

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 02.05.2019  
Duyuru No : 2019/049  
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -  
MAYIS 2019 Sayı : 453

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

## ALACAĞIN KDV'DEN KAYNAKLANAN KISMININ ŞÜPHELİ HALE GELMESİ VEYA DEĞERSİZ HALE GELMESİ DURUMUNDA KDV AÇISINDAN YAPILACAK İŞLEMLER

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

### ÖZET :

Mal veya hizmet satışı suretiyle KDV'yi de içeren alacak oluşmaktadır. Bu alacağın KDV'den oluşan kısmının tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın KDV beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir.

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

Alacağın daha sonra şüpheli alacak haline gelmesi ve bu suretle alacağın içindeki KDV'den oluşan kısmında şüpheli duruma düşmesi her iki tarafın KDV beyanlarını etkilememektedir.

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Eskiden alacağın değersiz hale gelmesi durumunda da, değersiz duruma düşen KDV alacağı KDV beyannamesini etkilemiyordu. 1.1.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni bir hükümlerle, değersiz alacak haline gelen alacağın KDV'den oluşan kısmı kadar alacaklıya KDV indirim imkanı sağlanmıştır.

Aynı imkanın şüpheli alacaklar için sağlanmamış olmasını uygun bulmuyoruz.

**Anahtar Kelimeler** : şüpheli alacak, değersiz alacak, zarar kaydı, gelir kaydı, konkordato, KDV indirimi, 111 kod numaralı, 505 kod numaralı.

## 1. KDV NEDENİYLE OLUŞAN ALACAĞIN ŞÜPHELİ HALE GELMESİ :

Teslim ve hizmetlere ilişkin olarak doğan KDV nin KDV beyannamesinde gösterilmesi için bu KDV nin alıcıdan fiilen tahsil edilmiş olması gerekmez. Beyannameye intikal işlemi vergiyi doğuran olayın (KDV Kanunu Madde 10) meydana geldiği ayda yapılır. Bu şekilde beyana konu edilen teslim KDV sinin müşteriden tahsilinin şüpheli hale gelmesi, söz konusu KDV nin indirilebilir hale gelmesini sağlamamaktadır.

KDV'den doğan alacağı şüpheli hale gelen satıcı, bu durum devam ettiği sürece söz konusu KDV'yi finanse eder durumda kalmaktadır.

İstanbul Defterdarlığının 29.4.2002 tarih ve 2329 sayılı Özelgesinde ;

*“... Firmanızca satışı yapılan bilgisayarların alıcıya teslimi anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan, satış bedelinin tahsil edilememesi veya alıcının bulunamaması gibi sebepler vergiyi doğuran olayı etkilemeyecek, satış bedeli üzerinden hesaplanan ve beyan edilerek ödenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün olmayacaktır.”*

denilmiştir.

KDV yi de ihtiva eden şüpheli alacaklar Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü maddeleri uyarınca gider kaydına konu olabilmektedir.

Şüpheli alacak niteliği arzeden KDV nin de, karşılık yoluyla gider yazılıp yazılamayacağı uzun süre tartışma konusu olmuş, sonunda Maliye İdaresi, şüpheli alacak konumundaki KDV nin yani şüpheli alacağın KDV ye tekabül eden kısmının da, şüpheli alacak karşılığı yoluyla gider yazılabileceğini kabul etmiştir. (334 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Tahsili şüpheli olan KDV alacağı gider yazılabilmekle beraber, bu KDV nin mükellef üzerinde yük olarak bırakılması şeklindeki yasal durumun isabetliliği tartışılmaya müsaittir. Gelir veya kurumlar vergisi açısından

şüpheli alacak veya değersiz alacak gider yazılmak suretiyle mükellef üzerinde vergisel etki bırakmazken, tahsili şüpheli olan KDV de bu anlayışın geçerli olmaması çelişki teşkil etmektedir.

Değersiz alacağın içindeki KDV kısmı için indirim imkanı getirilmesine mukabil şüpheli alacak için böyle bir imkanın sağlanmamış olması yeni bir çelişki ortaya çıkarmıştır.

## 2. DEĞERSİZ HALE GELEN KDV ALACAKLARININ İNDİRİM KONUSU YAPILMASI İMKANI GETİRİLMİŞTİR :

Değersiz hale gelen KDV alacağının (alacağın KDV'ye tekabül eden kısmının) indirilebilmesine imkan veren yeni yasal düzenleme 7104 sayılı Kanun'un 8 inci maddesi ile getirilmiş olup, bu madde ile KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesine aşağıdaki 4 no.lu bent 1.1.2019 tarihinden geçerli olmak üzere eklenmiştir :

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

Konu ile ilgili olarak 23 no.lu KDV Tebliği'nin 8 inci maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-1. No.lu bölümüne aşağıdaki paragraflar eklenmiştir :

*“Diğer taraftan, 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikte, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.*

Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre, 1/1/2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur."

Yine 23 no.lu KDV Tebliği'nin 9 uncu maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2.1. no.lu bölümüne aşağıdaki paragraf eklenmiştir :

"d) Kanunun (30/e) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilir."

Değersiz hale gelen KDV alacağının indirilmesinin bir hak olduğunu ( mecburiyet olmadığını ) yani alacağı değersiz hale gelen firmanın isterse bu alacağın tümünü gider yazma veya giderde bırakma, KDV indirim hakkını kullanmama tercihinde bulunabileceğini düşünüyoruz. Alacaklı KDV indirim hakkını kullanmadığı sürece hem alacaklının, hem de borçlunun KDV beyannamesinin etkilenmemesi gerektiği görüşündeyiz.

Vergi Usul Kanunu'nun değersiz alacaklar başlıklı 322 inci maddesinde değersiz alacak;

*“Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değersiz olacaktır.”*

şeklinde tanımlanmıştır.

Örnek vermek gerekirse; 112 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile, konkordato kapsamında borçlu lehine vazgeçilen alacak, değersiz alacak olarak kabul edilmekte, başka bir anlatımla konkordato tasdik kararı, alacağın değersiz hale geldiğini gösteren kazai belge sayılmaktadır.

Sirkülerin ilgili bölümü şöyledir :

*“Bu kapsamda, alacakların borçlu lehine vazgeçilen kısmı, değersiz alacak niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (başlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir.”*

Bir alacağın hangi hallerde değersiz alacak haline geldiği konusunu ele alan yazılara bakılmasını öneriyoruz. Bu konudaki en geniş ve güncel yazı dipnotta<sup>1</sup> belirtilmiştir.

ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi, başka bir firmaya, mal veya hizmet satarak 100.000 TL + 18.000 TL KDV şeklinde fatura kesip 118.000 TL alacaklı hale gelmiştir.

Alıcı firma bu borcu devam ederken konkordato ilan etmiştir.

Satıcı 112 no.lu VUK Sirküleri uyarınca 118.000 TL şüpheli alacak karşılığı ayırmış ve bu meblağı gider yazmıştır. (Alacağın KDV'den oluşan 18.000 liralık kısmının şüpheli hale gelmesi, alacaklı ve borçlunun KDV beyanlarını etkilememiştir.)

<sup>1</sup> Değerli Meslektaşımız Gürol ÜREL (YMM) tarafından hazırlanan ve Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin 2019 Ocak sayısında yayınlanan “VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE DEĞERSİZ ALACAK UYGULAMASI” başlıklı yazı.

01.01.2019 tarihinden sonra ortaya çıkan bağlayıcı konkordato kararı uyarınca, alacaklı bu alacağın ½'sinden vazgeçmek zorunda kaldığı için, şüpheli alacağın (118.000 : 2 =) 59.000 liralık kısmı değersiz alacak haline gelmiştir.

Satıcı firma, değersiz hale gelen 59.000 TL'nin içinde bulunan 9.000 TL tutarındaki KDV kısmını konkordato kararının yürürlüğe girdiği ay itibariyle indirim konusu yapma hakkını kazanmıştır.

İndirim konusu yapılan 9.000 TL bu suretle gider niteliğini kaybettiği için, satıcı aynı dönemde daha önceki gider kaydının bu kısmını iptal anlamında 9.000 TL gelir kaydı yapacaktır. (NOT : 112 no.lu VUK Sirküleri, örneğimize göre vazgeçilmeyen 59.000 TL'lik alacak kısmının da şüpheli alacak olmaktan çıkarılıp karşılığında gelir yazılmasını öngörmektedir. Bu Sirküler hükmüne katılmıyoruz. Çünkü bakiye 59.000 TL alacak, sağlam bir teminata dayandırılmadığı sürece şüpheli halden çıkmış olamaz. Konkordato kararı bakiye alacağı garanti etmemektedir. Halen bu bakiye alacak konkordato durumundaki ödeme gücünü çeken firmadan şüpheli nitelik arz eden alacak konumundadır. )

Buna mukabil borcunun yarısını ödemekten kurtulan alıcının, daha önce indirdiği 18.000 TL KDV'nin 9.000 TL'lik kısmını 505 no.lu kodu kullanmak suretiyle indirim iptaline konu etmesi gerekmektedir.

Mükellef haklarını koruyucu nitelik taşıyan bu yasal değişikliği olumlu buluyoruz. Ancak muhtelif oranda KDV'ye tabi işlemler ve kısmi ödemelerle devam etmekte olan bir cari hesap alacağının değersiz hale gelmesi durumunda bu alacağın ne kadarının KDV'ye tekabül ettiğinin tespiti konusunda belirsizlik bulunmaktadır. Alacak tek bir orana tabi mal veya hizmet satışlarından kaynaklanmışsa ve kısmi ödemelere konu olduktan sonra bakiye alacak değersiz hale gelmişse, bu bakiyenin iç yüzde suretiyle bulunacak KDV kısmı için indirim uygulamasının mümkün olduğu görüşünderiz. Benzer anlayışla alacağın birden fazla KDV oranına tabi satışlardan oluşması durumunda da, değersiz hale gelen bakiye alacak, satışların KDV oranlarına göre dağılımına paralel şekilde, parçalanıp her bir parça kendi KDV oranına göre iç yüzde suretiyle KDV ve matrah ayırımına konu edilebilmelidir.

### 3. SONUÇ :

1.1.2019 tarihinden itibaren değersiz hale gelen alacakların içindeki KDV'ye tekabül eden tutarın indirilmesi imkanı getirilmiştir.

Böyle bir imkanın getirilmesini mükellef hakları bakımından olumlu buluyoruz. Ancak bu imkanın şüpheli alacak için de sağlanması'nın gerekliliğine inanıyoruz.