

İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

I- VERGİYE TABİ OLMAYAN MALLARIN TESLİMİ VE HİZMET İFASI İLE İLGİLİ ALIŞ VESİKALARINDA GÖSTERİLEN KDV

Genel olarak, KDV indiriminden yararlanabilmek için, işletme için girdi teşkil eden vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, işletmeye yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin bulunması halinde, indirilecek KDV mevcut olacaktır.

KDV mükelleflerinin tüm mal teslim ve hizmet ifaları verginin kapsamına girmektedir.

Vergiye tabi olmayan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında – yanlışlıkla bile olsa- gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. KDV indirim hakkı mükellefiyet ile sıkı sıkıya bağlı olan bir hak olduğundan, mükellef olmayanların ya da mükellef olmakla beraber mükellefiyeti ile ilgisi bulunmayan faaliyetleri olan kişilerin, mal ve hizmet alımları nedeniyle ödedikleri KDV'yi indirmeleri mümkün değildir.

II- VERGİDEN İSTİSNA EDİLMİŞ BULUNAN MALLARIN TESLİMİ VE HİZMET İFASI İLE İLGİLİ ALIŞ VESİKALARINDA GÖSTERİLEN KDV

KDV Kanununun 30/a maddesi ile vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır. Yani, teslimi ve ifası katma değer vergisinden istisna edilmiş işlemlere ilişkin olarak alış ve gider belgelerinde gösterilen katma değer vergisinde de indirim mekanizması işletilmeyecektir.

Bilindiği üzere, buradaki düzenleme esas itibarıyla 17. madde gereğince KDV'den istisna edilmiş mal ve hizmetlerle ilgilidir. Bu kapsama, 16. maddenin 1/c hükmü de dahil edilebilir.

KDV Kanununun 11., 13., 14., 15. ve 17/4-s maddeleri ile vergiden istisna edilmiş olan işlemler bu düzenlemenin kapsamı dışındadır. Bu maddelerde yer alan, teslim ve hizmetlerle vergilerin vergiye tabi diğer mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan KDV'den indirileceği, indirim olanağının olmaması halinde ise iade yapılacağı, Kanunun 32. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

KDV Kanununun 17. maddesinde, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar, askeri amaç taşıyan istisnalar ile diğer istisnalar öngörülmüştür. Bu işlemlerle ilgili olarak alış belgelerinde gösterilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır. Bu vergiler duruma göre, maliyete intikal ettirilecek veya gider yazılacaktır.

Kanunun 5035 Sayılı Kanunla değişik 16/1-c maddesinde ise, Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Madde hükmünde belirtilen rejimlerin uygulandığı bölgeler, Türkiye siyasi sınırları içinde olmakla beraber, gümrük sınırları dışında kalmaktadır. Mükelleflerin bu bölgelerde herhangi bir suretle yüklenecekleri KDV, istisnanın kısmi nitelikte olması nedeniyle indirim ve iade konusu olamayacaktır. İndirilemeyen bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

KDV Kanununun (17/4-e) maddesinde 5766 sayılı Kanunun (12/a) maddesi ile değişiklik yapılarak sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Ayrıca, bu istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenen KDV, KDV Kanununun (30/a) maddesine göre indirim konusu



yapılmayacak, işin niteliğine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. İstisna kapsamına giren işlemlerle istisna kapsamına girmeyen işlemlerin birlikte yapıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aynı şekilde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

III- VERGİDEN İSTİSNA EDİLMİŞ BULUNAN MAL VE HİZMETLERİN MALİYETLERİ İÇİNDE YER ALAN KDV

Vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerin işletme dışından alınması yerine, işletme içinde üretilmesi de söz konusu olabilir. Bu takdirde, üretilen bu malların ve hizmetlerin üretilmesi sırasında bu mal ve hizmetlerin bünyesi içinde kullanılan mal ve hizmetlerin KDV'ye tabi bulunması mümkündür.

Bu şekilde vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin, KDV Kanununun 30. maddesi uyarınca, hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkün değildir.

IV – İŞLETMEYE AİT BİNEK OTOMOBİLLERİN ALIŞ VESİKALARINDA GÖSTERİLEN KDV

1- Binek Otomobillerde KDV İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesinde işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne bağlanmıştır.

İşletmeye ait olma kavramı, işletmenin aktifine kayıtlı ve envanterine dahil olmayı ifade eder. Bent hükmünde söz konusu olan işletmeye ait binek otomobil sözünden işletmenin aktifine kayıtlı veya envanterine dahil olan ve yalnızca insan taşımaya elverişli motorlu araçları anlamak gerekir. Bu araçlar, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliğindedirler.

Binek otomobilin işletmeye ait olabilmesi ve amortisman tabi tutulabilmesi için, trafik ve diğer işlemlerinin de işletme adına yapılması, alış faturasının da işletme adına düzenlenmesi bir zorunluluktur. Alış faturasında gösterilen ve o işletme tarafından ödenen veya borçlanılan katma değer vergisi, esasen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait indirim esaslarına göre indirim tabi ise de, kanun koyucu işletmeye ait binek otomobillerin katma değer vergisini, özel otomobillerin muvazaalı şekilde işletmeye sokulmasını önlemek ve dolayısıyla vergi kaybına neden olmamak amacıyla indirim mekanizması dışında tutulmuştur.

Ancak, faaliyetleri binek otomobillerinin kısmen veya tamamen kiralınması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların (örneğin sürücü kursu işletmeciliği) bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bir defada tümüyle indirmeleri mümkün bulunmaktadır.

Binek otomobillerin çeşitli şekillerde işletilmesinden kastedilen binek otomobilin fiilen iktisadi bir işletme oluşturmasıdır. Örneğin, binek oto kiralama işletmeleri (rent a car) sürücü kursları, taksi işletmeciliği bu kapsama girmektedir. Ancak, bir ticari işletmenin evrak ve personelinin taşınması amacıyla satın alınan binek otomobili bu kapsama girmektedir. Dolayısıyla, personel ve evrak taşınması amacıyla satın alınan binek otomobillerinin alımında ödenen KDV, Kanunun 30/b maddesine göre indirim konusu yapılamaz.

Konu hakkında verilen bir özelgede;

"Madde hükmünde belirtilen, çeşitli şekillerde işletilmesi ifadesinden kasıt, binek otomobilin fiilen bir iktisadi işletme oluşturmasıdır. Örneğin, vasıta kiralama işletmeleri ve özel sürücü kurslarında kullanılmak üzere satın alınan binek otomobillerinin durumu bu kapsamdadır.



Ancak, adı geçen faaliyet, binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayıp, personel taşıma amacıyla satın aldığı binek otomobilin, alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir.”

şeklinde idari görüş bildirilmiştir. Diğer bir özelgede ise, “Adı geçen şirket tarafından sigorta ekspertiz hizmetleri faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan binek otomobili için ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Binek otomobilin ekspertiz hizmetlerinde kullanılması durumu değiştirmemektedir.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Uygulamada, binek otomobillerin alımı sırasında yüklenilen ancak Kanununun 30/b maddesi gereği indirim konusu yapılamayan bu KDV’lerin, doğrudan gider mi yazılacağı, yoksa maliyet unsuru olarak mı dikkate alınacağı hususunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır. KDV Kanununun 58. maddesinde mükellefçe indirilebilecek KDV’nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, binek otomobillere ait olup indirilemeyen KDV’nin doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasında kanunen bir sakınca olmadığı görüşündedir. 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin birinci bölümünde indirim konusu yapılamayan bu verginin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 269. maddesinde gayrimenkuller gibi taşitların da maliyet bedeliyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun 270. maddesinde ise “Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer...Noter, mahkeme, kıymet takdiri komisyonu ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.” denilmektedir.

Buna göre; taşitların maliyet bedeliyle değerlendirilmesi sonucunda Özel Tüketim Vergilerinin maliyet bedeline eklenmesi veya genel giderler arasında gösterilmesinde mükelleflere ihtiyarilik tanınmıştır.

Bu nedenle, binek otomobillere ait indirilemeyen katma değer vergisinin doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinde kanunen bir sakınca bulunmamaktadır.

2- İşletmeye Dahil Binek Otomobillerin Giderlerine Ait KDV’nin İndirimi :

01.01.1999 tarihinden işletmeye ait binek otomobillerin tamir, bakım, onarım, yakıt vb. giderleri nedeniyle yüklenilen KDV’nin tamamı, mükelleflerce vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesaplanan KDV’den indirilebilecektir.

3- İşletme Aktifinde Kayıtlı Olmayan Ancak İşletme Faaliyetinde Kullanılan Araçların Giderlerine Ait KDV’nin İndirimi :

Yukarıda da ifade edildiği üzere, binek otomobillerin giderlerine ait KDV’nin indirilebilmesi için, binek otomobilin,

- İşletme aktifine kayıtlı olması ya da,
- Kiralanmış olması

gerekmektedir.

İşletme aktifine kayıtlı olmayan veya kiralama yoluyla da edinilmeyen özel binek otomobillerin giderlerine ait KDV, söz konusu otomobiller şirket işlerinde kullanılsa dahi indirim konusu yapılamayacağı gibi, gider olarak da yazılamaz.

Konu hakkında Danıştay tarafından verilen bir kararda;
"İşletme aktifine kayıtlı olmayan binek otomobiller için yapılan masraflar dolayısıyla üstlenilen KDV indirim konusu yapılamaz."
şeklinde görüş bildirilmiştir.

4- Test Aracı Olarak Alınan Binek Otomobillerde KDV İndirimi

Günümüzde otomobil satışıyla uğraşan şirketler, satışını yapacakları otomobillerin tanıtımını yapmak ve alıcılara kullanım rahatlığını ve özelliklerini bilfiil göstermek amacıyla, sattıkları otomobillerin bazılarını test aracı olarak kullanabilmektedirler.

Otomobil satışıyla uğraşan mükelleflerin, otomobillerin tanıtımını yapmak amacıyla test aracı olarak kullandıkları binek otomobiller nedeniyle yükledikleri KDV'leri indirim konusu yapmaları kanunun 30/b maddesine göre mümkün değildir. Test aracı olarak kullanılan binek otomobillerin ticari araç olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi, otomobil satışıyla uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olarak değerlendirilmesi de söz konusu değildir.

Nitekim, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede de;

"Test aracı olarak kullanılacağı bilinen aracın ticari araç olarak kabulü ve yüklenen katma değer vergisinin indirimi söz konusu değildir. Buna rağmen aracın ticari araç hesaplarına, katma değer vergisinin ise indirilecek katma değer vergisi hesabına alınmış olması söz konusu ise, indirim hesaplarına alınmış olan katma değer vergisinin bu hesaplardan çıkarılarak gider veya maliyet hesaplarına, araç bedelinin ise sabit kıymetler hesabına alınması gerekmektedir.

Öte yandan, indirilemeyecek katma değer vergisi niteliğinde olmasına rağmen indirilen katma değer vergisinin ilgili dönemlerde ödenmesi gereken katma değer vergisini etkilemesi halinde, ödemenin ortaya çıktığı dönem için cezalı tarhiyat yapılacağı tabiidir."
şeklinde görüş bildirilmiştir.

Test aracı olarak kullanılan binek otomobillerin alımı sırasında ödenen KDV'lerin kanunun 30/b maddesine göre indirimi mümkün olmadığından, indirimi mümkün olmayan bu KDV tutarının aynı kanunun 58. maddesine göre, binek otomobillerin maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, test aracı olarak kullanılan binek otomobillerin tamir, bakım, onarım ve akaryakıt giderleri gelir ve kurumlar vergilerinde safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edildiğinden (GVK Md. 40), bu giderlere ait KDV'de ilgili dönemlerde indirilecektir.

5- Hurdaya Çıkan Taşıtlarda KDV İndirimi :

Kaza sonucu hurdaya ayrılan taşıtların zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden bu taşıtların alımı sırasında yüklenip indirilen KDV'nin taşıtın hurdaya ayrıldığı dönemde KDV beyannamesinde hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

6- Binek Otomobilin Satılması :

İşletmeye ait binek otomobilin herhangi bir biçimde satılması veya işletmeden çekilmesi halinde, satış karşılığında alınan bedel veya emsal üzerinden katma değer vergisi uygulanarak vergilendirme döneminin sonunda verilecek beyanname ile vergi dairesine bildirileceği ve hasılat katma değer vergisi esaslarına tabi olacaktır.

V – ZAYİ OLAN MALLARIN ALIŞ VESİKALARINDA GÖSTERİLEN KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5228 Sayılı Kanunla değişik 30/c maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan malların alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. "Zayı olma" kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda gerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, gerekse diğer vergi kanunlarında herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Bu nedenle, uygulamada "zayı olma" kavramının vergi idaresi ve mükelleflerle değişik yorumlanmasından kaynaklanan farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bu farklı görüşlerin ortaya çıkmasının esas nedeni, "zayı olma" kavramının tanımından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, buna ilave olarak, zayı olma fiilinin meydana gelmesi halinde, gerekli düzeltmenin hangi vergilendirme döneminde ve nasıl yapılacağı konusu da başka bir sorunu oluşturmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, zayı olan malların alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamamaktadır.

Malların zayı olması, vergiden kaçınmak amacıyla irade dahilinde meydana gelebileceği gibi, yangın, su basması, deprem gibi doğal afetler sonucunda da meydana gelebilir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından çalınma suretiyle zayı olan malların bedelleri gider olarak dönem kazancından indirilememektedir. Kanun koyucu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, meydana geliş sebebine bakılmaksızın zayı olma fiili her ne sebeple olursa olsun, vergi emniyetini sağlamak ve malların zayı olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek olan vergi kaybını önlemek amacıyla Kanunun 30/c maddesini düzenleme yoluna gitmiştir. Ancak daha sonra 4503 ve 5228 Sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerle deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nca meydana geldiği yerlerde mücbir sebep ilan edilen yangınlar sonucu zayı olan mallar 30/c maddesi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Dolaylı bir vergi olan katma değer vergisi, her safhada yaratılan katma değer vergilendirilmesini amaçlar. Başka bir anlatımla, vergilendirme her safhada yaratılan katma değere bağlı olarak yapılır. Kanunun ilk başında da belirtildiği gibi, katma değer vergisini diğer dolaylı vergilerden ayıran en büyük özelliği, indirim sistemine sahip olmasıdır. Bu sistem ile mükellefler, alışlarında ödedikleri katma değer vergisini, satışları üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden indirmek suretiyle yalnızca kendi safhalarında yaratılan katma değer vergilendirilmesini sağlayarak, buna ait vergiyi öderler. Türk vergi sisteminde "toplu indirim esası" kabul edildiğinden, malların alımında yüklenen katma değer vergisinin indirimi için, bu malların satışının yapılmasına gerek bulunmamakta, bu vergiler diğer vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden indirilmektedir. İndirim sistemi, malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tabi tutulacağı, eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır.

Malların zayı olması, istenmeyen, arzu edilmeyen bir durum olmasına rağmen (kasıtlı olarak yapılanlar hariç olmak üzere) bir de bu mallara ait katma değer vergisinin indirilmemesi ilk anda şaşırtıcı bir durum gibi görünmektedir. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun genel esprisi her safhada yaratılan katma değeri vergilemektir. İndirim sisteminin çalışabilmesi için de, bir katma değer yaratılması yani vergilemenin yapılması gerekmektedir. Ek bir değer yaratılmadığı, dolayısıyla vergilemenin yapılmadığı bir safhada, vergi indiriminden yararlanmak, ekonomiden çekilen bir mal üzerindeki vergi yükünün sıfırlanması anlamına gelmektedir ki, bu da Katma Değer Vergisi Kanununun genel esprisine ters düşmektedir. Olaya bu açıdan bakıldığında, malların mükellef tarafından özel ihtiyaçlarında kullanılması veya her ne suretle olursa olsun vergi dışı amaçlarla işletmeden çekilmesi ile zayı olması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Burada açıklığa kavuşması gereken esas konu, zayı olma kavramından ne anlaşılması gerektiğidir. Bu konuda Katma Değer Vergisi Kanununda bir açıklık bulunmadığı

gibi, Vergi Usul Kanununda da malların değerinin düşmesi ve fire vermesi durumu belirtilmiş, zayi olma kavramı diye bir tanımdan söz edilmemiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununda, hukuki bakımdan kabul edilebilir tartı, imalat ve rutubet fireleri ile malların zayi olmasının bir ilgisi yoktur. Alım satım veya üretime bağlı olarak ortaya çıkan firelerin Kanun hükmü dışında tutulması gerekir. Örneğin, kumaş alıp, elbise imal eden bir firmada, kumaşın kesimi ve imalatın diğer safhalarında belli bir oranda firelerin meydana gelmesi normaldir. Kumaş alımı sırasında yüklenilen verginin bir kısmının firelere isabet ettiği gerekçesi ile indirim dışına çıkarılması söz konusu değildir. İmal edilen malın satış bedeli, bu fireler nedeniyle uğranılan kayıpları da karşılayacak şekilde yüksek olarak tespit edildiğinden, firelere ait verginin indirim konusu yapılmasının Kanuna aykırı bir tarafı bulunmamaktadır.

1- Malların Deprem ve Sel Felaketi Nedeniyle Zayi Olması :

Yukarıda da ifade edildiği üzere, KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde 4503 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olan mallar madde kapsamı dışına çıkarılarak, deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirilmesi, indirilmiş bulunan vergilerin ise hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmemesi öngörülmüştür.

Maliye Bakanlığı'nca sözü edilen 30/c maddesinde 4503 Sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki uygulamasında da, malların deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olması halinde, zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmaması, bu mallarla ilgili olarak önceki dönemlerde indirilen KDV'nin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmemesi gerektiği görüşünde olmuştur.

Maliye Bakanlığı'nca 21.05.1998 tarihinde Bartın, Karabük ve Zonguldak (Ereğli hariç) illerinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle yayımlanan Genelge'nin 9/b maddesinde;

"Sel felaketi sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan Katma Değer Vergileri ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen KDV düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, henüz indirilmemiş olan KDV ise takip eden dönemlerde indirilebilecektir."

şeklinde açıklama yapılmıştır.

Verilen bir özelgede ise,

"Mükellefin indirim hakkının ortadan kaldırılmaması amacıyla Bakanlık makamından alınan onay ile sel felaketi sonucu zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilip, önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmaması, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen KDV'nin düzeltme yolu ile mükelleflerden istenilmemesi uygun görülmüştür."

şeklinde görüş bildirilmiştir.

282 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin yedinci bölümünde ise; " Deprem sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılamayacağı diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen KDV'nin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyeceği, henüz indirilmemiş olan KDV'lerin ise takip eden dönemlerde indirilebileceği" açıklanmış bulunmaktadır.

Ancak, bu şekilde işlem yapılabilmesi diğer bir ifade ile yangın nedeniyle zayi olan mallara ait KDV'nin indirilmesi veya indirilmiş ise düzeltme konusu yapılmaması için,

- Maliye Bakanlığınca yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilmesi,
- Malların yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangında zayi olması,

- Malların bu yangın nedeniyle zayi olduğunun takdir komisyonlarınca tespit edilmesi

gerekmektedir.

Dolayısıyla, KDV Kanunu'nun 30/c maddesi 4503 Sayılı Kanun'la Bakanlık uygulaması doğrultusunda değiştirilerek, bu konuda ortaya çıkacak tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

2- Malların Maliye Bakanlığı'nın Yangın Sebebiyle Mücbir Sebep İlan Ettiği Yerlerdeki Yangın Sonucu Zayi Olması :

5228 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde yapılan düzenleme, Maliye Bakanlığınca yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangında zayi olan mallarla ilgilidir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığınca meydana geldiği bölgede mücbir sebep ilan edilmeyen yangınlar ise bu kapsama girmediğinden, bu yangınlarda zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'ler indirilemeyecek, indirilmiş ise hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilecektir. Bu şekilde düzeltilen ya da yüklenildiği halde henüz indirilemeyen KDV'ler ise duruma göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

3- Malların Diğer Nedenlerle Zayi Olması :

KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç, malların diğer nedenlerle zayi olması halinde, bu malların alış belgelerinde KDV'lerin indirilmesi mümkün değildir. Yüklenilen vergilerin indirilmesi halinde ise, indirilen vergilerin KDV beyannamesinin ilgili satırına (ilave Edilecek KDV) yazılmak suretiyle hesaplanan KDV'ye ilave edilerek düzeltilmesi gerekmektedir. Zayi olan mallara ait olan ve indirimi mümkün olmayan ya da belirtilen şekilde düzeltilen vergiler Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Ancak hırsızlık nedeniyle zayi olan malların KDV'si indirilemez. Dolayısıyla söz konusu indirilen KDV'nin hırsızlık olayının meydana geldiği dönemdeki KDV beyannamesinde düzeltilmesi gerekmektedir.

05.12.2009 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 113 Seri No.lu KDV tebliğiyle, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen mallar, zayi olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır. Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "ilave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

VI – İNDİRİLEMEYECEĞİ SONRADAN FARK EDİLEN KDV'NİN DURUMU

KDV'nin en büyük özelliği indirim sistemine sahip olmasıdır. İndirim sistemi ile, mükelleflerin mal ve hizmet alımları sırasında ödedikleri katma değer vergisinin üzerinde yük olarak kalmaması amaçlanmaktadır. Mükellefler indirim sistemini kullanarak, satışları üzerinden hesapladıkları KDV'den, alışları sırasında ödedikleri KDV'yi indirerek, sadece kendi safhalarında yarattıkları katma değer vergilendirilmesini sağlarlar.

KDV esas olarak vergi indirimine dayanmakta ise de, kanunda vergi indirimine imkan tanınmayan haller de düzenlenmiş bulunmaktadır. Türk KDV Kanunu'nda "toplu indirim esası" benimsenmiştir. Bu esasa göre, mükellefler, mal ve hizmet alışları sırasında ödedikleri KDV'yi, bu mal ve hizmetlerin satışı beklenilmeksizin indirebilmektedirler. Ancak bazı durumlarda, başlangıçta indirilebilecek nitelikte olan KDV, sonradan indirilemeyecek KDV haline gelebilmektedir. Mükelleflerin, satışları üzerinden hesapladıktan KDV'den



indiremeyecekleri katma değer vergileri KDV'nin 30. maddesinde sayılmıştır. Madde hükmü dikkatle incelendiğinde, (a) ve (c) bentlerinde yer alan KDV'nin başlangıçta indirilip indirilemeyeceğinin tespiti özel durumlar hariç hemen hemen imkansızdır. Maddenin (b) ve (d) bentlerinde belirtilen KDV'nin ise önceden indirilemeyeceği açıkça bellidir.

1- Vergiye Tabi Malların Kısmi İstisna Kapsamındaki İşlemlerde Kullanılması :

KDV Kanunu'nda tam ve kısmi istisna olmak üzere iki tür istisna düzenlenmiş bulunmaktadır. Tam istisnalar nedeniyle yüklenilen KDV indirilmekte, indirilememesi halinde ise mükelleflere iade edilmektedir. Örneğin; ihracat, taşımacılık istisnaları gibi. Kısmi istisnalar nedeniyle yüklenilen vergiler ise KDV'nin 30/a ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılamamaktadır. Örneğin; KDV'nun 16., 17. maddelerinde düzenlenen istisnalar.

Bir vergilendirme döneminde satın alınan mal ve hizmetlerin, vergiye tabi ya da kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılıp kullanılmayacağına hem vergiye tabi hem de kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerce önceden bilinmesi mümkün değildir. Yukarıda da belirtildiği üzere, KDV'de toplu indirim esası geçerli olduğundan, satın alınan mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV, bu mal ve hizmetlerin satışı beklenilmeksizin indirilebilmektedir. Bu şekilde vergisi indirilen malların daha sonra kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılması halinde, bu mallara ilişkin olarak yüklenilen ve önceki dönemlerde indirilen KDV, kanunun 30/a maddesine göre o dönemde indirilemeyecek KDV haline gelmektedir.

İndirim konusu yapıp yapılamayacağı önceden bilinemediği için indirilen KDV'nin, indirilebilir vergi niteliğini kaybederek, indirilemeyecek vergi haline geldiği vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerekir. Vergi idaresi, düzeltme işlemlerinin yapılması amacıyla, KDV beyannamesine "İlave Edilecek KDV" satırını oluşturmuştur.

Önceki dönemlerde indirilen ancak sonradan indirilemeyeceği fark edilerek yukarıdaki şekilde düzeltilip Hesaplanan KDV'ye ilave edilen KDV'nin, KDV Kanunu'nun 30/a ve 58. maddelerine göre gelir ve kurumlar vergileri açısından gider olarak gözönüne alınması mümkündür.

2- KDV'den İstisna Olarak Yapılan Bağışların Durumu :

KDV'nun 17/2-b maddesine göre genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'den istisnadır. Bu istisna da, nitelik itibarıyla kısmi istisna niteliğindedir.

Satın alınan malzemenin yukarıdaki kurum ve kuruluşlara KDV'den istisna olarak bağışlanacağına önceden bilinmesine imkan yoktur. Bu durumda alınan mal ve hizmetlere ait KDV'nin başlangıçta indirilmesi gerekir. Vergisi bu şekilde indirilen malların yukarıdaki kamu kurum ve kuruluşlarına KDV'den istisna olarak bedelsiz devredilmesi halinde, indirilen verginin bağışın yapıldığı dönemin KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına yazılarak düzeltilmesi, düzeltilen vergilerin ise gelir veya kurumlar vergileri açısından gider olarak dikkate alınması gerekir. Örneğin, bilgisayar alım-satımı ile uğraşan bir mükellefin, üniversiteye bilgisayar bağışlaması halinde, bilgisayarın alımında ödediği ve indirim konusu yaptığı KDV bağışın yapıldığı dönemde "indirilemeyecek KDV" haline dönüştüğünden, indirilen vergiler; bağışın yapıldığı dönemde verilecek olan KDV beyannamesinin ilgili satırına yazılarak düzeltilecektir.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar dışındakilere yapılacak bağışlar ise KDV'ye tabi olacağından, indirilen vergilerin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.

3- Malların Zayi Olması :

Sonradan indirilemeyeceği fark edilen vergilere ilişkin ikinci özel durum ise malların zayi olmasıdır. Çünkü malların zayi olacağından önceden bilinmesi imkansızdır. Bu durumda, satın alınan ya da üretilen mallar için yüklenen vergilerin, ilgili dönemlerde indirilmesi gerekir.

Öte yandan, zayi olayının çalınma, kaybolma v.b. nedenlerle meydana gelmesi halinde, çalınan mallara ait olarak indirilen vergilerinde durumun tespit edildiği dönemde yukarıdaki şekilde düzeltilmesi gerekir. Çalınan mallara ait bedeller, gelir ve kurumlar vergileri açısından gider olarak kabul edilmediğinden, bu mallar için yüklenilip indirilen ve düzeltilen KDV'nin, bu vergiler açısından gider ya da maliyet unsuru olarak gözönüne alınması mümkün değildir.

4- Başlangıçta İndirilmemesi Gerekirken İndirilen Vergilerin Durumu :

Daha başlangıçta indirilemeyeceği açıkça belli olan KDV'nin indirilmesi halinde, indirilen vergilerin, Hesaplanan KDV'ye ilave edilerek düzeltilmesi mümkün değildir. Çünkü KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırının, satışlardan iadelerde ve kanunun 30. maddesinin a ve c bentlerine yönelik düzeltmelerde kullanılabilir.

İndirilemeyeceği açıkça belli olan vergilerin indirilmesi, indirim tutarı kadar bir verginin zamanında tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi anlamına gelir ki, bu da vergi ziyasına neden olur ve vergi ziyası cezalarını gerektirir. Ancak, kasıtlı olarak indirilse dahi, bir vergi ziyası oluşmamışsa yani indirim tutarı ödenmesi gereken KDV'yi etkilemiyorsa, vergi ziyası cezalarının uygulanması mümkün değildir. Verilecek olan düzeltme beyannamesi ile sadece sonraki döneme devreden KDV tutarları değişmektedir. Örneğin, işletmede kullanılmak üzere satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV'nin indirilmesi kanunun 30/b maddesine göre mümkün değildir. Ancak binek otomobili nedeniyle ödenen KDV'nin kasıtlı olarak indirilmesi halinde, indirilen vergilerin ödenmesi gereken vergiyi azaltıp azaltmadığına bakılarak, cezai yaptırım uygulanacaktır.

VII – GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINA GÖRE KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİMİ KABUL EDİLMİYEN GİDERLER DOLAYISIYLA ÖDENEN KDV

KDV Kanunu'nun 30/d maddesi hükmüne göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazanç tespitinde, indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Danıştay tarafından verilen bir Kararda da,

"Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunları hükümlerine göre kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen masraf üzerinden ödenen KDV indirim konusu yapılamaz" denilmektedir.

İndirimi kabul edilmeyen giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiş bulunmaktadır. Söz gelimi ticari, sinai, zirai veya serbest meslek faaliyetine ilişkin olarak yapılan bir iş seyahatinde, işin gerektirdiği süreyi aşan zamana isabet eden seyahat giderleri nedeniyle ödenen KDV'nin, hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, kanunen kabul edilmeyen giderler, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan giderlerdir. Kanunen kabul edilmeyen giderler, işle ilgisi bulunmayan ve bu nedenle gider yazılması mümkün olmayan (özel ziyafet vb.) türde işletme sahibinin özel tüketime yönelik harcamalardır. Bu nedenle,

belirtilen nitelikteki giderlere ilişkin verginin indirimine tabi tutulmaması ve vergi yükünün tüketici durumunda bulunan teşebbüs sahibinin üzerinde kalması doğaldır.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlıkça aşağıdaki açıklama yapılmıştır;

“3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3099 Sayılı Kanunla değişik 29/2. maddesi ile Kanunun 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen temel gıda maddeleriyle ilgili olup indirilemeyen katma değer vergisinin iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan aynı kanunun 30/d maddesi hükmü gereğince, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, vergiye tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

Bu hükümler çerçevesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderler dolayısıyla ödenen ve indirilemeyen katma değer vergisi ilgili yasa, tebliğ ve uygulama iç genelgesi hükümleri çerçevesinde iade edilecektir.

Ancak, söz konusu Kanunun 30/d maddesinde de belirtildiği üzere, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi de indirim ve iade konusu yapılamayacaktır.”

Diğer bir özalgede ise;

“3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 20/4. maddesinde, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 22 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümünde, tarifesi vergi dahil olarak tespit edilen işlere ait katma değer vergisinin iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanıp indirim konusu yapabileceği açıklanmıştır.

Bu durumda, Kanunun 20/4 maddesi gereğince PTT hizmet alımlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancının tespitinde indirimin kabul edilmesi halinde iç yüzde hesabıyla hesaplanacak ödenen katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmaktadır.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

1- Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerine Ait KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği :

KDV Kanunu'nun 30/d maddesine ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır.

GVK'nın 41/7. maddesinde, her türlü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Daha sonra, 27.11.1990 tarih ve 20708 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 90/1081 Sayılı BKK ile, bu oran “0” (sıfır) olarak belirlenmiştir.

Buna göre, her türlü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak yazılabilecektir. Dolayısıyla, bu giderlere ait KDV'nin tamamı da indirim konusu yapılabilir.

2- Kiralama Yoluyla Edinilen Veya İşletmede Kayıtlı Olan Ancak İşletme Faaliyeti İle İlgisi Olmayan Motorlu Deniz, Uçak Ve Helikopter Gibi Taşıtlar Ve Giderlerine Ait KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği :

GVK'nun 41/8 ve KVK'nun 11/f maddelerine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter

gibi hava taşıtlarından, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları, safi kazançtan indirilecek gider olarak kabul edilmemektedir.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen taşıtların alımı ve giderlerine ilişkin olarak ödenen KDV, kanunun 30/d maddesine göre indirim konusu yapılamaz. Ödenen KDV, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde bulunmaktadır.

3- Temsil ve Ağırılama ve Pazarlama Niteliğindeki Giderler Nedeniyle Ödenen KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği :

Müşterilere, satıcılara gönderilen çiçek, promosyon ürünleri, eşantıyon ile müşteri veya satıcılarla yenilen yemeklere ait bedellerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması, işle ilgili olması, işin ehemmiyeti ve genişliğiyle makul ve ölçülü olması şartıyla GVK ve KVK açısından gider olarak yazılması gerekir. Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta Danıştayca;

"Uyuşmazlık müşterilere gönderilen çiçek, viski ve yemek masraflarının gider kabul edilip edilmeyeceğini münhasır bulunduğu GVK'nun 40/1. maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde nazara alınacağına öngörüldüğü, anılan maddeye göre indirilecek giderlerde zaruret ve devamlılık vasfının bulunması gerektiği, ödevli şirketin, reklam şirketi olması ve ticari firmalarla ilişkiler içinde bulunmasındaki zorunluluk ve iş hacmi dikkate alındığında bu gibi giderlerin ticari kazançla ilgili olduğunun kabulü gerektiği gerekçesiyle değişiklikle onayan temyiz komisyonu kararının yerinde olduğu"

şeklinde oybirliğiyle karar verilmiştir.

Ancak, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için gereklilik arz etmeyen bazı kişi ve gruplara verilen yemek, ziyafet, içki için yapılan harcamalar gider olarak yazılıp matrahtan indirilmeyecektir.

Bu açıklamalara göre, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için gerekli olması şartıyla müşterilere gönderilen çiçek, promosyon ürünleri, eşantıyon, viski vb. ile yedirilen yemekler nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilir. Ancak, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için gereklilik arz etmeyen bazı kişi ve gruplara gönderilen çiçek, viski vb. ile yedirilen yemekler nedeniyle ödenen KDV ise, bu harcamalar GVK ve KVK açısından gider olarak kabul edilmediğinden, kanunun 30/d maddesine göre indirim mümkün değildir.

Diğer taraftan, promosyon ürünlerindeki KDV uygulamaları 50 seri nolu KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre, kampanya kapsamında teslim edilmek üzere satın alınan ürünlerin faturalarında gösterilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır. İndirim müessesesinin kullanılması sırasında dikkat edilmesi gereken husus, promosyon olarak verilen ürünlerin KDV oranının, satılan ürünlerin KDV oranı ile aynı veya daha düşük olması gerektiğidir. Promosyon ürününün KDV oranının daha yüksek olması halinde ise aradaki farkın indirim konusu yapılmaması ve gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

VIII – İNDİRİLECEK KDV'NİN HANGİ HALLERDE GİDER, HANGİ HALLERDE MALİYET UNSURU OLARAK DİKKATE ALINABİLECEĞİ

Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu'nun 30. maddesine göre indirimi mümkün olmayan KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının izin verdiği ölçüde, bu vergiler açısından safi kazancın tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı görüşündedir. Nitekim, konu ile ilgili olarak yayımlanan 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (I) bölümünde mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerin alımı nedeniyle ödedikleri ve kanun gereği indirimi mümkün olmayan KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği açıklanmıştır.



Ancak Maliye Bakanlığı binek otomobillerin alımı nedeniyle yüklenilen KDV hakkında yapılacak işlemle ilgili olarak tayin ettiği bir özelgesinde,
“Binek otomobillere ait olup, indirilemeyen KDV’nin doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasında kanunen bir sakınca olmadığı”
şeklinde görüş bildirmiştir.

Vergi idaresince verilen bir başka özelgede ise,
“İndirilemeyecek KDV’nin Gelir ve Kurumlar Vergileri yönünden, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak gözönüne alınması gerekmektedir.”
şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da farkedileceği üzere, indirilemeyecek KDV’nin maliyete intikal ettirilerek amortisman yoluyla mı itfa edileceği, yoksa doğrudan mı gider yazılacağı konusunda açıklık bulunmaması nedeniyle, uygulamada sorunlarla karşılaşmaktadır. Vergi idaresinin “indirilemeyecek verginin işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı” şeklindeki görüşü de sorunun çözümüne yönelik olarak yeterli ve açık değildir. Mali İdarenin görüşünde yeralan “işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı” ifadesinin açıklığa kavuşturulması gerekir.

IX – SİGORTALI OLAN VE KAZA YAPAN BİNEK OTOMOBİLLERİN TAMİR ETTİRİLMESİ VE KDV İNDİRİMİ

1- Sigortalının Binek Otoy KENDİSİNİN Tamir Ettirerek Masraflarını Sigorta Şirketinden Alması :

Bu durumda sigortalının hasarlı binek otomobili kendisinin tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden alması söz konusudur. Sigortalı mükellefin, sigorta şirketi adına yaptığı masrafları aynen sigorta şirketine yansıtabilmesi için masraf aktarımı faturası düzenlemesi ve katma değer vergisine tabi bu masrafların aktarılması için de faturada katma değer vergisi hesaplaması gerekecektir. Dolayısıyla, mükellefin tamirat nedeniyle yüklendiği katma değer vergisi iktisadi işletmeye dahil binek otomobile ait değil sigorta şirketi adına yaptığı masraflara ait olduğundan, sigorta şirketince karşılanan hasara ait verginin tamamını indirim konusu yapabilecektir.

2- Sigorta Şirketinin Tazminat Adı Altında Sigortalıya Ödeme Yapması :

Sigorta şirketinin sigortalı iktisadi kıymeti eski durumuna getirmeyi değil de hasarın tutarına bakmaksızın belli bir miktarda ödeme yapması durumunda yapılan ödeme tazminat olup, KDV’ye tabi değildir. Dolayısıyla, sigortalı mükellefi sigorta şirketi adına düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır. Bu durumda, sigortalının hasarlı araç için sigorta şirketinden alacağı tazminat tutarı kadar fatura düzenlemesi, ancak katma değer vergisinin konusuna giren işlem söz konusu olmadığından bu bedel için vergi hesaplamaması gerekmektedir.

Öte yandan, bu durumda aracın tamiri nedeniyle (iktisadi işletmeye kayıtlı binek otomobil olması halinde), yüklenilen vergi, mükellefin kendi faaliyetleri ile ilgili gider niteliğini taşıdığından, bu giderlere ait verginin tamamı indirilebilecektir.

X – GEÇ ÖDENEN ELEKTRİK, SU VE TELEFON BEDELLERİNE UYGULANAN GECİKME ZAMMININ KDV’SİNİN İNDİRİLEBİLECEĞİ

Mükellefler çeşitli nedenlerle telefon, elektrik, doğalgaz ve su tüketim bedellerini süresinde ödeyememektedirler. Söz konusu bedellerin süresinde ödenmemesi halinde ise, gecikme zammı uygulanmaktadır. Bu şekilde uygulanan ve ödenen gecikme zamlarının GVK



ve KVK yönünden gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ve KDV'lerinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konularında tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

1- Geç Ödenen Elektrik, Su Ve Telefon Bedellerine Ait Gecikme Zammının Gider Yazılabileceği :

Bilindiği üzere, safi kazancın tespitinde indirilecek ve indirilemeyecek giderler, GVK'nın 40. ve 41. maddelerinde sayılmıştır. Sözü edilen 40. maddenin üç numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla mukaveleneye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Anılan kanunun 41. maddesinin altı numaralı bendinde ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmış, aynı bendin parantez içi hükmünde ise, akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatların cezai mahiyette tazminat sayılmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

KVK'nın 6. maddesinde, Kurumlar Vergisinin 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde de GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, KVK'nın 11/d ve GVK'nın 90. maddelerinde, 6183 Sayılı Kanuna göre ödenen ceza, gecikme zammı ve faizlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun Şümulü" başlıklı 1. maddesinde; "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur." denilmektedir.

Aynı kanunun 2. maddesinde de, "Muhtelif Kanunlarda Tahsili Emval Kanuna göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, bir alacağın 6183 Sayılı Kanun kapsamına girebilmesi için kanunun yukarıda açıklanan 1 ve 2. maddelerinde belirtilen idarelere ait ve yine maddelerde belirtilen alacaklardan olması gerekmektedir.

Kurum alacaklarının zamanında ödenmemesi halinde bu alacaklara 6183 Sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammı hesaplanacağı ve birlikte tahsil edileceği yönünde yer alan düzenlemeler ise kurum alacaklarına uygulanacak mali müeyyideyi belirtmektedir. Dolayısıyla, ticari akitlerden doğan alacaklar 6183 Sayılı Kanun kapsamında değildir. Elektrik, su, telefon ve doğalgaz hizmetlerini sunan kurumların kamu kurum ve kuruluşları ile belediyelere ait olması durumu değiştirmemekte, bu kuruluşlara ait olan alacakların kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermemektedir. Çünkü, belirtilen türden tüketimlerin yapılabilmesi ancak, ilgili kurum ile sözleşme yapılmasına bağlıdır ve bundan doğan alacaklar da akitten doğan alacaktır. Bu nedenle, belirtilen kurumların alacaklarının 6183 Sayılı kanuna göre takip ve tahsili söz konusu değildir.

Yapılan sözleşmelerde, tüketim bedelinin süresinde ödenmemesi halinde uygulanacak yaptırım belirlenmekte ve bunu her iki taraf da kabul etmektedir. Dolayısıyla, bu tür ödemelerin süresinde yapılmaması halinde ödenen gecikme zamları bir akde dayanmaktadır.

Bu açıklamalara göre, elektrik, telefon, doğalgaz ve su tüketim bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ödenen gecikme zamlarının, işle ilgili olarak mukaveleneye göre ödenen tazminat olarak değerlendirilmesi ve GV ve KV matrahının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması uygun olacaktır.



Nitekim, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özelgede;

“PTT ve TEAŞ gibi kurumların kamu kuruluşu olmasının bu kuruluşlara ait alacaklarının kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermeyeceği, bu kurumların alacaklarının 6183 Sayılı Kanun'a göre takip ve tahsilinin mümkün olmadığı, elektrik, su ve telefon faturalarının süresinde ödenmemesi nedeni ile alınan gecikme zamlarının işle ilgili olarak mukavelenemeye göre ödenen tazminat olarak nitelendirilmesi gerektiği ve kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılmasının mümkün olduğu” belirtilmiştir.

2- Geç Ödenen Elektrik, Su Ve Telefon Bedellerine Ait Gecikme Zammına İlişkin KDV'nin İndirilebileceği :

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1. maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden; bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler.

Öte yandan, aynı kanunun 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, süresinde yatırılmayan elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim bedellerine uygulanan gecikme zamları GVK ve KVK uygulamasında “işle ilgili olarak mukavelenemeye göre ödenen tazminat” olarak nitelendirilerek vergi matrahının tespitinde gider yazılabildiğinden, bu gecikme zamlarına ilişkin olarak ödenen KDV'de indirim konusu yapılabilecektir.

Vergi idaresince verilen bir özelgede de;

“Telefon, elektrik, su, doğalgaz iletim ve dağıtım kuruluşlarına gecikme bedeline bağlı olarak ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu indirim yapılırken Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi hükmünün de dikkate alınacağı tabiidir.”

şeklinde açıklama yapılmıştır.