

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

MADDE METNİ :

*“İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi
Madde 30*

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

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (i) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,[1]

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,[2]

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)[3]

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)[4]

e) Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi.[5]

[1] 7104 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile parantez içi hüküm eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2019)

[2]3297 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki halî “İşletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,”

[3]7104 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile parantez içi hüküm eklenmiştir. (Yürürlük 6/4/2018)

MADDE 30 : İNDİRİLEMAYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

5228 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 31/7/2004) Değişmeden önceki hali "Deprem veya sel felaketi nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait katma değer vergisi"

4503 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 5/2/2000) Değişmeden önceki hali "Zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,"

[4]7104 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile parantez içi hükümde yer alan "ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen" ibaresi "ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen" şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 6/4/2018)

6728 sayılı Kanunun 44 üncü maddesi ile parantez içi hüküm eklenmiştir. (Yürürlük 9/8/2016)

[5] 7104 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2019)"

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 tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C -2 no.lu bölümünde şu açıklamalar mevcuttur:

"2.İndirilemeyecek KDV

2.1. Genel Açıklama

KDV esas itibarıyla vergi indirim mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine imkân tanınmayan bazı haller Kanunun 30 uncu maddesinde sayılmıştır. Buna göre aşağıda açıklanan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmez.

a) Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

(Bu paragraf 23 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiştir) Ancak aynı maddede bu hükmün, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için uygulanmayacağı belirtilmiştir."

KDV, indirim esasına dayanan bir vergidir. Mükellefler, işleri ile ilgili olarak ödedikleri alış ve giderlere ilişkin KDV lerin nihai yüklenicisi değildirler. Bu KDV ler indirim yoluyla mükellefin sırtından kaldırılır.

Başka bir anlatımla KDV mükellefleri KDV'nin nihai yüklenicisi değildirler. Satıcılara borçlandıkları KDV'leri alıcılardan alacaklandıkları KDV'leri indirip, pozitif farkı Vergi Dairesine yatırırlar. Bu

MADDE 30 : İNDİRİLEMAYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

mükelleflerin tek yükü, fark negatif (devrolan KDV) olduğunda bu fark pozitif dönüncüye kadar bu KDV'nin finansmanına katlanmalarıdır.

Fakat bazı nedenlerle, 30 uncu maddede sayılan KDV lerin indirilmesi yasaklanmış, yani bunların firmaların veya firma sahiplerinin malvarlığından karşılanması istenmiştir.

Söz konusu yasaklardan bazıları haklı nedenlere dayanmaktadır. Bazıları ise bize göre yersiz olan veya iyi ifade edilmemiş bulunan yasaklardır. İndirim hakkı mevcut iken süre aşımı, belge yetersizliği gibi usule ilişkin nedenlerle indirim hakkının kaybedilmesi farklı bir konu olup 30 uncu madde ile ilgisi yoktur. (Bu konularda 29 uncu ve 34 üncü maddelere bakınız)

İndirim yasağına tabi olan KDV, yasak durumu peşinen belli ise indirilemez. Duruma göre gider, maliyet veya KKEG olarak dikkate alınır.

KDV indirim yasağını gerektiren hal sonradan ortaya çıkarsa bu hal ile ilgili KDV indirimi iptal edilir. (İptale konu KDV, iptalin yapıldığı ay KDV beyannamesinde "*Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi*" açıklamalı satırda gösterilir.) İndirim iptaline konu KDV yine duruma göre gider, maliyet veya KKEG olarak dikkate alınır.

İndirim yasağına konu KDV'ler;

- KDV'nin konusuna girmeyen (genellikle yurt dışı) işlemler ile ilgili olan,
- İndirim hakkı tanımayan KDV istisnalarına konu olan,
- İşletilmeyecek olan binek oto alışları ile ilgili olan,
- Zayi mallarla ilgili olan,
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerle ilgili olan,

KDV'ler olarak sıralanabilir. İndirilemeyecek KDV'ler ilk bakışta basit bir konu gibi görünmekle beraber detay planda yoruma ihtiyaç gösteren pek çok boyut taşımaktadır.

KDV Kanunu'nun indirim yasağını düzenleyen 30 uncu maddesine ilişkin idari yorumları topluca bulmak mümkün değildi. Bu yorumlar muhtelif tebliğlere ve muktezalara dağılmış durumdaydı.

57 No.lu KDV Sirküleri ile, KDV Kanunu 30 uncu maddesine ilişkin idari yorumlar topluca ortaya konulmuştur. (Bu yorumlar 60 nolu Sirkülerde de korunmuştur.) Ayrıca Tebliğ hükümlerinin de dikkate alınması gerekir.

Aşağıdaki bölümlerde KDV indiriminin yasak olduğu haller açıklanmıştır.

2. İNDİRİLMESİ YASAKLANAN KDV YÜKLENİMLERİ :

2.1. İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemlerle İlgili KDV Yüklenimleri :

İndirim hakkı tanınmayan işlemler şunlardır :

- KDV kapsamına girmeyen işlemler ve
- 11, 13, 14, 15 inci maddeleri, 17 inci maddenin 4-c, 4-r (kısmi olarak), 4-s, 4-t, 4-u, 4-y (kısmi olarak), 4-z, 01.01.2019 tarihinden itibaren 17/2-(b), (c), (d), 17/4-ı ve 17/4-ö bentleri ve indirim imkanı taşıyan geçici maddeleri (geçici 12, 23, 32, 33, 34 ve 39) dışındaki maddelerle KDV'den istisna edilmiş olan işlemler.

2.1.1. KDV Mükelleflerinin, KDV'YE TABİ OLMAYAN İŞLEMLER İçin Yüklendikleri KDV'ler İndirilemez:

KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesinde "*Vergiye Tabi Olmayan*" işlemler ile ilgili olarak yüklenen KDV'lerin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Başka bir anlatımla KDV indirimi yapılabilmesi için yüklenen KDV'nin, bu verginin konusuna giren bir işlemle ilgili olması şarttır.

KDV'nin ana konusu **TÜRKİYE'de**, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir.

MADDE 30 : İNDİRİLEMAYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

KDV Kanunu'nun 6 ncı maddesinde ise, işlemin **TÜRKİYE'de** yapılmasının;

- Mal teslimleri açısından, malın teslim anında **TÜRKİYE'de** bulunması,
- Hizmetler açısından ise hizmetin **TÜRKİYE'de** yapılması veya hizmetten **TÜRKİYE'de** faydalanılması,

anlamına geldiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre KDV mükelleflerince yurt dışında gerçekleştirilen mal teslimleri ve yurt dışında sunulan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler, yukarıdaki maddeler ve vergilendirmeye ilişkin hükümlerle ilkesi uyarınca KDV'nin konusu dışında kalmaktadır.

KDV'nin konusuna girmeyen teslim ve hizmetler KDV beyannamesinde gösterilmez. Bu teslim ve hizmetlere ilişkin KDV yüklenimleri indirilmez, daha önce indirilmişse indirim iptali yapılır.

Mal teslimi şeklindeki işlemlerin KDV konusuna girip girmediğini tespit etmek kolaydır. Şayet mal TESLİM ANINDA fiziken Türk siyasi sınırları (Türkiye hükümler alanı) dışında bulunuyorsa bu malın teslimi KDV'nin konusu dışındadır.

Ancak hizmetler açısından yurt dışında sunulan hizmetin;

- KDV'nin kapsamı dışında kalan bir hizmet mi olduğu,
- Hizmet ihracı niteliği mi taşıdığı

konusunda Maliye İdaresi'nin öteden beri benimsediği görüşüne katılmıyoruz.

60 No.lu Sirkülerde verilen ve KDV'nin konusu dışında olduğu ileri sürülen,

- **Yurt dışındaki iki nokta arasında yapılan taşıma hizmetleri,**
- **Türk milli mal varlığına dahil makine ve araçların yurt dışına geçici ihrac yoluyla gönderilerek kiralanması veya çalıştırılması,**
- **Türkiye'de mükellef olan bir avukatın yurt dışına giderek müvekkilini temsil etmesi, şeklindeki örnekler ve benzeri hizmetler, bize göre maliyet ve hasılatları Türkiye'de kayda geçmiş olmak ve hizmet ihracı ile ilgili şartları sağlamak kaydıyla, hizmet ihracı sayılmalıdır.**

Yurt dışında sunulan hizmetlerin,

- Hangi hallerde KDV'nin konusu dışında kalan işlem,
- Hangi hallerde ihrac edilmiş hizmet,

sayılması gerektiği konusundaki [detaylı görüşlerimiz Ocak 2001 sayılı Mükellefin Dergisinde yayınlanan "KDV AÇISINDAN, YURTDIŞI HİZMET NEDİR ? HİZMET İHRACI NEDİR?" başlıklı yazımızda](#) yer almaktadır. (Yazı metni www.bdo.com.tr adresli sitemizin vergi danışmanlığı – makaleler – Mehmet MAÇ - 2001 bölümünde mevcuttur.

2.1.2. İndirim Hakkı Vermeyen KDV İstisnalarına Konu İşlemler İle İlgili Olarak Yüklenen KDV'ler İndirilemez:

KDV Kanunu'nun 30/a maddesine göre, KDV'ye tabi işlem KDV'den istisna edilmişse, bu işleme ilişkin KDV yüklenimleri prensip olarak indirim yasağına tabidir.

Ancak bazı istisna türleri için bu indirim yasağının uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

İndirim yasağına konu olmayan istisna türlerine ilişkin madde numaraları şöyledir:

Madde 11

Madde 13

Madde 14

Madde 15

Madde 17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-s, 17/4-t, 17/4-u, 17/4-y (kısmi olarak), 17/4-z
01.01.2019 tarihinden itibaren 17/2-(b), (c), (d), 17/4-ı ve 17/4-ö,
Geçici Madde 12, 23, 32, 33 ve 34 üncü maddeler

Yukarıda sayılanlar dışındaki KDV istisnaları kapsamında bulunan işlemler ile ilgili KDV'lerin indirim yasağına konu olması, bu işlemi yapan mükellefe zarar verebilmektedir. Mükelleflere böyle bir zarardan kurtulmaları için, KDV Kanunu'nun 18' inci maddesinde istisnadan vazgeçme hakkı tanınmıştır. İstisnadan vazgeçilmesi, ilgili işlemin KDV'li hale gelmesini, böylelikle indirim yasağının da ortadan kalkmasını sağlamaktadır.

İndirim hakkı veren istisnalara "tam istisna" indirim hakkı içermeyen istisnalara ise "kısmî istisna" denilmektedir.

Kısmi istisna kapsamında veya KDV kapsamı dışında yapılan teslim ve hizmetlerle ilgili olarak daha önceki aylarda yüklenilip indirilen KDV, bu teslim ve hizmetin yapıldığı ay KDV beyannamesinde indirim iptaline konu edilir. (Aşağıdaki 3 no.lu bölüme bakınız.)

İndirim hakkı vermeyen istisna kapsamındaki işlemlerden olan hurda veya atık metal, plastik, lastik, kauçuk, cam ve kağıtta KDV indirim iptali konusundaki görüşlerimiz aşağıdaki 4 no.lu bölümde yer almaktadır.

2.2. İşletilmeyecek Olan Binek Otomobillerinin Alımında Ödenen KDV İndirilemez:

Bu konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2.1. – b no.lu bölümünde şu düzenlemelere yer verilmiştir:

"b) *Kanunun (30/b) maddesine göre, faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılabilir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtildiği şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullanılan binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabilir.*

Ancak mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirimi mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir.

Örnek: Oto kiralama işi yapan bir işletmenin kiralama işinde kullandığı binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, aynı işletmenin kiraya vermeyip işletme ihtiyaçları için kullandığı binek otomobillerinin vergisi ise indirilemeyecek, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.

3065 sayılı Kanunun (30/b) maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılını izleyen takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere

MADDE 30 : İNDİRİLEMAYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin;

- Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.*
- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş.'nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.*
- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtların alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilecektir."*

Konu Hakkındaki Görüş ve Açıklamalarımız:

KDV Kanunu'nun 30/b maddesinde binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilmesi prensip olarak yasaklanmıştır.

Ancak binek otomobillerini kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek suretiyle faaliyette bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere aldıkları binek otoların KDV'si indirilebilir. Bununla birlikte KDV oranlarını belirleyen ve halen geçerli olan Bakanlar Kurulu Kararına göre, KDV'si indirilen bu binek otoların satışında %1 değil %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Hangi otoların binek oto sayıldığı ve dolayısıyla KDV indirim yasağına tabi olduğu konusunda 60 No.lu KDV Sirkülerinin 5.10 No.lu bölümünde de açıklamalar mevcuttur.

Bize göre işletmede kullanılmak üzere satın alınan binek otolara ilişkin KDV'nin de, herhangi bir amortisman tabi iktisadi kıymet iktisabında olduğu gibi indirilebilmesi gerekirdi.

Çünkü;

- Binek oto işletme malvarlığına dahil edildiğine göre, bu oto ileride satıldığında KDV hesaplamasına konu edilecektir. Sırf bu nedenle dahî indirimde bulunmak mükellefin en tabii hakkıdır. (Bu tenkidi ortadan kaldırmak ve KDV mükerrerliğini önlemek için ikinci el oto teslimlerinde KDV oranı % 1 e indirilmiştir. Bize göre indirim yasağı da, bu % 1 oranı da anlamsızdır.)
- Kaldı ki bu oto, firmanın faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmakta, otonun yakıtına tamir ve bakımına ilişkin KDV ler indirilip bütün bu giderler ve amortisman masraf yazılabilmektedir. Dolayısıyla binek otonun alımında ödenen KDV indirtilmemesi anlamsızdır.

30 uncu maddenin gerekçesinde şu açıklama mevcuttur.

"Maddenin (b) bendinde, işletmeye ait binek otomobilleri ile ilgili Katma Değer Vergisinin de indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu şekilde, özel otomobillerin muavazalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketimin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesi amaç edinilmiştir."

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Bu gerekçenin de anlam taşımadığı ortadadır.

Zira;

- Gerekçede tüm binek otoların, ticari işletmelere muvazaalı olarak sokulduğu şeklinde garip bir varsayım ileri sürülmektedir. Bu varsayım doğru ise söz konusu otoların tüm giderlerinin de reddi gerekir.
- Binek oto işletmeye muvazaalı olarak sokulmuş olsa bile KDV indiriminin yasaklanmaması gerekir, çünkü bu oto ileride satıldığında teslim KDV si hesabına konu edilecektir.

Görüldüğü gibi binek oto KDV sinin indirim yasağına konu edilmesi KDV nin genel esprisine aykırı düşmekte ve bu yasağın kaldırılması gerekmektedir. Nitekim bir otonun KDV mükellefleri arasında birkaç kere el değiştirmesi, indirim yasağı nedeniyle mükerrer vergilemeye yol açmış, bunun üzerine kullanılmış binek oto KDV oranı %1'e düşürülmüştür. (Niye sıfır değil de % 1 olduğunu da anlamış değiliz.)

Kiralık otoların kira faturalarındaki KDV'nin indirilmesine engel yoktur.

Finansal kiralanan binek otolar sözleşme sonunda kiracıda kalacaksa, finansal kira KDV'leri indirilemez. Finansal kiralama şirketinde kalacaksa, indirilebilir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 02.12.2010 tarih ve 121 sayılı özelgesi)

Yasak nedeniyle indirilmeyen binek oto KDV lerinin hangi işleme tabi olacağına gelince;

1 Nolu KDV Genel Tebliğinde, indirilmesine müsaade edilmeyen KDV nin duruma göre maliyet veya gider hesaplarına kaydedileceği belirtilmiştir.

Bu durumda binek otonun KDV sinin oto maliyetine dahil edilmesi zorunlu mudur yoksa gider yazılması şeklinde bir tercihe konu olabilir mi ?

Bizim anlayışımıza göre, binek oto alımında ödenen KDV indirim yasağına konu olduğu için (KDVK Md:30/b), **özel tüketim vergisi ile aynı niteliği taşımaktadır.**

VUK'nun 270'nci maddesinde, özel tüketim vergilerini gider yazmak veya maliyete dahil etmek konusunda mükelleflere tercih hakkı tanındığına göre, **aynı tercih hakkının KDV açısından da geçerli olması gerekir.**

Aksi yöndeki görüşlerin ortaya çıkması KDV kelimesinin 270'nci madde metninde yer almamasından kaynaklanmaktadır. Bu durum doğaldır. Çünkü, 270'nci madde KDV'den önce yürürlüğe girmiş olup, bu maddeye binek oto KDV'sinin eklenmemesi bir ihmalden ibarettir.

İndirimi yasaklanmış olan binek oto KDV'si, KDV ile ilişkisi kesilmiş olan ve bu KDV'nin gider mi yoksa maliyet unsuru mu olduğu şeklinde sadece Vergi Usul Kanunu'nu (VUK Md:270'i) ilgilendiren bir konudur. Hal böyle olmakla beraber KDV Genel Uygulama Tebliği'nde;

"İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir."

hükmü mevcuttur.

Böyle bir düzenlemeye anlam vermek mümkün değildir. Çünkü işin mahiyeti bellidir. Duruma göre değişebilecek bir hal yoktur. Dolayısıyla söz konusu hükme göre hangi hallerde KDV nin maliyete ilave edilmesinin zorunlu olduğu hangi hallerde doğrudan gider yazılmasına müsaade edildiğini çözmek mümkün olmamaktadır. Bu itibarla İdarenin daha anlaşılır bir açıklamada bulunmasına ihtiyaç vardır. Ancak şurası açıktır ki, binek oto KDV sini gider yazmış olan mükellef bu nedenle tenkide uğradığı takdirde, Tebliği ileri sürerek, İdarenin kendisini yanılttığını ileri sürebilir (VUK Md.369). Hatta yeni bir açıklama yapılmadığı sürece inceleme elemanlarının, binek oto KDV lerinin gider yazılması olayını tenkit etmemeleri doğru olur. **Uygulamada mükelleflerin Tebliğ hükmünü**

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

şartsız bir serbesti olarak yorumladıkları ve binek oto KDV lerini gider yazmayı tercih ettikleri görülmektedir.

Bizim anlayışımıza göre;

Binek oto alımında ödenen KDV ve ÖTV istenirse otonun maliyetine ilave edilebilir istenirse doğrudan gider yazılabilir yahut satılan mal veya hizmet maliyetine dahil edilebilir. Bu tercih her oto için ayrı kullanılabilir.

MADDE 30 : İNDİRİLEMAYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

BİNEK OTOMOBİL ALIM SATIMI YAPANLARIN DURUMU:

KDV Kanunu'nun 30/b maddesindeki binek otomobillere yönelik KDV indirim yasağının istisnası sadece binek otomobilleri kiraya verenleri veya işletenleri kapsayacak şekilde konulmuştur. Halbuki binek otomobil alım satımı yapanlar açısından bu binek otomobiller emtia niteliği taşıdığı için KDV indirimine konu edilebilmeli, otomobilin satışında da otomobil ikinci el ise %1, ilk defa trafiğe çıkıyorsa %18 KDV hesaplanabilmelidir.

Maliye İdaresi katı şekilde yorum yaparak, satılmak amacıyla alınan binek otomobillerin KDV'si açısından da indirim yasağı olduğu görüşünü ifade etmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.08.2012 tarih ve 2532 sayılı özelgesi.)

Bir tüccarın alışıta yüklendiği KDV'yi indirememesi ve satışta KDV hesaplamak zorunda kalması sonucunu doğuran ve KDV'nin genel ilkelerine aykırı düşen bu özelge yazarlar ve uygulamacılar tarafından tenkit edilmektedir.

Bu sorunun yasa değişikliği veya KDV ilkelerine uygun şekilde yorum değişikliği yapılmak suretiyle çözümlenmesine ihtiyaç vardır.

2.3. Zayi Mal KDV'leri :

30 uncu maddede, zayi olan malların, alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

1 Seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yer almaktadır. (1 no.lu Tebliğ yürürlükten kalkmış olmakla beraber aşağıdaki anlayış devam etmektedir.)

"Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir."

Madde gerekçesinde de buna benzer ifadelere yer verilmiştir.

Bize göre bu hüküm hatalıdır ve gösterilen gerekçeler yerinde değildir.

Şöyle ki;

- Tebliğde, zayi olan malların KDV sinin indirimine müsaade edilmemesine gerekçe olarak, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünün tamamen ortadan kalkacağı gösterilmektedir.

Mal zayi suretiyle ortadan kalktığına göre, malın mevcudiyetine dayanan verginin de ortadan kalkması doğaldır. Kullanılır hale gelmeden önce yok olmuş bir mal üzerinden vergi almaya kalkışmanın veya alınmış vergiyi hıfzetmenin anlamı olamaz.

- Zayi olayı, trafik kazası, veya herhangi bir tabii afet nedeniyle meydana gelmişse, mükellef bu malın alımında veya imalatında yüklendiği KDV yi indirebilmeli veya indirim fiilen yapılmışsa, indirimi iptal edici herhangi bir işleme gerek olmamalıdır. Çünkü bu gibi nedenlerle malın ziyan olması, ticari faaliyet çerçevesinde uğranılan bir zarardır. Malın KDV hariç bedeli gider yazılabildiğine göre KDV si de indirilebilmelidir. (KDV nin, gelir ve kurumlar vergisi ile paralellliği ilkesi bunu gerektirir.)

Bir mükellefin ihracat için sınıra doğru yola çıkardığı araç Cizre yakınlarında kaza yapmış ve araçtaki mal (boya) tamamen ziyan olmuştur. Malın ihraç faturasında KDV gösterilmediği gerekçesiyle sigorta şirketi malın KDV'sini tazmin etmeyi reddetmiştir. Bu mükellefe İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.08.2012 tarih ve 2666 sayılı özelgede trafik kazası nedeniyle ziyan olan boyaların temininde yüklenen KDV'lerin indirim iptaline tabi

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

tutulması (ilave edilecek KDV sütununda gösterilmesi) gerektiği ifade edilmiştir. Görüldüğü gibi Maliye İdaresi trafik kazası sonucu meydana gelen mal kayıplarını da KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında zayı mal olarak kabul etmektedir.

- Malın haklı nedenlerle çok düşük bir bedelle satılması mecburiyeti ortaya çıktığında, o malın indirim konusu yapılan girdi KDV si indirimler arasında kalabildiğine göre değer sıfıra düştüğünde indirim hakkının ortadan kalkmasına sebep yoktur.

Bir cam tüccarının satın aldığı camları getiren kamyon devrilse ve bütün camlar kırılarak telef olsa, camcı bu hurda camları normal değerinin %5 i bedelle sattığında, ortada zararına satış olayı vardır ve camın girdi KDV si indirilebilmelidir. Aynı hurda cam, taşınmaya bile değmeyecek kadar değer düşüklüğüne uğradığı için olduğu yerde bırakıldığında, indirim hakkının da yok olması anlamsızdır. bu olayda camcıyı nihai tüketici saymak ve bu sebeple KDV yi gider yazdırmak da uygun bir yaklaşım değildir. Çünkü camcı, bu camları şahsen tüketmiş değildir. Bir işletmenin nihai tüketici sayılması ancak kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki mal ve hizmet alımlarında mümkündür.

15 Ekim 1997 tarihli mevzuat platformunda yayınlanan, 29.11.1995 tarih ve 1899 no.lu muktezada;

".....
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 yanı sıra 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 indirim yapılan vergilerin düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda tereddüte düşüldüğü belirtilmektedir.

Genel Müdürlüğümüzce, mükelleflerin indirim haklarının ortadan kaldırılmaması amacıyla, Doğal afetlerde zayı olan mallar nedeniyle yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesine göre işlem yapılmaması, diğer bir ifade ile, bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergilerinin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmemesi."

gerektiği belirtilmiş ve 30/c maddesinden kaynaklanan bu sorun, mukteza bazında çözülmeye çalışılmıştır.

Keza, Danıştay 11 inci Dairesi de, hasara uğrayan bir ATİK e ait KDV nin indirilmesine engel bulunmadığı görüşünü benimsemiştir. (19.2.1998 tarih ve E.1996/6855, K.1998/622 sayılı Karar, Süryay)

Daha sonra yapılan iki yasa değişikliği ile "tabii afette zayı olma" meselesi yeniden ortaya çıkmış eskisinden de vahim bir hale gelmiştir.

İlk değişiklik, 4503 sayılı Kanunla "*Deprem ve sel felaketi nedeniyle zayı olanlar hariç olmak üzere*" ibaresinin eklenmesidir.

Yani böylelikle;

- Kabul gören afetler (yangın ve sel)
- Kabul görmeyen afetler (yangın ve sel dışındaki afetler)

şeklinde bir ayırım ortaya çıkmıştır.

Başka bir ifade ile zayı olayı deprem ve sel nedeniyle meydana gelmişse indirim yasağı uygulanmayacak diğer afetler nedeniyle, (mesela yıldırım, çığ, heyelan, fırtına gibi afetlerle veya trafik kazası, gemi batması, uçak düşmesi sonucu) zayıat olmuşsa KDV indirim yasağı uygulanacaktır.

Böyle "*afet*" bir hüküm maalesef yasallaşmıştır.

İkinci değişiklik, 5228 sayılı Kanunla deprem ve sel felaketlerine "*yangın*" felaketinin eklenmesidir.

Ancak öyle her yangın indirim yasağını aşabilecek değildir.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

KDV indirim yasağının uygulanmaması için bu yangının, "*Maliye Bakanlığı'nca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın*" olması gerekmektedir.

Böylelikle yangın olayı ;

- Maliye Bakanlığı'nca kabul görmüş yangın,
- Maliye Bakanlığı'nca kabul görmemiş yangın olmak üzere iki çeşit haline gelmiştir. (Bu konuda VUK nun 15 ve 111 inci maddelerine 5228 sayılı Kanunla eklenen hükümlere bakınız.)

Kanunda ve Tebliğde zayı kavramı tarif edilmiş değildir. Bizim anlayışımıza göre, **imalat esnasında meydana gelen fireler ve ticari fireler zayı mal kapsamında mütala edilemez.** Bu görüşümüz 57 no.lu (daha sonra 60 nolu) KDV Sirküleri ile teyit edilmiştir.

Zayı kavramının tamamına gerek Kanun hükmünde gerek Tebliğde yer verilmemiş olmasına rağmen, Kanunun gerekçesinde ve Tebliğinde zayı olan malın satışının mümkün olmadığından ve herhangi bir değer arz etmediğinden yola çıkılmaktadır. Bu da zayı kavramının sözlük anlamı olan yok oluşmuş, yitmiş, kaybolmuş mal şeklinde ele alındığını göstermektedir. Dolayısıyla malların tamamen ortadan kalkmadığı durumlarda, **mal değerini önemli ölçüde yitirmiş hatta hurda haline gelmiş olmasına rağmen belli bir değer arz ettiğinde, üzerlerindeki vergi yükü tümüyle ortadan kalkmadığından yani satılmaları halinde KDV yaratacağından KDV iptaline gerek bulunmamaktadır.** Dolayısıyla kısmi değer kayıplarında KDV indirim yasağı söz konusu olamaz. Bu görüşümüz de yine 57 (ve 60) no.lu Sirküler ile teyit edilmiştir.

60 no.lu KDV sirkülerinin bu konuya ilişkin bölümü şöyledir:

"8.1.3.2. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin

daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir."

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN ZAYI OLMASI HALİNDE KDV İNDİRİM YASAĞININ NASIL UYGULANACAĞINI DÜZENLEYEN YENİ KANUN HÜKMÜ:

A.T.İ.K. lerin fiziken tümüyle yok olması kolay rastlanırlar bir durum değildir. Sabit kıymetler eskiyebilirler, hasara uğrayabilirler, fakat çoğu zaman tamamen yok olmazlar. Bu nedenle A.T.İ.K. ler açısından zayı mal gerekçesiyle indirim iptali çok ender rastlanabilecek bir durumdur. Kaldı ki A.T.İ.K. için yüklenilen KDV indirimle giderilmişse bizim anlayışımıza göre zayı gerekçesiyle KDV indirim iptaline gidilmemesinin gerektiği görüşünde olmuştuzdur.

Bu konudaki görüşlerimiz YAKLAŞIM Dergisi'nin Kasım 2005 sayısında yayınlanan "*SABİT KIYMETLER AÇISINDAN KDV İNDİRİM YASAĞININ UYGULANMASI*" başlıklı yazımızda ifade edilmiştir.

7104 sayılı Kanun (Md.9/b) ile KDV Kanunu'nun 30/c maddesine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmek suretiyle bu konudaki haksızlık bir ölçüde giderilmiştir :

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

“(Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)”

Söz konusu değişiklik 18 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 16 ncı maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

“Ancak 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'in zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde “Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi” satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 1/4/2015 tarihinde 150.000 TL bedelle satın alarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 27.000 TL KDV ödemiştir.

Söz konusu MİNİBÜS 5/6/2018 tarihinde YANARAK ZAYÍ OLMUŞTUR. Bu durumda, minibüsün alımında yüklenilen KDV tutarının işletmede kullanılan süreye (38 ay kullanıldığından 4 yıl olarak dikkate alınmıştır) isabet eden kısmı olan 21.600 TL (27.000/5x4) için düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olduğundan kalan 1 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 5.400 TL'nin (27.000-21.600) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.”

Yukarıdaki paragrafta yer alan “...MİNİBÜS..... YANARAK ZAYÍ OLMUŞTUR.” ifadesini bir gözden kaçma olarak değerlendiriyoruz. Çünkü bunca yıldır devam eden KDV uygulamasında şu veya bu nedenle hurda haline gelen ve hurdası satılabilen durumda olan mallar hakkında bu malların zayı olmadığı (değer düşüklüğü bulunduğu) anlayışı hakim olmuştur. 60 no.lu KDV Sirkülesinin 8.1.3.2. bölümündeki ifadeler ve çok sayıda özelge, Maliye İdaresi tarafından da kabul edilen bu doğru anlayışın ifadeleridir.

Yürürlükten kaldırılmış olan 113 no.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan;

KULLANIM SÜRESİ GEÇEN VEYA KULLANILAMAYACAK HALE GELEN MALLARA İLİŞKİN YÜKLENİLEN KDV HAKKINDA YAPILACAK İŞLEM

hakkındaki açıklama şöyledir :

“Gelir İdaresi Başkanlığına intikal eden olaylardan; mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, **kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayı olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.**

Bu çerçevede, **zayı olan mallara ait yüklenen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir."**

KDV Genel Uygulama Tebliğinde bu hatalı anlayış sürdürülmektedir.

Halbuki Maliye İdaresi son kullanım tarihi geçtiği için imha edilen ilaçları zayı mal olarak kabul etmemekte ve bu imha nedeniyle KDV indirim iptaline gerek bulunmadığını belirten muktezalar vermekteydi. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2.8.2002 tarih ve 33407 sayılı muktezası)

İdarenin imha işlemine tabi tutulan malları zayı mal olarak kabul eden muktezarlarına da rastlanmaktaydı. Örnek vermek gerekirse, spor giyim eşyaları üreten bir firmaya verilen muktezada, defolu olan, iade gelen ve sair nedenlerle satış imkanı bulunmadığı için, Takdir Komisyonu'nca (0) değer biçilen İzmit Atık ve Artıkları Yakma ve Değerlendirme A.Ş. ne yakılmak üzere teslim edilen giyim eşyaları zayı mal sayılmış ve bu eşyaların üretimi için yüklenilmiş olan KDV lerin indirim iptaline tabi tutulması gerektiği ileri sürülmüştür. (İstanbul Defterdarlığı'nın 3.5.2002 tarih ve 2435 sayılı muktezası)

Bu idari görüşe katılmıyoruz. Malların satış sürecinde kullanım süreleri dolarak veya bozulmaya uğrayarak değerlerinin yok olması veya azalması KDV indirim iptalini gerektirecek bir olay olamaz. Bunlar ticari faaliyetlerde görülen doğal hadiselerdir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere "zayı mal" kavramı KDV uygulaması açısından tam bir karmaşaya konu durumdadır.

Bizim görüşümüz KDV Kanunu'nun 30/a maddesindeki "**Zayı**" kavramının, ortadan kaybolan ve kayıboluş nedeni izah edilemeyen veya çalınan mallar olarak anlaşılması gerektiği, bunun dışında zayı olduğu ve zayıat nedeni izah veya ispat edilebilen mal kayıplarının 30/a maddesindeki anlamı ile zayı sayılmaması gerektiği ve bu yönde yasa değişikliği yapılmasının isabetli olacağı yönündedir. Zayı olan mallara ilişkin KDV'nin indirilmemesi veya daha önce indirilmiş ise indirim iptalinin istenmesinin gerekçesi, bu mallar yok olduğu için satışa konu edilemeyeceği ve KDV hesaplanamayacağı olarak gösterilmektedir. Halbuki KDV malın mevcudiyetine ve teslimine dayanan bir vergidir. Mal yoksa bu malın KDV'sinden de bahsedilmemesi doğaldır. Zayı malın KDV'sini indirtmemek, bu KDV'yi KDV mükellefinin üstüne yıkarak olmayan maldan KDV almak anlamına gelmektedir. Dolayısıyla 113 no.lu Tebliğ ile getirilen ve halen sürdürülen uygulama KDV'nin ruhuna ve genel vergi ilkelerine aykırı olduğu gibi fevkalade mantıksızdır.

Şayet mükellef, eksikliği tespit olunan malın zayı olduğunu iddia eder fakat bu zayıatı üretim firesi ile, ticari fire ile küllî zayıat durumunda takdir komisyonu raporu ile izah ve ispat edemez ise, durum farklıdır.

TİCARİ MAL VEYA SABİT KIYMET ÇALINDIĞI TAKDİRDE bunların maliyetleri kanunen kabul edilmeyen gider durumundadır.

Maliye İdaresi ve Danıştay'ın ortak görüşü bu yöndedir. Bu görüş açık bir kanun hükmüne dayanmamakla beraber iki adet gerekçesi vardır. Mal mükellefin sorumluluğunda muhafaza edilmektedir. Dolayısıyla, malın çalınmasındaki mesuliyet sadece mükellefe ait olup bu olay nedeniyle vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet verilmemelidir. İkinci gerekçe ise, çalınma olaylarına dayanarak gider kaydı ve KDV indirimi kabul edildiği takdirde bu durum ağır bir istismar ortamı oluşturabilecektir.

MADDE 30 : İNDİRİLEMAYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Bu nedenlerle, malın çalındığı ispat edilebilse, hırsız yakalanıp mahkum edilse dahi çalıntı mal zayı mal hükmündedir. Bu malın KDV'si indirilemez. KDV dahil tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.

Bazı hallerde çalındığı ifade edilen ama çalıntı olayı ispat edilemeyen malların açıktan satıldığı varsayımına göre tarhiyat önerilmesi de mümkündür.

Hırsızlık olayları ile ilgili genel görüşümüz Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2000 sayısında yayınlanan "Vergi Uygulamalarında Hırsızlık Olayları" başlıklı yazımızda açıklanmıştır. Yine Yaklaşım Dergisi'nin Aralık 2015 sayısında yayınlanan "Nakliye Esnasında Çalınan veya Kaybolan Mallarla İlgili Olarak Satıcının, Kargo Firmasının ve Alıcının Vergisel Durumu" başlıklı yazımızda izahatlarımız mevcuttur.

2.4. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler İçin Yüklenilen KDV :

30 uncu maddedeki (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin indirilmeyeceği belirtilmektedir.

Bu hüküm prensip olarak yerindedir. Ancak tatbikatta bazı sorun ve çelişkilerle karşılaşılabilir.

Konuya ilişkin yorum ve açıklamalarımız özetle şöyledir:

- Kanunen kabul edilmeyen giderler, G.V.K. nun 41 inci ve K.V.K. nun 11 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerin tetkiki ile de görüleceği üzere kanunen kabul edilmeyen giderlerden birçoğu KDV yüklenimine konu olmayan giderlerdir ve bunlar açısından indirim yasağının anlamı yoktur (Para cezaları vergi cezaları, işletme sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ödenen ücretler gibi).
- Teşebbüs sahibi tarafından ayın olarak çekilen değerler KDV Kanunu'nun 3/a maddesi uyarınca teslim sayılan hal olduğu ve teslim KDV si hesaplanmasını gerektirdiği için, bu gibi çekişlerin indirim yasağına konu edilmesi düşünülemez. Ancak teslim sayılan hal nedeniyle hesaplanan teslim KDV sinin indirilmeyeceği ve gider yazılmayacağı tabiidir.
- Mal ve hizmet bağışları bakımından durum şöyledir:

Şayet bağış KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi uyarınca KDV den istisna edilmiş ise, bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider olsun olmasın, bağışlanan mal veya hizmete ilişkin olarak yüklenilen KDV nin indirilmesi yasaktır (Md.30/a).

Bağış istisna kapsamına girmiyorsa, Md.3/a ve Md.5 uyarınca teslim KDV si hesaplanmasını gerektirir. Dolayısıyla KDV li olarak satılan herhangi bir mal veya hizmette olduğu gibi indirim hakkı mevcuttur. Ancak bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider ise bedelsiz teslim nedeniyle mükellef tarafından hesaplanan KDV, bağışlanan iktisadi kıymetle birlikte kanunen kabul edilmeyen hesabına kaydedilir, indirilemez. (Mal ve hizmet bağışları konusunda daha detaylı bilgi için 17 nci maddedeki 3.2. ve 3.3. no.lu bölümlere ve 3 üncü maddedeki 2.2., 2.3. ve 8.2. no.lu bölümlere bakınız)

Bir malın bağışlanması nedeniyle ortaya çıkan gider, kanunen kabul edilmeyen gider ise (Mesela bir kurum KVK nun Mükerrer 14 uncu maddesinin 1/b bendinde belirtilmeyen bir kuruluşa mal bağışlamışsa ve bu kuruluşa yapılan bağışların indirileceği yolunda özel kanun hükmü de yoksa) bağışlanan mal için yüklenilen KDV indirilemez, indirilmişse indirim iptaline tabi tutulması gerekir. Ancak bağışlanan mal, KDV mükellefinin kullanmakta olduğu bir sabit kıymet ise ve bu sabit kıymet için yüklenilmiş olan KDV indirimle giderilebilmişse, indirim iptaline konu edilmemesi gerektiği görüşündeyiz.

- PTT, TEK, İGDAŞ, İSKİ gibi kamu iktisadi kuruluşlarınca verilen mal veya hizmet bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle alıcılardan "gecikme zammı" adı altında istenen paralar cezai mahiyet taşımadıkları, vade farkı niteliğinde oldukları için, kanunen kabul edilen gider olarak

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

kaydedilebilirler ve bunlara ait KDV ler indirilebilir (İstanbul Defterdarlığı'nın 2.5.2000 tarih ve 2709 sayılı muktezası)

60 No.lu KDV Sirküleri'nin 8.1.4. no.lu bölümü şöyledir: (Bu bölüm 57 nolu Sirkülerin 6 nolu bölümüne paraleldir.)

"6. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV

KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyecektir.

Bu hükmün uygulanmasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmadığından, bu giderler dolayısıyla yüklenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

- Serbest meslek faaliyetini sürdürmek amacıyla satın alınan taşınmazın bir kısmının konut, bir kısmının işyeri olarak kullanılması durumunda, söz konusu taşınmazın envanter defterine veya amortisman listelerine kaydedilmesi şartıyla amortisman giderlerinin yarısı gider olarak yazılabileceğinden taşınmaz nedeniyle yüklenen KDV nin de sadece yarısı indirim konusu yapılabilecektir.

- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır."

2.5. Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Kapsamında Hesaplanan Kdv'nin İndirilmesinde Yasak Olup Olmadığı Konusunda Getirilen Yasa Hükmü :

2.5.1. Konu İle İlgili Eski Durum:

KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca, kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'ler indirilemez.

KVK'nun 11 inci maddesinde ise;

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ve
- Örtülü sermaye ile ilgili faiz, kur farkı ve benzeri giderler

kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılmıştır.

Bu iki hükmün lafzı ilk bakışta,

- Mal ve hizmet alımlarının örtülü kazanç sayılan tutarları nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'ler ile,

MADDE 30 : İNDİRİLEMAYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

- Örtülü sermaye sayılan borçlanma için ödenen faiz ve benzerleri nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'lerin

indirilemeyeceği izleniminin edinilmesine müsaittir.

Lafzi görünüm böyle olmakla beraber;

Örtülü kazanç ve örtülü sermaye faizinin ve/veya kur farkının kabul edilmezliği sadece kurumlar vergisini ilgilendiren bir durum olduğu ve KDV'yi etkilememesi gerektiği için örtülü kazanç veya örtülü sermaye gerekçesiyle söz konusu KDV indirim yasağının uygulanamayacağı görüşündeydik.

Maliye İdaresi KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapan 6 no.lu Tebliğde, mal ithalatı nedeniyle Gümrük İdaresine veya hizmet ithalatı nedeniyle sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenen KDV'lerin tümüyle indirileceği, örtülü kazanç durumunun bu indirimi engellemeyeceği görüşünü ortaya koymuştur.

2.5.2. KDV Kanunu'nun 30/d Maddesine Eklenen Parantez İçi Hüküm İle Örtülü Kazanç Üzerinden Hesaplanmış KDV'lerin İndirim İmkanı İle İlgili Olarak Geline Yeni Durum:

2.5.2.1. 6728 Sayılı Kanun ile Getirilen Parantez İçi Hüküm:

6728 sayılı Kanun'un 44 üncü maddesiyle KDV Kanunu'nun 30/d maddesine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir:

“(5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)”

7 no.lu KDV Tebliğinin 10 uncu maddesinde bu değişiklikle ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddelerinde mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine parantez içi hüküm eklenmiştir. Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Örnek: (A) Limited Şirketi, İngiltere’de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL’ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödenmiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirisinde bulunulmuş ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000 TL’ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV’nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Görüldüğü üzere bu yasa hükmüne göre, ilişkili kişilerden emsallerine göre daha yüksek olan bedeller ödenerek yapılan mal ithallerinde Gümrük İdaresine, yine yüksek bedel ödenerek yurt dışındaki ilişkili kişilerden temin edilen hizmetler nedeniyle 2 no.lu KDV beyannamesi vererek vergi dairesine yapılan KDV ödemeleri ÖRTÜLÜ KAZANÇ ÜZERİNDEN HESAPLANMIŞ KDV OLMASINA RAĞMEN İNDİRİM YASAĞINA KONU EDİLMEYECEKTİR. (Böylelikle 6 no.lu KDV Tebliği’ndeki hükme yasal dayanak kazandırılmıştır.)

Bu yasal düzenleme ile kanun koyucu bizim görüşümüze aykırı olarak örtülü kazanç üzerinden hesaplanan KDV’nin prensip olarak indirim yasağına konu edildiğini kabul etmiş ve örtülü kazanç, yüksek fiyatla mal veya hizmet ithali yoluyla oluşmuş ise, İSTİSNAEN bu yasağın uygulanmayacağı hükmünü getirmiştir.

Sonuç olarak;

- İlişkili kişilerden yurt içinde emsaline göre yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet alımlarında, emsali aşan fiyat kısmına ait KDV indirim yasağına tabi olacaktır.
- Yurt dışındaki ilişkili kişilerden emsaline göre yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet ithallerinde ise, Gümrük İdaresine veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV’lerin tamamı indirilebilecek, yani mal ve hizmet ithalinde örtülü kazanç nedeniyle KDV indirim yasağı uygulanmayacaktır.

Bu inanılmaz çifte standart, kanun hükmü olarak önümüze konulmuştur.

2.5.2.2. 7104 Sayılı Kanun ile Parantez İçi Hükümde Yapılan Değişiklik:

7104 sayılı Kanun’un 9 uncu maddesi ile KDV Kanunu’nun 30/d bendine 6728 sayılı Kanun ile eklenmiş olan ve yukarıdaki bölümde izah ettiğimiz parantez içi hükümde değişiklik yapılmıştır.

Parantez içi hükmün yeni hali şöyledir;

“(5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)”

Böylece geline yeni duruma göre örtülü kazanç kapsamındaki matrah üzerinden hesaplanan KDV ;

- Gümrük İdaresi’ne ödenmişse,
- Sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenmişse ve
- Satıcının KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkıp bu KDV ödendiğinde,

indirim yasağına konu olmayacaktır.

18 no.lu KDV Genel Tebliği’nde bu yeni hükmün uygulaması ile ilgili aşağıdaki 2 no.lu örnek verilmiştir:

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

“Örnek 2: (A) A.Ş. ilişkili şirket olan (B) A.Ş.den 130.000 TL tutarında mal satın almış ve bu işlemde (B) A.Ş. tarafından 23.400 TL KDV hesaplanmıştır. Satışın yapıldığı döneme ilişkin olarak (B) A.Ş.'nin KDV beyannamesine göre ödenmesi gereken KDV tutarı 4.000 TL'dir. Daha sonra (A) A.Ş. nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucunda (B) A.Ş.'den alınan malların değerinin 100.000 TL olması gerektiği sonucuna ulaşılmış, 30.000 TL'nin ise transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında olduğu değerlendirilmiştir. Ayrıca (B) A.Ş. tarafından ilgili dönemde tahakkuk eden 4.000 TL KDV'nin 2.500 TL'sinin ödendiği anlaşılmıştır. Buna göre, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilen 30.000 TL'ye isabet eden 5.400 TL KDV'nin (B) A.Ş. tarafından ödenmiş olan 2.500 TL'sinin (A) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılması mümkün olup geriye kalan 2.900 TL KDV'nin (A) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.”

2.5.3. Yasa Değişikliklerinin Geçmiş Etkisi:

Yukarıda açıkladığımız gibi 6728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren yurt içi işlem niteliğindeki örtülü kazanç tutarları üzerinden hesaplanan KDV'lerin indirim yasağına konu olduğu, ithal mal ve hizmetlerle ilgili olarak örtülü kazanç nedeniyle KDV indirim yasağı uygulanmayacağı netleşmiştir.

Getirilen bu yeni hüküm daha önce tartışmalı halde bulunan örtülü kazanç üzerinden hesaplanan KDV'nin indirim yasağına konu olup olmadığı hakkında kanun koyucunun İNDİRİM YASAĞI BULUNDUĞU yönünde görüş sahibi olduğu izlenimi vermektedir.

Bu nedenle söz konusu Kanun hükmü, yurt içindeki ilişkili kişilerden yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet alımları ve ithalleri nedeniyle ödenen emsal üstü bedellere ilişkin olarak, indirilen KDV'leri daha riskli hale getirmiştir. Benzer risk, 6728 sayılı Kanun öncesi için ithal mal veya hizmetler açısından da vardır, çünkü bunlara ilişkin istisna hükmü yeni gelmiştir.

Aynı durumlar 7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 30/d maddesindeki parantez içi hükme yönelik değişiklik açısından da geçerlidir.

2.5.4. Örtülü Sermaye Faizi, Kur Farkı vb. Açısından Durum:

KDV Kanunu'nun 30/d maddesine 6728 sayılı Kanun ile eklenen ve 7104 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayan parantez içi hüküm, ÖRTÜLÜ KAZANÇ AÇISINDAN;

- KDV hesaplanmasının gerektiği,
- Prensipte olarak bu KDV'nin indirilemeyeceği,
- Ancak hesaplanan KDV'nin, ithal mal ve hizmetlerde alıcı tarafından Gümrük İdaresi'ne veya sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırıldığı veya yurtiçi işlemlerde satıcı tarafından fiilen vergi dairesine ödendiği hallerde istisnaen indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu,

hususlarını kesinleşmiştir.

Bu hükümlerde örtülü sermaye faizi ve kur farkının bahsi geçmemektedir.

Yeni hükümler örtülü sermaye konulu matrahlar üzerinden KDV hesaplanması gerektiğini ve bu KDV'lerin indirim yasağına konu olduğunu ortaya koymakla beraber bu KDV'lerin herhangi bir şekilde Hazine'ye intikal etmiş olmasının indirime dayanak teşkil edeceği yönünde, örtülü sermayeye konu matrahlar üzerinden hesaplanan KDV'ye yönelik bir hüküm mevcut değildir.

Bu nedenle ÖRTÜLÜ SERMAYE KONULU MATRAHLAR ÜZERİNDEN KDV HESAPLANMAMASI VEYA BU MATRAHLAR ÜZERİNDEN HESAPLANAN KDV'nin İNDİRİLMESİ RİSKLİ HALE GELMİŞTİR.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Bizim anlayışımıza göre örtülü sermaye ve örtülü kazanç konularının aynı nitelikte olması nedeniyle, birisi için konulan hükmün diğeri için de geçerli olması gerekir. Bu paralelliğin Kanun ile sağlanmaması unutmama veya ihmal olarak değerlendiriyoruz.

2.6. Promosyon Olarak Verilen Ürünler ile İlgili Olarak Getirilen İndirim Yasağı :

50 no.lu KDV Genel Tebliğinde, şayet bedelli verilen malın KDV oranı, bedelsiz olduğu söylenen malın KDV oranından düşük ise, bu bedelsiz malın ticaretini yapan diğer firmalara karşı haksız rekabet doğduğu dikkate alınarak, bedelsiz mal için yüklenen KDV nin indirimi, bedelli mal KDV oranı ile sınırlı tutulmuş, aradaki farkın gider yazılması gerektiği hükme bağlanmıştır. (Bu düzenleme KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-10.1. no.lu bölümünde sürdürülmüştür.)

Bakanlığı böyle bir düzenleme yapmaya mecbur eden başlıca faktör, gazetelerin kupon biriktiren tüm okurlarına yoğun şekilde hediyeler vermeleri, gazete tesliminde KDV oranı %1 iken bu hediyelerin alımında yüklenen KDV lerin %1 in üstünde olmasıdır. (Konu hakkında geniş bilgi için 3 üncü maddedeki 9.3. no.lu bölüme bakınız.)

2.7. Zayi Malın Sigorta Ettirilmiş Olması :

Bir sigorta şirketi, sigorta ettiği 50 ton şekerin, su tesisatındaki kaçak yüzünden zayi olduğunu, bu zayıatın sel zayıatı olarak kabul edilip edilemeyeceğini ve KDV konusunda ne yapılması gerektiğini sormuştur. İstanbul Defterdarlığı, bu soruya cevaben verdiği 5.6.2002 tarih ve 3131 sayılı muktezada, şebeke suyu kaçağının sel sayılmayacağı, bu nedenle zayi olan şeker ile ilgili KDV indiriminin iptal edileceği belirtildikten sonra şu ifadelerle yer verilmiştir :

"1) Şeker fabrikasına ödeyeceğiniz hasar tazminatı bir teslim veya hizmet karşılığı olmadığından Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmemektedir.

2) Zayi olan mallarla ilgili olarak Eskişehir Şeker Fabrikasınca daha önce indirim konusu yapılan katma değer vergileri, malların zayi olduğu vergilendirme döneminde hesaplanan KDV olarak beyan edilip, ödenecektir. Ödenecek bu tutar, adı geçen firmanın kullanıldığı Muhasebe Sistemi ve Maliyet Yöntemlerine göre bu firma tarafından belirlenecek olup, bu tutarın hesaplanmasının şirketinizce bir ilgisi bulunmamaktadır.

3) Zayi olan malların sigorta bedelini ödeyeceğiniz şeker fabrikasına, bu mallarla ilgili KDV'ni ödeyip ödeyemeyeceğiniz özel hukuk kuralları çerçevesinde taraflar arasında çözümlenmesi gereken bir husus olup, şirketinizce KDV nin ödenmesine karar verilmesi halinde, ödenecek KDV, şeker fabrikasının şekerlerin zayi olduğu dönemde beyan edeceği, daha önce bu şekerlerle ilgili indirim konusu yaptığı KDV tutarı olacaktır.

Ayrıca ödeyeceğiniz hasar bedeli içinde zayi olan mallara ait KDV'nin de bulunması halinde bu tutar ödenen tazminatın bir unsuru olacağından, şirketiniz açısından KDV ödenmesi olarak değil, tazminat ödemesi olarak dikkate alınacaktır."

3. İNDİRİLEN, FAKAT SONRADAN İNDİRİM YASAĞINA GİREN KDV'LER (İndirim İptali):

Yüklenen KDV nin indirim yasağına girdiği hususu başlangıçta biliniyorsa indirim yapılmaması, indirilmeyen KDV nin duruma göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir (26 Nolu KDV Genel Tebliği). Mesela, Milli Eğitim Bakanlığı'na başlanmak üzere firma tarafından inşaa ettirilen ilkokul binası için yüklenen KDV indirilmez, ilkokulun inşaa maliyetine dahil edilir.

Ancak, beyannamenin verildiği tarih itibarıyla indirimi engelleyen bir durum olmadığı için indirilen fakat sonradan herhangi bir nedenle indirim yasağına konu olan KDV nin bu yasak nedeniyle indirim iptaline konu edilmesi gerekmektedir.

Mesela bir firma daha önce KDV sini indirdiği (satın aldığı veya ürettiği) giyim eşyalarını deprem felaketzedelerine iletmek üzere Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfına başladığında, bu teslim dolayısıyla KDV hesaplanmayacak 20 nci (Md.17/2-b) fakat başışa konu mallar için daha

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

önce yüklenilmiş ve indirilmiş olan girdi KDV ilgili satıra yazılmak suretiyle indirim iptali işlemi yapılmış olacaktır. Mükellefin daha önce girdi KDV sini indirdiği (satın aldığı veya ürettiği) malların, deprem, sel ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilanına konu olmuş yangın dışındaki herhangi bir afet veya trafik kazası sonucu ziyan olması halinde, indirilmiş olan bu KDV nin de beyannamenin KDV indirim iptal bölümüne yazılması gerekmektedir. (Md.30/c).

4. İMALAT ESNASINDA ORTAYA ÇIKAN METAL, CAM, PLASTİK, LASTİK, KAUÇUK VE KAĞIT HURDALARININ VE ATIKLARININ KDV SİZ TESLİMİ, KDV İNDİRİM İPTALİNİ GEREKTİRİR Mİ ?

Yukarıdaki başlığı taşıyan ve Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Haziran 2004 sayısında yer alan yazımızda bu konudaki görüşlerimizi ifade etmiştik. Konu hakkında bu yazının yazıldığı esnada Maliye İdaresi görüşü belirsizdi. Daha sonra Ankara YMM Odasına verilen bir mukteza ile Bakanlık farklı görüş açıklamış olmakla beraber, daha sonra 97 no.lu Tebliği çıkarmak suretiyle, Maliye İdaresi bizim görüşümüz doğrultusunda kesin görüşünü ortaya koymuştur. Buna göre **imalat esnasında ortaya çıkan söz konusu hurda ve atıkların istisna kapsamında KDV siz satışı nedeniyle, herhangi bir indirim iptali gerekmez.**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.2. no.lu bölümü şöyledir:

“2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırpıntı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen imalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir.

Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır."

Tebliğ’de sadece metal, kırpıntı, döküntü ve talaşlardan bahsedilmekte ise de, imalat esnasında ortaya çıkan plastik, lastik, kauçuk, cam ve kâğıt kırpıntı ve döküntüleri açısından da Tebliğ’deki bu anlayışın aynen geçerli olması gerektiği görüşündeyiz.

Keza imalat esnasında ortaya çıkan bozuk (standart dışı) metal, plastik, lastik, kauçuk, cam ve kâğıt mamuller de, bizim anlayışımıza göre “imalat artığı” konumundadır. Bunların üretiminde yeniden hammadde olarak kullanılmayıp hurda olarak istisnalsatışında da KDV indirim iptali söz konusu olmamalıdır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından aldığımız 12.01.2012 tarih ve 73 sayılı özelgede alüminyum profil imalatı esnasında ortaya çıkan bozuk (standart dışı) profillerin imalat artığı olarak kabul edildiği belirtilmiştir.)

5. HURDA HALİNE GELMİŞ SABİT KIYMETLER İLE İMALAT ARTIĞI VEYA ARTIĞI ŞEKLİNDEKİ HURDALARIN SATIŞI:

Lebib Yalkın Dergisi’nin Mayıs 2017 sayısında yayınlanmış olan yazımız, KDV indirim yasağının hurda haline gelmiş sabit kıymetler hakkında uygulaması ile ilgili yeni özelge ve ve imalat artığı şeklindeki malların satışı konusundaki görüşlerimizi yansıtmakta olup bu yazının metni aşağıda sunulmuştur:

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

“Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

HURDA HALİNE GELMİŞ SABİT KIYMETLER İLE İMALAT ARTIĞI VEYA ARTIĞI ŞEKLİNDEKİ HURDALARIN SATIŞINDA KDV

Özet:

KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesine göre; METAL, PLASTİK, LASTİK, KAUCUK, KAĞIT, CAM hurda ve atıklarının teslimi kısmi istisna kapsamındadır. (Bu teslimler için KDV'siz fatura düzenlenir, fakat bu teslimlere ilişkin olarak yüklenilmiş olan KDV'ler indirilmez veya indirilmişse, indirim iptali yapılır.)

Ana faaliyet konusu hurda veya atık alım satımı olmayan firmalar, kullandıkları sabit kıymetlerin hurdaya çıkması veya imalat esnasında ortaya çıkan atık veya artıklar nedeniyle hurda satışı yapmak durumunda kalabilmektedir.

Bu şekilde satışı yapılan hurda, istisna kapsamında değil ise, tabii olduğu oran üzerinden KDV'li faturaya bağlanır. Ancak hurda veya atık, istisna kapsamında KDV'siz satış yapılmışsa, KDV indirim iptali açısından ne yapılacağı şöyle özetlenebilir :

- Sabit kıymet hurdasının istisna kapsamında satılması halinde, bu sabit kıymet ile ilgili olarak yüklenilen KDV'nin, hurda satış bedelinin %18'i kadarlık kısmının iptali yeterli olmaktadır. (KDV Kanunu'nun 18 inci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçilmiş ise, satış işlemi KDV'li fatura ile yapılır ve KDV indirim iptali gereği ortadan kalkar.)
- İmalat artığı veya artığı şeklindeki maddelerin istisna kapsamında satılması halinde, KDV indirim iptali gerekmemektedir.

Anahtar Kelimeler :

KDV Kanunu 17/4-g, 18, 30/a, metal hurdası, plastik hurdası, lastik hurdası, kauçuk hurdası, hurda kağıt, cam hurdası, hurda teslimleri, kısmi istisna, KDV indirim iptali, imalat atık veya artığı, istisnadan vazgeçme.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

1. HURDA HALİNE GELMİŞ SABİT KIYMETLERİN TESLİMİNDE KDV :

1.1. Konuya İlişkin Bir Özelge :

Hurdaya dönüşen sabit kıymetlerde, bu suretle ortaya çıkan hurdanın KDV istisnası kapsamına girmesi halinde indirim iptali açısından ne yapılacağı konusundaki idari görüşü yansıtan bir özelge¹ mevcuttur.

Bu özelgenin soru ve cevap içeren paragrafları şöyledir :

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçenin tetkikinde; sabit kıymetlerin bir taraftan sabit bedelleri ile aktif hesaplarda, bir taraftan da maliyetlerde yer alan bedelleriyle birikmiş amortisman hesaplarında yer aldığı ve bedellerinin bilançoda sıfır net bedel olarak yer aldığı belirtilerek, bedelleriyle amortisman süresi geçmiş ve artık işe yaramaz ve kullanılamaz hurda haline gelmiş olan söz konusu sabit kıymetlerin (parçalanıp hurda demir olarak satışa sunulan makine, master, kalıp, elektronik atık, telefon cihazı, kablo, ölçüm cihazı vb.) Katma Değer Vergisinden istisna olarak satılması halinde bu teslim nedeniyle yüklenen KDV'nin indirim veya iadesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak, kullanılmayacak durumda olmaları halinde bunların teslimi KDV Kanununun (17/4-g) maddesi uyarınca katma değer vergisinden müstesna olacaktır. Kısmi istisna kapsamına giren bu işlem dolayısıyla yüklenen vergilerin de prensip olarak, işlemin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. Ancak, İKTİSADİ KIYMET HURDA HALİNE GELİNCEYE KADAR İNDİRİM HAKKI TANINAN İŞLEMLERDE KULLANILMIŞ OLDUĞUNDAN YÜKLENİLEN VERGİLERİN TAMAMI DEĞİL, HURDA OLARAK SATIŞ BEDELİNİN %18'İNE İSABET EDEN KISMI İNDİRİM HESAPLARINDAN ÇIKARILACAKTIR.”

Bu özelgede benimsenen anlayış çok mantıklı ve isabetli buluyoruz.

1.2. Görüşlerimiz :

Bir sabit kıymet hurda haline geldiğinde, mevcut niteliğini yitirmekte ve bu sabit kıymetin ihtiva ettiği maddelerden oluşan bir hurda yığınının dönüşmektedir.

Dolayısıyla, hurdaya dönüşen sabit kıymetlerin satışında sabit kıymetin tabi olduğu oran ve hükümler değil, hurdanın tabi olduğu oran ve hükümler dikkate alınmalıdır.

¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2016 tarih ve 7612 sayılı özelgesi.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Şayet sabit kıymet hurdası ağırlıklı olarak; metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam ihtiva ediyorsa, bu sabit kıymet hurdasının satışında, KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanması ve buna bağlı olarak KDV indirim iptali yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki özelden de anlaşılacağı üzere, sabit kıymetlerin hurdaya dönüşmesinde yapılacak indirim iptalinin miktarı, HURDA SATIŞ BEDELİNİN %18'i İLE SINIRLI OLMAK ÜZERE sabit kıymet ediniminde yüklenilen KDV'dir.

ÖRNEK:

Bir firmanın 100.000 TL + 18.000 TL KDV bedelle satın aldığı kamyon uçuruma yuvarlanmak suretiyle kullanılamaz hale gelmiştir.

Firma bu kamyonun ruhsatını iptal ettirmiş ve kamyonun hurdasını 5.000 TL bedelle satmıştır.

Kamyon hurda demir haline dönüştüğü için faturası "HURDA METAL (kamyon hurdası)" açıklaması ile ve istisna nedeniyle KDV'siz olarak düzenlenmiştir.

Bu firma yukarıdaki özelge uyarınca, kamyon alımında yüklediği 18.000 TL KDV'nin $(5.000 \times 0,18 =)$ 900 TL'lik kısmını, hurda satışının yapıldığı aya ait KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırında gösterecektir.

1.3. İstisnadan Vazgeçmek Suretiyle KDV İndirim Yasağından Kurtulmak :

KDV uygulamasında,

- İndirim yasağına konu olmayan istisnalar tam istisna, (KDV Kanunu'nun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ve bazı geçici maddeler kapsamındaki istisnalar)
- İndirim yasağına konu istisnalar ise, kısmi istisna, (KDV Kanunu'nun 16, 17 nci ve bazı geçici maddeler kapsamındaki istisnalar)

olarak isimlendirilmektedir.

İndirim yasağına konu olan istisnalar bu yasağın dolayısıyla, istisnayı uygulayan firmaya zarar verebilmektedir.

KDV Kanunu'nun 18 inci maddesinde mükelleflere bu zarardan kurtulmaları için, istisnadan vazgeçme hakkı tanınmıştır. İstisnadan vazgeçen mükellef bir yandan indirim yasağından kurtulurken, diğer yandan normalde KDV'siz olarak verebileceği mal veya hizmeti KDV'li vermek durumuna gelir ve bu tercihinden 3 yıl süreyle dönemez.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Yukarıdaki örneğimize dönersek, kamyonu hurdaya dönüşen firma bu hurdayı satmadan önce vergi dairesine dilekçe vererek hurda metal satışlarında KDV istisnasından vazgeçtiğini bildirmişse, kamyon hurdasına ait faturayı 5.000 TL + 900 TL fatura düzenleyerek satacak ve KDV indirim iptali yapmayacaktır.

2. İMALAT ATIĞI VEYA ARTIĞI ŞEKLİNDEKİ HURDALARIN SATIŞINDA KDV :

İmalatçı firmalarda, imalatın doğal sonucu olarak; kırpıntı, talaş, toz gibi bazı imalat atık veya artıkları ortaya çıkabilmektedir.

İmalat atık veya artığı satıldığında bu atığın tabi olduğu KDV oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanması esastır. Örnek vermek gerekirse; tekstil konusunda üretim yapan bir firmada ortaya çıkan üstüğü şeklindeki atık, niteliği gereği %8 oranında KDV hesaplanmak suretiyle satılır.

İmalat esnasında ortaya çıkan atık veya artık; metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam niteliğinde ise, KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi uyarınca kısmi KDV istisnası uygulanır.

Kısmi istisna uygulanmasında, bu istisna kapsamında yapılan satış ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmemesi veya indirilmişse, indirim iptaline tabi tutulması gerekli olmakla beraber, imalat atığı veya artığı olarak ortaya çıkan metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam niteliğindeki maddeler istisnalı satılmasına rağmen KDV İNDİRİM İPTALI GEREKTİRMEKTEDİR.

Konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.2. no.lu bölümünde şöyle denilmiştir:

“2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması :

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırpıntı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen imalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Bu nedenle SÖZÜ EDİLEN İMALAT ARTIKLARI İÇİN, "YÜKLENİLEN KDV" HESAPLANMAK SURETİYLE TESLİM EDİLDİKLERİ DÖNEMDE KDV BEYANNAMESİNİN "İLAVE EDİLECEK KDV" SATIRINDA BEYAN YAPILMASINA GEREK BULUNMAMAKTADIR."

İmalat esnasında ortaya çıkan bozuk (standart dışı) metal, plastik, lastik, kauçuk, cam ve kağıt mamuller de, bizim anlayışımıza göre "imalat artığı" konumundadır. Bunlar üretimde yeniden hammadde olarak kullanılmayıp hurda olarak istisnalı satıldığında da KDV indirim iptali söz konusu olmamalıdır. Nitekim aldığımız bir özalgede² alüminyum profil imalatı esnasında ortaya çıkan bozuk (standart dışı) profillerin imalat artığı olarak kabul edildiği belirtilmiştir.

Buna göre örnek olarak alüminyum profil imal eden bir firma, kırpıntı, talaş veya bozuk profil şeklindeki alüminyum hurdalarını KDV'siz fatura düzenleyerek satacak ve herhangi bir indirim iptali yapmayacaktır.

3. SONUÇ :

Sabit kıymetler hurdaya ayrıldığında, bu niteliklerini kaybederek söz konusu hurdanın türüne göre KDV oranı belirlenmek suretiyle satılır. Ancak sabit kıymetin hurdası ağırlıklı olarak metal, plastik, lastik, kauçuk, cam ve kağıt ihtiva ediyorsa, bu satışın kısmi KDV istisnası uygulanarak yapılması gerekir. Kısmi istisna uygulanmasında, istisna kapsamında yapılan satış ile ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim iptaline tabi tutulması esas olmakla beraber, sabit kıymet hurdalarının istisnalı satışında indirim iptali, bu sabit kıymet için yüklenilen KDV'nin tamamı değil, hurda satış bedelinin %18'i ile sınırlı kısımdır.

Sabit kıymet hurdasını satan firma bu kapsamda istisnadan vazgeçmişse, satış KDV'li olarak yapılır ve indirim iptali gerekmez.

Kısmi istisna kapsamında satışı yapılan hurda veya atık, imalat artığı veya atığı şeklinde ise, KDV indirim iptali gerekli değildir."

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 12.01.2012 tarih ve 73 sayılı özalgisi.

MADDE 30 : İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

6. SATIN ALDIĞI MAL VE HİZMET İLE İLGİLİ OLARAK SATICIYA KDV ÖDEMESİ YAPMAYAN ALICI FİRMA, SATICININ DEĞERSİZ ALACAK GEREKÇELİ OLARAK İNDİRMESİNE PARALEL ŞEKİLDE, KENDİ İNDİRİMİNİ İPTAL ETMESİ GEREKMEKTEDİR.

23 no.lu KDV Tebliğinin 9. Maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.1) Bölümüne aşağıdaki (d) bölümü 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.”

Yukarıdaki hüküm çoğu halde teorik bir durumu ifade etmektedir. Çünkü borcunu ödeyemeyen ve bu borcu alacaklı nezdinde değersiz alacak niteliğinde olan firma zaten bitmiş demektir.