MADDE 33 : KISMİ VERGİ İNDİRİMİ

MADDE METNİ :

" Kısmi Vergi İndirimi:

Madde 33-

1. ***Bu kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır.***

2. ***Kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespite Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir."***

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

Tebliğ No	Bölüm
1	VII-E
26	G
30	D

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV mükelleflerince yapılan işlemler iki gruba ayrılır :

- İndirim hakkı tanınan işlemler :

  - KDV ye tabi olan ve istisna kapsamına girmeyen işlemler,
  - 11, 13, 14 ve 15 inci maddeler uyarınca istisna olunan işlemler, (Bu işlemler indirim hakkının yanı sıra iade hakkı da sağlayan işlemlerdir.)

- İndirim hakkı tanınmayan işlemler :

  - KDV ye tabi olmayan işlemler,
  - 16 ve 17 nci maddeler uyarınca KDV den istisna edilen işlemler, (17/4-c hariç)
  - Geçici maddeler uyarınca KDV den istisna edilen işlemler (Geçici 12 nci ve geçici 19 uncu madde hariç olup geçici 10 uncu maddede özellik vardır.),
  - Olağanüstü Hal Bölge Valiliği'ne yapılan KDV siz teslim ve hizmetler (17 nci maddede ki 6 nolu bölüme bakınız).

Mükellef münhasıran indirim hakkı doğuran işlemler yapıyorsa, işi ile ilgili olarak yüklendiği KDV leri 29, 30, 31, 34 ve 35 inci maddeler uyarınca indirir. Belli bir ayda, indirimle giderilemeyen KDV varsa ve o ayda 11, 13, 14 ve 15 inci maddelere göre istisna edilmiş işlemi veya iade hakkı doğuran başka bir işlemi varsa ve mükellef isterse, indirimle giderilemeyen KDV nin bu işlemlere isabet eden kısmı iade olunur.

Münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlem yapan mükellefler (mesela bankalar) KDV indirimi yapamazlar. Yüklendikleri KDV leri gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alırlar.

+

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri bir arada yapan mükellefler, yüklendikleri KDV lerin sadece indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olanlarını indirebilirler. İndirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili KDV yüklenimlerini indirmeyip, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate almaları gerekir. Kısmî vergi indirimi olarak isimlendirilen bu uygulamaya ilişkin usul ve esasların tesbiti konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Aşağıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, kısmi indirim konusunda pekçok sorun ve belirsizlik vardır.

Bu konudaki en detaylı açıklamalar 26 nolu KDV Genel Tebliğinin G bölümünde yapılmıştır.

2. KISMİ İNDİRİM UYGULAMASI :

İşlemleri münhasıran indirim hakkı tanınan veya münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerden ibaret olanlarda kısmi indirim sorunu yoktur.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri bir arada yapanlarda, indirilmeyecek olan KDV yüklenimlerinin nasıl tesbit edileceği konusunda 1 nolu Tebliğin VIII-E bölümünde bazı açıklamalar yapılmış fakat bu düzenleme hatalı sonuçlar verdiği için 26 nolu Tebliğle 1.1.1988 tarihinden geçerli olmak üzere yeni bir düzenlemeye gidilerek 1 nolu Tebliğin bu bölümü yürürlükden kaldırılmıştır.

26 nolu Tebliğle öngörülen yeni rejime göre, kısmî indirime ilişkin esaslar şöyle özetlenebilir:

2.1. Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum :

Şayet inşa edilip bağışlanacak olan bina, 17 nci maddenin 2/b bendi uyarınca, istisna kapsamında teslim olunmayacaksa yani teslimde KDV hesaplanması söz konusu ise (mesela bağış Bakanlar Kurulu'nce vergi muafiyeti tanınmayan bir vakfa yapılacaksa) inşaat için yüklenilen KDV ler indirilir. Bağış, bu maddeye göre (istisna kapsamında) yapılacaksa, bağışa konu binanın yapımı için yüklenilen KDV ler indirilmez.

26 nolu Tebliğde açıklık olmamakla beraber, binanın istisna kapsamında bağışlanmasına, inşaatın devamı esnasında veya sonradan karar verilen hallerde, daha önce indirilmiş olan KDV lerin bilhesap bulunması ve bağış kararının verildiği ayda indirim iptali yapılması gereklidir. İptal olunan indirim , KDV beyannamesinin 30 uncu satırda gösterilir. Bina bir süre kullanıldıktan sonra istisna kapsamında bağışlandığında, daha önce indirilen KDV nin indirim iptaline tabi olup olmayacağı tartışılmaya müsaittir.

2.2. Diğer Hallerde Kısmi İstisna Uygulaması :

26 nolu Tebliğin konuya ilişkin G-4 bölümünde şu açıklama mevcuttur:

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

Tebliğin bu bölümünde, hesaplamaların nasıl yapılacağına ilişkin üç adet örnek verilmiştir.

Fakat üç örnekde de, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin girdi vergi yapısı yeknesakdır. Dolayısiyle satış bedellerinin dağıtım anahtarı olarak kullanılması doğruya yakın sonuçlar vermiştir. Girdi vergi yapısı farklı olan işlemler yapan mükellefler açısından, o aydaki indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlere ilişkin hasılatların toplam hasılata oranına göre yapılacak ayırım, yanlış sonuç verebilir. Bize göre böyle bir durumda, iade hakkı doğuran işlemlerde olduğu gibi *"fiili yüklenim"* hesabına gidilmeli ve indirim hakkı doğurmayan işlemlerle ilgili fiili yüklenim, harici bir hesaplamayla bulunup indirilecek KDV tutarından tenzil edilmelidir.

+

+

Mesela bir liman işletmesi, hem KDV li işlemleri, hem de KDV Kanunu'nun 13/b ve 17/4-o kapsamına giren işlemleri yapıyorsa 193 nolu hesap altında bu üç işlem türü için direkt nitelikte olan KDV yüklenimleri için ve genel (müşterek) nitelikli olanlar için olmak üzere 4 adet alt hesap açmalı, müşterek nitelikteki KDV yüklenimlerini de hasılata göre tevzi etmek suretiyle KDV indirimlerini üç parçaya ayırmalı, bunlardan 17/4-o kapsamındaki işlemlere isabet eden KDV yüklenimlerini 47 nci ve 30 uncu satırlarda göstererek o işlemlere ilişkin maliyet hesabına kaydetmelidir.

Başka bir anlatımla mükellefler, kısmi indirimdeki mantaliteyi dikkate alarak, mümkün olduğu ölçüde fiili KDV yüklenimine yakın sonuç verecek ve tenkide mahal bırakmayacak tarzda hesaplamalarda bulunmak suretiyle indirilemeyecek KDV tutarını tesbit etmek ve bu KDV;

- O ayda yüklenilmiş olan KDV ile önceki dönemden devren gelen KDV toplamından az ise, bakiye tutarı indirmek,

- Fazla ise, o ayda hiç indirim yapmamak ve bu fazlalığı 30 nolu satırda göstermek suretiyle,

kısmi indirim gereğini yerine getirmelidirler.

2.3. Müşterek Genel Gider KDV lerinin ve A.T.İ.K. KDV lerinin Kısmi İstisna Karşısındaki Durumu :

26 nolu Tebliğde şu açıklama yer almaktadır:

"*İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işleri birlikte yapan mükelleflerin, müşterek genel giderler ile amortismanlar nedeniyle yüklendikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılacak olanları, bu bölümde belirtilen esaslara göre ayırıma tabi tutulacaktır.*"

+