter ve belgelerin incelenmesi zorunludur.

Olayda, yasal defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen yükümlünün dava dilekçesinde; defter ve belgelerin muntazam olduğunu belirterek vergi mahkemesince incelenmesini istediği dosyanın incelenmesinden anlaşılmıştır.

Bu durumda, 1991 yılında yaptığı katma değer vergisi indirimlerinin yasal olup olmadığı, diğer bir anlatımla tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığının saptanması için yükümlü tarafından ibraz edilmek istenen defter ve belgelerin getirilerek incelenmesi ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, defter ve belgelerin ibrazı kabul edilmemek suretiyle davanın reddedilmesinde yasaya uygunluk görülmemiştir."

- Danıştay 11 inci Dairesi'nin de defter ve belge ibraz edilmediği gerekçesine dayanan tarhiyatlardan, bilirkişi raporu ile tesbit edilen duruma itibar etmek suretiyle verdiği kararları mevcuttur.
- Danıştay 9 uncu Dairesi 20.05.2004 tarih ve E:2002/5192, K:2004/3381 sayılı Kararında defter ve belgelerini incelemeyi ibraz etmeyen bu nedenle indirimleri reddedilerek KDV tarhiyatına uğrayan yükümlü şirketin daha sonra söz konusu defter ve belgeleri mahkemeye sunduğu faturalara ait listeyi davalı idareye ibraz ettiği, fakat idarenin bu faturaların bir kısmının sahte olduğu yönünde tespit bulunduğunu ileri sürdüğü olayda Vergi Mahkemesi böyle bir tespitin ayrı bir incelemeye konu edilmesi gerektiği görüşü ile, ibraz keyfiyetinin yerine gelmesine istinaden tarhiyatı kaldırmış fakat Danıştay idarenin sahtelik iddiasının değerlendirilmesi gerektiği görüşüyle imzalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin kararda isabet görmemiştir.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.01.2007 tarih ve E:2006/284, K:2007/33 sayılı Kararında, defter ve belgelerini, Asliye ve Ticaret Mahkemesinde olduğu gerekçesiyle

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

incelemeye ibraz etmeyen yükümlü aleyhine yapılan KDV tarhiyatına karşı açılan davada bu defter ve belgelerin Vergi Mahkemesine tutanakla teslim edildiği açık olduğundan Vergi Mahkemesi'nin bunlar üzerinde gerekli araştırmayı yapmaksızın davayı reddetmesinde ve red kararında ısrar etmesinde isabet görülmemiştir.

- Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 8.12.1997 tarih ve E:1996/6447, K:1997/4277 sayılı Kararı ile hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerinin incelemeye ibraz etmeyen mükellefin daha sonra mahkemeye ibraz ettiği alış faturalarında yer alan KDV lerin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. (Mehaz: Sayın Mustafa Gürhan ACAR'ın Vergi Dünyası Dergisi'nin Nisan/2006 sayısındaki "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi" başlıklı yazısı.)

(Bu konuda, Sayın Niyazi CANGİR'in, Yaklaşım Dergisinin Ağustos 1996 sayısındaki yazısında ve Sayın Bayram GÜZEL'in, 82 no.lu Vergi Sorunları dergisindeki yazısında da geniş bilgi mevcuttur.)

### 2.16. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilen KDV Tutarının Hatalı Hesaplanmış Olması Halinde İndirim :

İndirim yapılabilmesi için KDV tutarının fatura ve benzeri belgeler üzerinde münferiden ve meblağ olarak gösterilmesi esastır. Bazı hallerde bu belgeler KDV dahil olarak düzenlenebilmekte ve indirilecek KDV tutarı alıcı tarafından iç yüzde hesabı yoluyla bulunup indirilebilmektedir. (Md. 34/2)

KDV tutarı yanlış oran kullanılması, hesap hatası yapılması ve sair nedenlerle, olması gerekene nazaran yüksek veya düşük bir meblağ olarak gösterilmiş olabilir.

Bu durumda nasıl işlem yapılacağı, kitabımızın 28 inci maddeye ilişkin 4.5. no.lu bölümünde belirtilmiştir.

### 2.17. Şirketlerin Kuruluşundan Önce Yapılan Masraflara İlişkin KDV nin İndirilmesi :

Vergi Dünyası dergisinin 124. (Aralık 1991) sayısında (sahife 68) şu görüşlere yer verilmiştir :

*"Şahıs ve sermaye şirketlerinin kuruluşundan önce bir takım gider yapılması, hatta emtia ve sabit kıymet satın alınması mümkündür. Kuruluştan önce yapılacak giderler, kuruluş işlemleri ile ilgili olabileceği gibi (mukavele hazırlama masrafları, kuruluşla ilgili seyahat giderleri vb.) başlanacak faaliyete hazırlık mahiyetinde giderler de*

*(üretim tesisi veya iş yeri kiralama, iş ve piyasa etüt giderleri vb.) olabilir. Gerek bu tür giderlerin, gerekse satın alınmış olan mal ve sabit kıymetlerin, kuruluştan sonra, yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi mümkündür. Söz konusu gider ve mallara ilişkin faturaların, şirket kurucuları veya ortakları adına alınmış olması, söz konusu gider ve mal alımlarını, defterlere kaydetmeye mani değildir. Ancak bu kişiler adına alınmış belgelerde yer alan gider ve mallar gerçekten kurulacak şirket adına yapılmış veya alınmış olmalıdır. Aynı şekilde demirbaşların da aktife kaydedilip, amortismanına tabi tutulması mümkündür.*

*Yine söz konusu harcamalara, mal ve demirbaş alımlarına ilişkin olarak defterlere kaydedilecek faturalarda yer alan KDV lerinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3. bölümünde yer alan esaslara uygun olarak indirilmesi mümkündür."*

Bu görüşlere aynen katılıyoruz.

Nitekim yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 355 inci maddesinde ;

*"(1) Şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.*

*(2) Tescilden önce şirket adına işlem yapanlar ve taahhütlere girişenler, bu işlem ve taahhütlerden şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Ancak, işlem ve taahhütlerin, ileride kurulacak şirket adına yapıldığı açıkça bildirilmiş ve şirketin ticaret siciline tescilinden sonra üç aylık süre içinde bu taahhütler şirket tarafından kabul olunmuşsa, yalnız şirket sorumlu olur.*

*(3) Şirketçe kabul olunmadığı takdirde kuruluş giderleri kurucular tarafından karşılanır. Bunların pay sahiplerine rücu hakları yoktur."*

hükmüne yer verilmiştir.

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Görüldüğü gibi, kuruluş öncesinde, kurulacak şirket namına kurucular tarafından yapılan masraf ve işlemler Şirketin kabulü şartına bağlı olarak tescili sağlanan şirkete mal edilebilmektedir.

Bu konudaki tavsiyemiz, kuruluş öncesindeki masraf ve işlemlere ait faturanın, hem ilgili kurucunun, hem de kurulacak şirketin unvanı yazdırılmak suretiyle alınması, kuruluşun tescil edildiği ayda veya kuruluş umumi heyet toplantısında alınan kabul kararı akabinde şirket yasal defterlerine kaydedilip KDV lerinin, indirimine ilişkin esaslar uyarınca (Md 29-36) indirilmesidir. Şirket henüz kurulmadığı ve bu nedenle vergi hesap numarası almadığı için söz konusu faturalarda, vergi dairesi ve hesap numarası zikredilmeyeceği tabiidir. Öte yandan, perakende satış vesikalarına dayalı KDV indirimi yapılabilecektir. (Yukarıdaki 2.5 no.lu bölüme bakınız.)

KDV indiriminde yıl aşılıp aşılmama prensibinin, şirket kuruluşlarında katı şekilde uygulanmaması gerekir. Mesela kuruluş çalışmaları Kasım 2015 de başlayan bir şirket Şubat 2016 ayında tescil edilip kayıt yapılabilir hale geldiğinde, 2015 e ait olanlar da dahil olmak üzere, kuruluş aşamasındaki tüm alış ve giderlere ait KDV ler indirilebilmelidir. Nitekim, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen ve Mali Mevzuat Platformu'nun Haziran 2005 sayısında yayınlanan bir muktezada kuruluş aşamasında (31.12.2004 tarihinde) alınan demirbaşlara ait KDV'nin şirketin kurulup faaliyete geçtiği 2005 yılında indirilebileceği belirtilmiştir.

Ancak daha sonra İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 28.05.2014 tarih ve 1497 sayılı özelgede;

*"..... KDV mükellefiyetinin tesisinden önce faaliyetinize ilişkin olarak yüklendiğiniz KDV nin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu TAKVİM YILI AŞILMAMAK KAYDIYLA KDV mükellefiyetinin tesisinden sonra kanuni defterlere kaydedilmesi ve indirim konusu yapılması mümkündür."*

denilmek suretiyle KATI BİR TUTUM sergilenmiştir.

Kuruluş öncesinde alınan mallara ve yapılan masraflara ilişkin olarak, Sayın Mustafa KOÇ'un Yaklaşım Dergisinin Temmuz 1997 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.

### 2.18. Faturanın Alınmaması :

Bazı firmaların, sattıkları mal veya yaptıkları iş için fatura vermektan kaçındıkları görülebilmektedir. Böyle bir durumda, belge eksikliği nedeniyle, gider veya maliyet kayıtlarının yapılamayacağı, KDV indiriminin mümkün olmadığı açıktır. Ancak, bize göre faturasını alamayan mükellef, fatura vermeyene Noterden ihtarname göndermek, onu, bağlı bulunduğu vergi dairesine ihbar edeceğini söylemek gibi yöntemlerle fatura vermeye zorlayabilir. Bu şekilde gerekli gayretler gösterilmişse ve mal yahut hizmet alındığına bunun miktarı ve bedeline ilişkin deliller bulunmakta ise, bize göre mükellef gider, maliyet kayıtlarını yapabilmelidir. Fakat karşı taraf KDV hesaplayıp bunu faturasında göstermediği için, KDV indirimini yapılabileceğini söylemek güçtür. Çünkü KDV indirimi için faturanın mevcudiyeti ve yasal deftere kaydı zorunludur.

Böyle zor durumlara düşmemek için, hangi firmadan mal veya hizmet alınacağı konusunda dikkatli olunması, ödemelerin, faturayı kesenin namına yazılı çekle veya faturayı kesenin adına açılmış banka hesabına havale ile yapılması, fatura alınıncaya kadar bedelin bir kısmının (en az KDV tutarı kadar bir kısmın) teminat olarak tutulması gibi tedbirler alınmalıdır.

Bazen kamu iktisadi kuruluşlarının fatura vermediği görülmektedir.

Yaklaşım Dergisinin Ağustos 1997 sayısında yayınlanan, 9.6.1997 tarih ve E:1996/4549, K:1997/2163 sayılı Danıştay 9'uncu Dairesi kararında ;

*".....yükümlü şirket tarafından Petrol Ofisi A.Ş. den alınan akaryakıtlar için ödenen ve şirketin gider kayıtlarına intikal ettirilen kısa vadeli borçlarına giderlerinin mahsup fişleriyle belgelendirildiği, yükümlü şirketin fatura yerine altı sayfalık faks gönderildiği, inceleme elemanınca mahsup fişlerine dayanılarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin kabul edilmemesi üzerine matrah farkı tespit edildiği anlaşılmıştır."*

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

*Petrol Ofisi A.Ş.'den mal satın aldığı ihtilafsız olan yükümlü şirketin, tüm çabalarına rağmen iradesi dışında faturalarını termin edememesi ve inceleme elemanınca, Petrol Ofisi A.Ş.'nin kayıtlarının incelenmesi suretiyle yükümlü şirketçe ödemelerin yapıp yapılmadığının araştırılmaması karşısında, yapılan ödemelerin mahsup fişiyile belgelendirilmesinin kabulü zorunlu olup, bu belgelerde yer alan katma değer vergilerinin indirim konusu yapılmasında yasal isabetsizlik bulunmamaktadır.*

*Ancak Vergi Mahkemesince indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin doğruluğunun tespiti için yükümlünün ilgili yıl defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir."*

denilmiş olması, bu alanda tipik bir örnek teşkil etmektedir.

### 2.19. Belgelenmesi Zorunlu Olmayan KDV ye Tabi İşlemlerde İndirim (Posta Pulu, Jeton) :

VUK nun 228 inci maddesi uyarınca, belge aranmaksızın giderleştirilebilen ve KDV ye tabi tutulduğu belli olan jeton alınması, taahhütsüz posta gideri yapılması gibi mal ve hizmet alımlarında özellik vardır.

Sayın Şükrü KIZILOTLU 'un Mali Yaklaşım isimli köşesinde yayınladığı 22.7.1996 tarih ve 33611 nolu muktezada

*" Yapılan posta masraflarının, faaliyetle ilgili olması ve işin genişliği ile mahiyetine uygun bulunması koşuluyla, adi mektup pulları karşılığında yapılan harcama gider yazılabilir. Ancak, posta harcamaları nedeniyle, mükellef veya yetkili kişi tarafından imzalanmak ve işletme veya firmanın kaşesinin basılması suretiyle bir bordro düzenlenmesi ve bu bordroya da postaya verilen evrakın niteliğinin yazılması halinde, bu bordroda yeralan bedel içerisindeki KDV 'nin iç yüzde yoluyla hesaplanarak indirim konusu yapılması mümkündür."*

denilmektedir.

### 2.20. Köprü ve Otoyol Geçişleri (OGS-HGS Ödemeleri) :

Bilindiği üzere köprü ve otoyol geçişlerindeki otomatik geçiş sisteminden (OGS-HGS) faydalanabilmek için Bankaya ödeme yapılmaktadır.

Bilindiği üzere 243 no.lu VUK Tebliği uyarınca bankalarca düzenlenen dekontlar belli şartları taşımak kaydıyla fatura yerine geçmektedir. 246 no.lu Tebliğ ise, bankalarca dekont yerine aynı bilgileri taşımak şartıyla hesap bildirim cetvelleri (ekstreler) düzenlenebilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.06.2014 tarih ve 1625 no.lu özalgıda HGS geçişlerinde kullanılmak üzere yapılan ve ekstre ile belgelenen ödemeler, içyüzde yöntemiyle KDV'si ayrılarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

### 2.21. Akbil Alımları :

İstanbul Defterdarlığı'nın, işle ilgili olarak kullanılmak üzere yapılan akbil masraflarının şehir içi yol gideri olarak hasılattan düşülebileceği, fakat bunun için akbil alımlarının fatura veya benzeri ile belgelenmesi gerektiği yolunda muktezası vardır. (21.01.2000 tarih ve 525 sayılı Mukteza)

Şehir içi toplu taşıma araçlarına binerek işe gidip gelmesi amacıyla işveren tarafından personele biniş kartı veya benzeri imkanlar sağlandığında, bu imkan (KDV dahil maliyet) net ücret sayılmakta, brüte götürülerek stopaja tabi tutulması istenmektedir. Dolayısıyla bu durumda KDV indirimine izin verilmemektedir. İdarenin bu tutumunun katı ve yanlış olduğunu düşünüyoruz. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/10. maddesinde "Hizmet erbabının toplu olarak iş yerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;" stopajdan istisna edilmiştir. (Bu giderler işletme gideri mahiyetindedir.)

Nitekim servis firmalarıyla anlaşmak suretiyle personelin işe gidip gelmesinin sağlanması için yapılan giderler stopaj aranmaksızın masraf yazılabilmekte, servis faturalarındaki KDV'ler indirilebilmektedir. Servis araçların toplu taşıma aracı olduğu kadar şehir içi belediye otobüsleri de toplu taşıma sağlayan araçlardır. Kanun koyucu personelin "TOPLU OLARAK" işyerine gidip gelmesinin sağlanmasını işletme gideri olarak kabul ettiğine göre, personelin servis yerine, metro,

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

metrobüs, şehir içi otobüs gibi araçlarla işyerine gidip gelmesinin temini amacıyla yapılan giderler doğrudan masraf yazılabilmeli ve KDV'leri indirilebilmelidir.

### 2.22. Dekont Ekinde Gelen Belgenin Sahte Veya Yanıltıcı Olması Halinde, Mali Ve Cezai Sorumluluk, Bu Belgeyi Kayda Alana Yöneliktir :

Bilindiği üzere gider veya maliyet kaydına mesnet olmak üzere kayda alınan fatura veya benzeri belgelerin, SAHTE veya MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI belge olması halinde;

- Bu belgelerde yazılı KDV indiriminin kabul edilmemesi, KDV hariç tutarın ve KDV'nin kanunen kabul edilmeyen gider sayılması ve bunlara ilişkin vergi cezalarının doğması şeklindeki mali sonuçlar yanında
- Bu belgeleri kayda alan firma yetkililerinin ağır hapis veya hapis istemiyle savcılığa sevk edilmeleri ve VUK'nun 359'uncu maddesi kapsamında yargılanmaları

söz konusu olabilmektedir.

Sahte veya yanıltıcı belgelerin, firma ilgililerince, (bilerek veya bilmeyerek) alınıp kayda geçirilmesi yanında, bu gibi belgelerin bir dekont ekinde söz konusu giderleri o firmalar nam ve hesabına yapan başka firmalar tarafından alınıp gönderilmesi de mümkündür. (Esasen dekonta bağlanan birçok faturanın vekil gibi hareket edenin adına düzenlenmesi ve gerekiyorsa bunun vekil tarafından kesilen direkt bir fatura ile yansıtılması icap etmekte olup, tatbikatta bunun aksine davranıldığı görülmektedir.)

Bu şekilde dekont ekinde gelen fatura ve benzeri belgelerin tutarları, dekontu gönderene, müteselsil sorumluluğu ortadan kaldıracak şekilde (banka kanalı ile)ödenmiş olsa ve belge düzenleyenle adına belge düzenletilen (dekont muhatabı) firmanın hiçbir direkt irtibatı olmasa bile, yukarıda belirtilen mali ve cezai sorumluluk doğrudan bu dekontu ve dolayısıyla ekindeki belgeyi kaydına alan firmaya (dekont muhatabına) yönelmektedir.

Bunun en çok karşılaşılan örneği, ithalat-ihracat işlemlerinde rol alan gümrük müşavirlerinin, ithalat veya ihracat gerçekleştikten sonra düzenledikleri dekontlar olup, bu dekontların ekinde gümrük vergileri ve resmi belgelere bağlanmış masraflar yanında, nakliye, tahmil-tahliye gibi masraflara ait faturalar da yer almaktadır. Yapılan denetimlerde bu faturaları düzenleyenlerin adreslerinde bulunamaması, vergi mükellefiyetlerinin olmaması, uzun süredir beyanname vermiyor oluşları, sahte veya yanıltıcı belge düzenledikleri yolunda tespit bulunması gibi durumlarla karşılaşıldığında, bu işleri bir anlamda vekil sıfatıyla yaptırın, ödemeyi yapan ve bunun karşılığını firmadan alanın gümrük müşaviri ve onun elemanları olmasına rağmen, tüm mali ve cezai yükümlülükler, söz konusu belgeleri kaydına almış olan ithalatçılara veya ihracatçılara yüklenmektedir.

Bunun dışında, kendisine vekalet verilerek veya verilmeyerek iş takip eden yahut talep üzerine belli mal veya hizmetleri tedarik ederek, belgelerini sipariş veren adına düzenletip gönderen kişi veya firmaların, dekont ekinde veya dekonta bağlamaksızın verdiği belgelerin sağlıksızlığı halinde de yine bu belgeleri kayda alanlar, ortaya çıkacak mali ve cezai takibatın muhatabı olmaktadır. Aracılı ihracatta, üzerinden ihracat geçirilen firmalara yüklenen sorumluluklar da bunun en belirgin örneklerinden biridir.

Yukarıda açıklanan nitelikteki olaylara sıklıkla rastlanıyor olması nedeniyle, başkaları tarafından düzenletilerek ibraz olunan ve sağlıklı olduğundan emin olunmayan belgeler hakkında tedbirli olunması ve **ana tedbir olarak GÜVENİLİR kişi ve firmalarla çalışılması, ödemelerin banka kanalı ile yapılması** gerektiğini hatırlatmakta yarar görüyoruz.

### 2.23. KDV İndirimini İçeren Kaydın Yevmiye Defteri Olarak Tasdik Ettirilen Yaprağın Arka Yüzüne Kaydedilmesi :

Son zamanlarda elle tutulan defterler büyük ölçüde azalmış, defter tasdikleri printerde basılmak üzere devamlı form şeklindeki kağıtlar üzerine yaptırılmaya başlanılmıştır. Noterler bu formlardaki yapraklardan her birinin ön yüzüne mühür ve tasdik numarası koymaktadır.

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Mükellefler kağıt israfını önlemek ve noter masrafından tasarruf etmek amacıyla bu formların arka yüzlerine kayıtlarını yazdırmaya devam edebilmektedirler. Ancak arka yüze kayıt işlemi defterlerin geç basılması ve bu basımda tasdikli defterin ön yüzünün yetmemesi, yeni defter tasdikli yapıldığında kayıta gecikildiğinin ortaya çıkacak oluşu karşısında bunu önlemek amacıyla arka yüzün kullanılması şeklinde de olabilmektedir.

Defterin arka yüzüne yapılan kayıtların geçerli olup olmadığı uygulamada tereddüt konusu olmuştur. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2003 tarih ve 50774 sayılı Muktezası yevmiye defterinin arka yüzlerinde yer alan kayıtlara istinaden KDV indiriminin mümkün olduğu yönündedir. Yine Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2003 tarih ve 50774 sayılı muktezasında, tasdikli defteri kebire kayıtlı olmak şartıyla yevmiye defterinin tasdikli arka yüzüne kayıt yapılmış olması, KDV indirimine engel olarak görülmemiştir.

Uygulamada defter tasdikinin ön yüz tasdiki değil yaprak tasdiki anlamında olduğu, bu tasdik yaprağın her iki yüzünü de kapsadığı, zira tasdik yaprağın değiştirilmesini önleme taşıdığı görüşüne sıklıkla rastlanmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Yaklaşım Dergisinin Nisan 2006 sayısında yayımlanan 17.6.2005 tarih ve E:2005/110; K:2005/177 sayılı Kararında da sadece yevmiye defterinin tasdiksiz arka sahifelerine yapılan kayıtların KDV indirimi için yeterli olduğu görüşü benimsenmiştir.

KDV indirimi bakımından ana defter yevmiye defteridir. KDV indirimine dayanak teşkil eden fatura ve benzeri belgelerin, ilgili KDV beyannamesinin vergi dairesine verildiği gün itibariyle yevmiye defterine yazılmış olması yeterlidir. Bu kayıtların defter-i kebire yansıtılmamış olması KDV indirimini engellemez.

Yevmiye defteri yapraklarının tasdiksiz arka yüzüne kayıt yapılmış olmasının KDV indirimine engel teşkil edip etmeyeceği yönünde çelişkili Danıştay Kararları'na rastlanmaktadır. Aşağıdaki tablolarda olumlu ve olumsuz yöndeki Danıştay Kararları listelenmiştir.

### Yevmiye Defterinin Tasdiksiz Arka Yüzüne Yapılan Kayıtların Kdv İndirimine Dayanak Teşkil Etmeyeceği Yönündeki OLUMSUZ Danıştay Kararları

Daire	Karar Tarihi	Esas No	Karar No	Mehaz
7		2000/6529	2002/1209	Maliye Sigorta Yorumları Elektronik Set, Md.29
7	21.01.2002	2001/4619	2002/167	Lebib Yalkın Dergisi Ağustos 2008 Sayısı – Sh.163
7	03.03.2004	2001/2331	2004/576	Lebib Yalkın Dergisi Ağustos 2008 Sayısı – Sh.163
7	04.04.2005	2002/1696	2005/569	09.04.2009 tarihli Referans Gazetesi

**Not** : Danıştay 7 nci Dairesi yukarıdaki olumsuz kararlara mukabil yevmiye defterinin tamamen tasdiksiz olmasının KDV indirimine engel teşkil etmeyeceği yönünde karar vermiştir. (07.11.2001 tarih ve E:2000/6138 K:2001/3414 – Mehaz : Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2008 sayısı Sh: 172)

### Yevmiye Defterinin Tasdiksiz Arka Yüzüne Yapılan Kayıtların Kdv İndirimine Dayanak Teşkil Edeceği Yönündeki OLUMLU Danıştay Kararları

Daire	Karar Tarihi	Esas No	Karar No	Mehaz
VDD	26.01.2007	2006/228	2007/57	Mali Çözüm Dergisi Sayı 97
VDD	17.06.2005	2005/110	2005/177	Denet Arşivi

KDV mükelleflerine tavsiyemiz, belli bir aya ait KDV indirimi içeren yevmiye kayıtlarını müteakip ayın 20 nci gününe kadar yevmiye defterlerine kaydetmeleri ve bir olumsuzlukla karşılaşmamak bakımından yevmiye defterinin arka yüzünü kullanmaktan kaçınmalarıdır.

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

### 2.24.KDV İndiriminin, Tasdik Ettirilmemiş veya Geç Tasdik Ettirilmiş Yasal Defterlerde Yazılı Olması :

Maliye Bakanlığı önceleri tasdik ettirilmemiş veya geç tasdik ettirilmiş defterlerde yazılı KDV indirimlerinin kabul edilmeyeceği görüşünde idi. Örnek vermek gerekirse, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 27.10.2000 tarih ve 49122 sayılı muktezasında, **yasal defterlerini kanuni süresi geçtikten sonra tasdik ettirmiş olan mükellefin KDV indirimlerinin kabul edilmeyeceği** dolayısıyla bu mükellefe KDV iadesi yapılamayacağı görüşünü bildirmiştir. 19.11.1999 tarih ve 50537 sayılı muktezada da zamanında tasdik ettirilmemiş defterlerde yazılı KDV indirimlerinin reddedileceği ifade edilmiştir.

Ancak Bakanlık daha sonra verdiği bir muktezada, usulüne göre tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen belgelerin gerçek olduğuna kanaat getirilmesi ve bu belgeleri düzenleyen satıcıların belgede yazılı KDV'yi beyan etmiş olduğunun tesbiti şartıyla bu belgelerde KDV'nin indiriminin kabul edileceği görüşünü ifade etmiştir (Yaklaşım Dergisi Ağustos 2002 sayısı Sahife :262). Keza bir başka Bakanlık muktezasında tasdik işleminin hiç yaptırılmamış olması veya önceki yıl için tasdik ettirilmiş olan defterin ara tasdiksiz olarak izleyen yılda kullanılmaya devam edilmesi halinde bu defterlerde yazılı belgelerin gerekliliği konusunda inceleme elemanının kanaati mevcutsa KDV indiriminin kabul edileceği belirtilmiştir (Yaklaşım Dergisi Ekim 2001 sayısı Sahife : 246). Yine 9.9.1999 tarih ve 37935 sayılı Bakanlık muktezasında, bilanço defteri (yevmiye defteri) yerine yanlışlıkla işletme defteri tutulmuş olması halinde, işletme defterinde yazılı belgelerin KDV indirimine dayanak teşkil edebileceği ifade edilmiştir.

Danıştay'da bir usul meselesi olan defter tasdiki konusunu tek başına KDV indirimine engel olarak görmemektedir. Danıştay 7.Dairesi'nin 7.11.2001 tarih ve E:2000/6138-K:2001/3474 sayılı kararı tasdiksiz de olsa yevmiye defterine kaydedilen faturaların gerçeği aykırı veya yanıltıcı olup olmadığı yönünde araştırma yapılmaksızın sadece tasdiksiz deftere kaydedildiği gerekçesiyle KDV indiriminin reddedilmesinde isabet bulunmadığı yönündedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 25.06.2007 tarih ve E.2006/3914 ; K.2007/2295 sayılı Kararında, GEÇ TASDİK ETTİRİLMİŞ defterde kayıtlı KDV lerin, başkaca bir engel bulunmadığı takdirde indirilebileceği yönündedir. (Mehaz: Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ocak/2009 sayısı. Sahife 311)

### 2.25.Aliş Faturasının Yasal Süresi Geçtikten Sonra Düzenlenmiş Olması KDV İndirimine Engel Değildir:

Bir mükellef ihraç ettiği malların faturasını, ihracattan sonraki tarihi taşır şekilde alabilmiş, bu gecikmenin iade işlemine etkisini sormuştur. Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 7.2.1999 tarih ve 5495 sayılı muktezada faturanın geç düzenlenmesinin bu faturada yazılı malın teslim alınmadığı anlamına gelmeyeceği ve tevsik gücünü azaltmayacağı, söz konusu fatura satıcı açısından hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezasına konu edilmiş de olsa bu faturanın yasal kayıtlara intikaline ve geçerli bir belge olarak kabulüne engel bulunmadığı, söz konusu faturanın alıcı tarafından kayıtlara intikal ettirildiği dönemde indirim dayanak teşkil edeceğini, ihracatında tevsiki şartıyla bu faturadaki KDV'nin iade edilebileceği görüşleri ifade edilmiştir.

Bu konudaki diğer olumlu mukteza ve görüşler için, Yaklaşım Dergisi'nin Ekim 2009 sayısında yayınlanan, Sayın Abdullah TOLU'ya ait makaleye bakınız.

### 2.26.Yasal Defterlere Kaydedilen Belgedeki KDV İndiriminin İlgili Ay KDV Beyannamesinde Gösterilmemiş Olması :

KDV indirimine dayanak teşkil eden belge yasal deftere kaydedilmekle indirim hakkı kazanılmış olur. Bu indirimin, kaydın yapıldığı aya ait KDV beyannamesindeki indirim satırına dahil edilmesidir. Yapılan kayda rağmen yanlışlıkla ilgili ay KDV beyannamesinde indirimler arasında gösterilmemiş olan KDV ile ilgili hak kaybının önlenmesi, normal olarak söz konusu ay KDV beyannamesinin düzeltilmiş haliyle yeniden verilmesi suretiyle mümkündür.

## MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

---

Ancak KDV beyannamesinde indirim tutarının attırılması veya hesaplanan KDV'nin azaltılması şeklinde (Hazine aleyhine) yapılan düzeltmeler incelemeye sevk edilmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2.5.2002 tarih ve 19888 sayılı muktezasında "*takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilen ancak, katma değer vergisi beyannamesine aynı takvim yılı içinde intikal ettirilmeyen ve alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi, konu hakkında düzenlenecek bir vergi inceleme raporu sonucuna göre mümkün bulunmaktadır.*" ifadesine yer verilmiştir. (Yaklaşım Dergisi Haziran 2002 sayısı) Ancak böyle bir hata fark edilmiş ve yıl geçmemişse bize göre beyan dışı kalan KDV indirimi kaydının yıl içinde yeni bir kayıtla iptal edilmesi ve yeni tarihle yeniden kaydedilmesi ve bu tarihin rastladığı ay için verilecek KDV beyannamesindeki normal indirimler arasında gösterilmesinin inceleme gereğini ortadan kaldıran pratik bir düzeltme sağlayacağı görüşündeyiz. (Not: Eskiden KDV indirimi cari takvim yılı ile sınırlı iken 7104 sayılı Kanun ile, izleyen takvim yılının sonuna kadar şeklinde genişletilmiştir.)