

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ece CİRİT ÇOBAN

İSTANBUL, 2021

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ece CİRİT ÇOBAN

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Funda TUNÇEL

İSTANBUL, 2021

ÖZET

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

Vergiler, kamu harcamalarını finanse edebilmek için devletlerin en çok tercih ettiği kaynaklar olmuştur. Türkiye’de de bütçe gelirleri içerisinde en büyük payı vergiler oluşturmaktadır. Özellikle, verginin kolay toplanması, dolaylı olması, tüketilen malın fiyatına dahil edilmiş olması dolayısıyla katma değer vergisinin getirisi çok önemlidir.

Katma değer vergisi bugün dünyanın en modern vergisi olarak kabul edilmektedir. Şüphesiz ki bu vergiyi, modern yapan en önemli unsuru indirim müessesidir. Bu çalışmada, indirim müessesesinin işleyişi incelenmiş olup, katma değer vergisinde indirimin şartları, uygulanışı, getirisi, verimliliği ve olumsuz yönleri bir bütün olarak; mevzuat, yargı kararları ve vergi idaresinin görüşleri ışığında ele alınmıştır.

Çalışmamızda öncelikle, katma değer vergisi ve teorisi açıklanmış olup, katma değer vergisi’nin diğer vergilerden ayrıcalıklı olmasını sağlayan müesseseleri incelenmiştir. Ayrıca, bu verginin dünyada gördüğü ilgi üzerinde durulmuş olup, Türkiye’de uygulanan tarihsel serüvenleri kısaca anlatılmıştır. Konu ile ilgili mevzuatın anlaşılabilirliğine katkı sağlayabilmek için katma değer vergisindeki bazı özellikli konular ele alınmış ve açıklanmıştır. Ardından, Türkiye’de indirim uygulamasının işleyişi detaylı olarak incelenmiştir.

Çalışmamızda, literatür taraması yönteminden yararlanılmış olup, doküman inceleme yöntemiyle gerekli veriler toplanmıştır. Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katma değer vergisinin diğer vergiler içerisindeki yeri ve katma değer vergisi teorisi incelenmiştir. İkinci bölümde ise; katma değer vergisi indirim müessesesi ve Türkiye’de uygulanan indirim mekanizmasının işleyişi detaylı olarak ele alınmıştır. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise, katma değer vergisi indirim müessesinde özellik taşıyan durumlar ve sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tespiti durumunda katma değer vergisi indirimi konusu ayrıntılı olarak incelenmiş olup, çalışmamız sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Katma değer vergisi, indirim müessesesi, devreden katma değer vergisi, indirim mekanizması, vergi indirimi

ABSTRACT

DISCOUNT IN VALUE ADDED TAX

The most preferred source of income of the states to finance the public expenditures have been taxes. In Turkey, taxes have the most significant share in the budget revenues. Since the tax provides ease of collection and not felt by the taxpayer through financial anesthesia, the value added tax is of great importance.

Today, the value Added Tax is considered the most modern tax in the world. The most critical element of this tax is its discount possibility. In this study, functioning of the discount mechanism has been examined and the implementation, efficiency and problematic aspects of the Turkish value added tax discount system are discussed in the light of the legislation, judicial decisions and the opinions and suggestions of the tax administration as a whole.

Firstly, the place of added value tax among the other taxes is examined in this study as well as the taxes on expenses and value added tax on theoretical basis. The interest shown to the value added tax in the world has been emphasized, and the historical course of its implementation in Turkey is briefly explained. Several significant points in Turkish Value Added Tax are explained individually in order to help you understand the topic. And, the functioning of the discount application in Turkey is examined in detail.

In this study, literature review method is used and the study is drawn in three chapters. The first chapter examines the place of value added tax among other taxes and the theory of value added tax. The second chapter discusses the establishment of the waste value tax discount and the functioning of the discount application in Turkey in detail. And the last chapter reviews the situations which constitute the characteristic of the value added tax discount implementation in detail, and the study is completed.

Keywords: Value added tax, allowance tax, discount implementation, deferred value added tax, discount mechanism, tax discount

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
KATMA DEĞER VERGİSİNİN DİĞER VERGİLER İÇERİSİNDEKİ YERİ VE	
KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ.....	4
1.1. Verginin Tanımı	4
1.2. Vergilerin Sınıflandırılması	5
1.2.1. Ayni, Nakdi, Bedeni Vergiler	5
1.2.2. Subjektif ve Objektif Vergiler.....	6
1.2.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler	6
1.2.4. Geniş ve Dar Tabanlı Vergiler	7
1.2.5. Gelir, Servet ve Harcama Vergileri.....	7
1.3. Gider Üzerinden Alınan Vergiler	7
1.3.1. Genel Harcama Vergisi.....	8
1.3.2. Satış Vergisi	8
1.3.3. Özel Satış Vergileri.....	9
1.3.4. Genel Satış Vergileri.....	9
1.3.5. Yaygın Satış Vergileri.....	9
1.3.6. Ciro Vergisi.....	9
1.3.7. Gider Vergisi.....	10
1.3.8. Muamele Vergileri	10
1.3.8.1. Toplu Muamele Vergisi	11
1.3.8.2. Yayılı Muamele Vergisi	11
1.3.8.3. İstihlak (Tüketim) Vergisi	12
1.3.9. İstihsal (Üretim) Vergisi	12
1.4. Katma Değer Kavramı	13
1.5. Katma Değeri Hesaplama Yöntemleri.....	14
1.5.1. Dolaysız Hesaplama Yöntemi.....	14
1.5.2. Dolaylı Hesaplama Yöntemi	14
1.6. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi	15
1.7. Katma Değer Vergisinin Tanımı ve Özellikleri	16
1.8. Katma Değer Vergisinin Konusu	18
1.9. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Usulleri	18
1.9.1. Gerçek Usulde Vergilendirme	19
1.9.2. Hasılat Esaslı Vergilendirme	19
1.9.2.1. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Uygulanması.....	21
1.10. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	23
1.11. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Dönemi	25

1.12. Katma Değer Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu	26
1.12.1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi	26
1.12.2. Katma Değer Vergisinin Sorumlusu	27
1.12.3. Katma Değer Vergisinde “Sorumlu” ve “Mükellef” Arasındaki Farklılıklar.....	27
1.13. Katma Değer Vergisinin İlkeleri	27
1.13.1. Son Fiyat Esası.....	27
1.13.2. Varış Yeri İlkesi	28
1.14. Katma Değer Vergisinin Hesaplama Yöntemleri	28
1.14.1. Toplama Yöntemi	28
1.14.2. Çıkarma yöntemi.....	29
1.14.3. Vergi Mahsubu Yöntemi.....	29
1.15. Katma Değer Vergisi Tipleri	30
1.15.1. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi	31
1.15.2. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi	31
1.15.3. Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi.....	32
1.15.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi	33
1.16. Katma Değer Vergisinin Avantaj ve Dezavantajları	34
1.16.1. Katma Değer Vergisinin Avantajları	34
1.16.2. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları	36
İKİNCİ BÖLÜM	37
KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ.....	37
2.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Doğuşu ve Kapsamı	38
2.2. Katma Değer Vergisinde İndirimin Yapılabilmesinin Şartları.....	39
2.3. Katma Değer Vergisinde İndirimin Belgelendirilmesi.....	41
2.3.1. Fatura ve Benzeri Belgeler.....	44
2.3.2. Gümrük Makbuzu	48
2.3.3. Perakende Satış Vesikası	49
2.3.4. İcra Dairelerince Düzenlenen Belgelere Göre Katma Değer Vergisi İndirimi	50
2.3.5. Diğer Belgeler	51
2.4. Katma Değer Vergisinin Ayrıca Gösterilmesinin Gerekli Olmadığı Haller	51
2.5. Katma Değer Vergisi İndiriminde Defter Kaydı Usulleri	52
2.6. Katma Değer Vergisinde İndirim Zamanı	56
2.7. Gider Kaydedilemeyen Katma Değer Vergisi	60
2.8. Katma Değer Vergisinin Kısmi Olarak İndirimi	60
2.9. İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi	61
2.9.1. Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlerle İlgili Katma Değer Vergisi	62
2.9.1.1. Vergiye Tabi Olmayan İşlemler	62
2.9.1.2. Vergiden İstisna Olan İşlemler	63
2.9.2. Binek Otomobillere Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi	64
2.9.3. Zayi Olan Mallarda Katma Değer Vergisi	66
2.9.3.1. Defter ve Belgelerin Zayi Olması Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi	70
2.9.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Gider Kabul Edilmeyen İşlemlerin İndirimi.....	75

2.9.5. Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin Ödenmeyen Katma Değer Vergisi Tutarlarının İndirimi.....	76
2.10. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi	77
2.11. Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk.....	81
2.12. İstisna Edilmiş İşlemlerde Katma Değer Vergisi İndirimi	83
2.12.1. Tam İstisna.....	84
2.12.2. Kısmi İstisna	88
2.14. Gider ve Maliyet Unsuru Olan Katma Değer Vergisi	94
2.15. İndirilebilecek Nitelikte Olan Katma Değer Vergisinin İndirilemeyecek Vergiye Dönüşmesi Durumunda Yapılacak Düzeltme	95
2.16. Vergiye Tabi Malların Kısmi İstisna Kapsamındaki İşlemlerde Kullanılması	96
2.17. İade Hakkı Doğuran İşlemlerde Vergi İndirimi ve İadesi	96
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	98
KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM MÜESSESESİNDE ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR	98
3.1. Basit Usul Mükelleflerinin Katma Değer Vergisi İndirimi	98
3.1.1. Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi	99
3.1.2. Eskiden Katma Değer Vergisi Mükellefi Olup, Sonradan Basit Usul Mükellefiyetine Geçen Mükelleflerin Katma Değer Vergisi İndirimi.....	100
3.2. Banka ve Sigorta Şirketlerinde Katma Değer Vergisi	101
3.3. Spor Kulüplerinde Katma Değer Vergisi İndirimi	102
3.4. Türkiye Futbol Federasyonu.....	103
3.5. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü.....	104
3.6. Katma Değer Vergisi İndirimi	104
3.7. Mükellefiyet Tesis Edilmeden Önce Alınan Mal ve Hizmetlere Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi	105
3.7.1. Mükellefiyet Öncesi Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarına Ait Belgelerin Mükellefiyet Tesisinden Sonra Kayıt Edilip Edilmeyeceği.....	105
3.7.2. Mükellefiyet Öncesi Alınan Mal ve Hizmet için Yapılan Masraflar Nedeniyle Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi	105
3.8. İthalat Aşamasında Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi.....	106
3.8.1. Mal İthalatında Katma Değer Vergisi İndirimi.....	106
3.8.2. Hizmet İthalatında Katma Değer Vergisi İndirimi	107
3.9. Kaydı Geç Yapılan Belgelerin Katma Değer Vergisi İndirimi	108
3.10. Şüpheli Alacakların ve Değersiz Duruma Gelen Alacaklara İlişkin Katma Değer Vergisi İndirimi	109
3.11. Bedeli Ödenmeyen Malın İadesi Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi	111
3.11.1. Alıcının Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi Mükellefi Olması Durumunda Erken Ödeme.....	114
3.11.2. Alıcının Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmaması Durumunda Erken Ödeme.....	114
3.12. Yıl Devri ile Yasal Defterler Kapatıldıktan Sonra Gelen Faturalardaki Katma Değer Vergisi İndirimi	115

3.13. Bilgisayar Ortamında Tutulan Kayıtlara Göre Katma Değer Vergisi İndirimi	115
3.14. İşi Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri Katma Değer Vergisini Gider Yazabilecekleri Durumlar	118
3.14.1. İşi Terk Eden Mükelleflerce İndirilemeyen Katma Değer Vergisi Sorunu	119
3.14.2. İndirilemeyen Katma Değer Vergisinin Faaliyetini Terk Eden Mükelleflere İade Edilip Edilmeyeceği	120
3.14.3. İndirilemeyen Katma Değer Vergisinin Faaliyetini Terk Eden Mükelleflerce Gider Olarak Yazılıp Yazılamayacağı	120
3.15. Tevkifata Tabi İşlemlerde Matrahta Değişiklik Olursa İndirim Nasıl Uygulanır	121
3.16. Reklamasyon Giderleri ve Katma Değer Vergisi İndirimi	122
3.17. Tüketicilerin Ayıplı Mal İadelerinde İndirimin Düzeltilmesi	124
3.17.1. Tüketicilerin Ayıplı Mal İadesinde Katma Değer Vergisi İndirimi ve Belge Düzeni	125
3.17.2. Tüketicilerin Ayıplı Malı Ayıpsız Mal ile Değiştirilmesi Durumunda Katma Değer Vergisi	125
3.17.3. Tüketicilerin Ayıp Oranında Bedel İndirimi ya da Ücretsiz Onarım Talebinde Bulunması Durumunda Katma Değer Vergisi	126
3.17.4. Tüketicilerin Ayıplı Mal Karşısında Tazminat Talebinde Bulunması Durumunda	127
3.18. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Tespiti Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi	127
3.19. İndirimin Reddi ve İndirim Konusundaki Aksaklıkların Düzeltilmesi	135
SONUÇ	139
KAYNAKÇA	148

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GT	Genel Tebliğ
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İVDB	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MB	Maliye Bakanlığı
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisinde
PSV	Perakende Satış Vesikası
PTT	Posta, Telgraf, Telefon
s.	Sayfa
S.	Sayı
SMYİB	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VKN	Vergi Kimlik Numarası
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletlerin görevlerini gerçekleştirebilmek için zorunlu olarak yapmaları gereken hizmetler vardır. Bu sorumlulukları yerine getirebilmeleri için kamu hizmetleri birincil görevleridir. Gelişen teknoloji ve nüfus ile birlikte, artan kamu harcamalarını finanse edebilmek için uluslar egemenlik gücünü de kullanarak; devamlı gelir arayışı içinde bulunmuştur. Bunun neticesinde en çok tercih ettikleri gelir kaynağı vergiler olmuş ve bu nedenle günümüzde bütçe gelirleri içinde en önemli paya da vergiler sahip olmuştur.

Bir ülkenin gelir kaynakları içerisinde vergi gelirlerinin oranı ile siyasi ve ekonomik sistemi arasındaki ilişki doğrudan bağlantılıdır. Bu yüzden, vergi uygulamaları, hukuki ve iktisadi sistemlerdeki gelişmelere paralel olarak sürekli değişim göstermektedir. Zira, vergiler, devlet ya da devletin yürütme organı tarafından verilen yetkiye göre kamu tüzel kişilerince cebri olarak tahsil edilir. Bu tahsilatın birincil fonksiyonu kamu harcamalarına finansman sağlamak olacaktır. Verginin toplanması ise Anayasamızın 73. maddesi olan; “Vergi Ödevi” başlığı altında, “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.” şeklinde açıklanmıştır.

Vergi, dünya devletlerinin tümünde, insanların ödemek zorunda oldukları, sistemin bir parçasıdır. Bu sistemin içinde yer alan vergilerin ödeme gücünü gösteren unsurları; gelir, servet ve harcamalardır. Ülkelerin vergiyi uygulama yönünde farklı tutumları olsa bile; mükelleflerin, türlü güçlüklerle elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını zorunlu olarak kamu finansmanı için bırakmaları neticesinde hissettikleri acı ve sergiledikleri psikolojik tavırlar evrensel olmuştur. Bu tepkileri azaltma amacıyla finansman sağlamak için dolaylı vergilere son yıllarda sık sık başvurulmuştur.

Katma değer vergisi, kişisel olmayan, gayri şahsi, toplanması kolay olan dolaylı bir harcama vergisidir. Devletlere tasarruf oluşturma yönünden diğer vergilere göre hızlı toplanması, kolay olması ve daha az tepki alması bakımından modern zamanların en çok tercih edilen vergisi olmuştur. Vergi gelirlerinin, bütçe gelirleri içerisindeki payı, ülkemizde

ve diğerk ÷lkelerde her geçen g÷n artma eēilimindedir. Avantajları olduēu gibi ÷deme g÷c÷n÷ g÷zetmemesi ve artan oranlı olmaması bakımından adaleti saēlayamaması y÷n÷nden dezavantajları vardır. Buna raēmen, katma deēer vergisinin baēta Avrupa Birliēi ve T÷rkiye olmak ÷zere d÷nyanın birçok ÷lkesinde tercih edilmesinin sebebi, diēer harcama vergilerine g÷re içinde barındırdıēı, uygulama kolaylıēı, t÷m mal ve hizmetleri vergilemesi, her bir mal veya hizmet için farklı oranlar uygulanabilmesi ve en ÷nemli ÷zelliēi b÷nyesinde taēıdıēı indirim mekanizması sayesinde m÷kerrer vergilendirmeye sebep olmamasıdır.

alıēmamızın ilk b÷l÷m÷nde de ayrıntılı olarak ele alacaēımız, Katma Deēer Vergisi Kanunu, 1985 yılında uygulanmaya baēlaması ile sekiz adet harcama vergisini uygulamadan kaldırarak, bu vergileri tek çatı altında toplamıētır. B÷ylece, tek bir baēlık altında uygulama ve toplama kolaylıēı saēlanmışır. Harcama vergilerinin tek vergi altında toplanması; b÷te gelirleri arasında dolaylı harcama vergisinin oranının artmasına da katkı saēlamıētır. Katma deēer vergisi'nin en ÷nemli ÷zelliēi ise iēletmelerin belli d÷nemlerde meydana getirdiēi katma deēer ÷zerinden verginin alınmasıdır. İēletmeler tarafından ÷denecek katma deēer vergisinin hesaplanmasında ise farklı y÷ntemler olmakla birlikte uygulamada verginin mahsubu; yani indirim m÷essesesi tercih edilmiētir.

İndirim m÷essesesi alıēmamızın da temel konusunu oluēturacaktır. İndirim m÷essesesi; indirim mekanizması veya vergi indirimi olarak da isimlendirilmektedir.

İndirim m÷essesine g÷re, vergi m÷kellefleri gerekleētirdikleri teslim ve ifalar ÷zerinden hesaplayacakları katma deēer vergisinden, mal ve hizmet alımlarına ait katma deēer vergisi ile ithal ettikleri t÷m mallara ait katma deēer vergisini indirme ÷zelliēine sahiptir. Katma deēer vergisi indiriminde, m÷kellefler mal satıēı veya hizmet ifası karēılıēında, m÷ēterilerden tahsil ettiēi hesaplanan vergiyi, alacaklı olduēu katma deēer vergisinden mahsup ederek aradaki farkı vergi dairesine yatırmaktadır. M÷kellefin, indirim konusu yaptıēı vergi ise; zaten ÷nceki safhalarda vergi dairesine intikal etmiē olmaktadır. B÷ylece m÷kerrer vergilemenin ÷n÷ne geçilmektedir. Ancak, bu mekanizmanın gerektiēi Şekilde ve saēlıklı iēleyebilmesi için indirim konusu yapılacak verginin gerçek olup olmadıēının tespit edilmesi gerekir.

alıēmamızın ikinci b÷l÷m÷nde, ayrıntılı Şekilde açıklanacak olan defter kaydı ve fatura ve benzeri vesikalar bu gerekliēin ispat ÷gelerinden birkaçı olmakla birlikte indirilecek verginin otokontrol÷ açısından da çok ÷nemlidir.

İndirim müessesesinin işleyişi dönemler itibariyle olur. Mükellefler, bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar itibariyle hesaplamış oldukları katma değer vergisi toplamından sadece teslim etmiş olduğu malların alışında ödediği veya borçlandığı vergiyi değil; aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısı ile düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indirebilirler. Bu yüzden, mükelleflerin bir vergilendirme döneminde indirebilecekleri katma değer vergisi toplamı, vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisi toplamından fazla olabilir. Bu yüzden, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilir ve o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenir. Aynı bölümde incelenecek olan, diğer bir konu ise; indirim konusu yapılacak harcamaların, mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olması zorunluluğudur.

Vergi indirim müessesesinin işleyişini kavrayabilmek ve indirim hakkını mükellef açısından mükerrer vergiye neden olmadan, Hazine açısından da vergi kaybına mahal vermeden; doğru kullanabilmek için, öngörülen hükümleri bir bütün olarak incelemek gerekecektir.

Çalışmamızın son bölümünde vergi indirimindeki aksaklıkların giderilmesi konusu ve indirimden kaynaklı özellikli durumlar ele alınacaktır. Buna göre, vergi indirimi müessesesinin uygulama aşamasında doğabilecek aksaklıkları giderme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verildiği, indirim mekanizmasının etkin ve sağlıklı işleyebilmesi için, idarenin sahip olduğu bu yetkiyi; etkin ve tarafsız temel ilkeleri zedelemekten kullanması gerektiğine değinilecektir. Yasanın verdiği yetkinin, ilke olarak o yasanın temeline dayanarak ve onun öngördüğü bir düzenleyici işlemle kullanılması sağlıklı olacaktır. Ancak, genel bir yetkinin özel durumlarda kullanılması, yasa koyucunun, yönetilenleri koruma amacını zedeleyebilecek ve indirim müessesesinin ana ilkelerine ters düşecek uygulamalara neden olabilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNİN DİĞER VERGİLER İÇERİSİNDEKİ YERİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ TEORİSİ

Devletler, egemenlik gücünü de kullanarak; sürekli gelir arayışı içinde bulunmuştur. Bunun neticesinde en çok tercih ettikleri gelir kaynağı “vergi” olmuş ve bu nedenle günümüzde bütçe gelirleri içinde en önemli paya da vergiler sahip olmuştur. Bu bölümde, konuları bakımından, gelir, servet ve harcama vergisi olarak üçe ayrılmış olan kamu gelirleri genel olarak açıklanmış olup, harcama vergisi olan katma değer vergisi ve sahip olduğu özellikli durumlar ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1.1. Verginin Tanımı

Vergi, kamu gelirleri içinde miktar ve önem açısından en önemlisidir. Günümüzde vergi, devletlerin kamusal nitelikli harcamalarının karşılanmasında en önemli mali araç olmasının yanı sıra, devletin ekonomiye ve sosyal hayata müdahalede en büyük enstrümanı haline gelmiştir.

Uluatam, vergiyi; “devletin kişilere derhal seçilebilir bir karşılık sunmaksızın devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak elde ettiği iktisadi kaynaklardır.” (Uluatam, 2003: 259). şeklinde tanımlamaktadır.

Kaneti, “vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor kullanarak, cebri, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır” (Kaneti, 1987: 4). tanımını vermektedir.

Akdoğan’a göre, vergi, diğer kamu gelirlerine çok benzemesine rağmen, karşılıksız ve cebri olma niteliği ile ayrı bir yer ve niteliğe sahip olmuştur. (Akdoğan, 2020: 107). yorumunu yapmıştır.

Bilici’ye göre, vergi kavramı; devletin, kamu giderlerini karşılamak üzere, egemenlik gücüne dayanarak, tek taraflı belirlediği ve somut karşılığı olmayan parasal ödemelerin tümünü ifade eder. (Bilici, 2018: 29). şeklinde olmuştur.

Türk'e göre, kimi noktalarda vergilendirme yetkisinin devredildiği kurumlar aracılığı ile de tahsil edilebilen, karşılıksız olarak doğrudan doğruya para şeklinde tanımlandırılan, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmenin yanında kamu harcamalarını finanse edebilmek içinde kullanılan değerlere vergi denilmektedir. (Türk, 2005: 111). ifadesini kullanmıştır.

Lucien Mehl, ise bu tanımı; “vergi, devletin, mahalli idarelerin ya da kamu müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri, kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla, kesin bir şekilde ve belirli bir karşılığı bulunmaksızın aldıkları paralardır.” (Mehl, 1959: 192). ifadesiyle açıklamıştır.

Devletin, kamu harcamalarını finanse etmek için kullandığı araçlardan biri ve en önemlisi vergilerdir. Vergi, karşılıksız olmakla beraber devletin cebren yani zora dayanarak elde ettiği bir gelirdir. Ancak, verginin karşılıksız olması vergiyi ödeyenler üzerinde bir yük oluşturabilir. (Pehlivan, 2011: 160). Vergi tahsilinde herkesten aynı miktarda vergi toplanmayabilir. Bu durumda çeşitli kriterler bulunmaktadır. Bu kriterlerin tamamının en iyi özeti Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu hükme göre; “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” Anayasanın bu metninden anlaşıldığı üzere kamu harcamalarını karşılamak üzere herkes katılım da bulunacak ve bu katılımda vergi yükünün adil olmasına dikkat edilecek, yorumu yapılabilir.

1.2. Vergilerin Sınıflandırılması

Devletin zaman içerisinde fonksiyonlarının artması neticesinde, kamu finansmanlarına eğilim bir hayli artmıştır. Bunun neticesinde belirli amaçlara yönelen bir vergi sistemi kurabilmek maksadıyla, vergilerin belirli form ve kriterlere göre sınıflandırması büyük önem taşımaktadır. Örneğin, katma değer vergisi bu sınıflandırmaya göre; dolaylı, nakdi, vasıtalı, objektif, nesnel, advalorem bir harcama vergisidir.

1.2.1. Ayni, Nakdi, Bedeni Vergiler

Ödeme yöntemi olarak kullanılan vergiler, türlerine göre ayni, nakdi, bedeni olarak ayrılırlar. Ayni vergilerde ödeme yöntemi olarak mal kullanılmaktadır. Osmanlı döneminde uygulanan aşar (öşür) vergisi ayni vergilere örnek olur. Günümüzde ise vergiler yalnızca para

aracılığıyla yani nakdi olarak tahsil edilir. Vergi borçlarının bedensel yükümlülüklerle yerine getirilmesi yöntemiyle ifa edilen vergilere bedeni vergiler adı verilmektedir. Cumhuriyet dönemlerinde ülkemizde uygulanmış olan yol vergisi, varlık vergileri bedeni vergilere örnek gösterilir.¹

1.2.2. Subjektif ve Objektif Vergiler

Mükellefin şahsi özellikleri gözetilerek alınan vergiler, subjektif vergilerdir. Bu tür vergilerde ödevlinin aile durumu, bedeni durumu, sağlık durumu, medeni durumu değerlendirilerek vergilendirme yapılır. Türkiye’de uygulanan gelir vergisi subjektif vergilere örnektir. Mükelleflerin gelir kazançları üzerinden vergilendirme yapılırken ödevlinin asgari geçim indirimi, evli olup olmadığı, eşlerin çalışma durumu, çocuk sayısı, kendi engelinin ya da bakmakla yükümlü olduğu engelli aile üyesinin olup olmadığı gibi şahsı doğrudan ilgilendiren özellikler dikkate alınarak indirimler uygulanır ve mükellefin gelir miktarına göre gelir vergisi oranı değişerek vergi tahsil edilir. Bu bakımdan kişiye özel uygulanan vergiler, şahsi ve subjektif vergilerdir. (Pınar, 2005: 37).

Objektif vergiler de ise, kişinin şahsi ve gelir durumu dikkate alınmaz. Herkes için aynı şekilde uygulanan vergilerdir. Tüketim vergisi olan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergiler, objektif vergilere örnek olarak gösterilir. Dolaylı vergilerin tümü subjektif vergilerine örnek olur.

1.2.3. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Bir işlem sırasında, mal veya hizmetlerin fiyatına dahil edilerek; tahsil edilen vergiler dolaylı vergilerdir. Katma değer vergisi mal ve hizmetin bedeli üzerinden hesaplanıp, mal ve hizmetin fiyatına dahil edilir ve malı satın alanlar ile hizmetten faydalananlardan mal ve hizmetin bedeli içinde tahsil edilir. Bu şekilde tahsil edilen vergiler dolaylı vergilerdir. (Yılmaz, 2013:228).

Dolaysız vergiler ise, kişilerin gelir veya kazançları üzerinden alınan vergilerdir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi dolaysız vergilere örnek olur. Yansıma kriteri, vergilerin dolaylı veya dolaysız vergi ayrımında kullanılabilir. Bu ayrıma göre kanuni ve fiili mükellefi aynı olan dolaysız vergiler, zor yansıtılırken, daha kolay

¹ **Türk Dil Kurumu:** Öşür Vergisi, Türkçe Sözlük, 10. Baskı, Ankara, 2005.

yansıtılabilen vergiler; kanuni ve fiili mükellefi farklı olan dolaylı vergilerdir. Günümüz uygulamalarında dolaysız vergilerde de her zaman fiili mükellef ve kanuni mükellef aynı kişi olmayabiliyor. Bu yüzden dolaysız vergiler de bazı durumlarda yansıtılabilir.

1.2.4. Geniş ve Dar Tabanlı Vergiler

Verginin konusu ve mükellefin durumu vergilerin geniş veya dar tabanlı olmasını etkiler. Vergilendirme de belirli bir konu, sınırlı mükellefler söz konusu ise bu tür vergiler dar tabanlı vergilerdir. Konusu gelir olan vergi, tüm gelirleri; konusu mal ve hizmet olan vergi, tüm mal ya da hizmetleri; konusu gayrimenkul olan vergi, tüm gayrimenkulleri vergilendiriyorsa bu tür vergiler geniş tabanlıdır. Ancak, konusu mal ve hizmet olmakla beraber, vergi; sınırlı sayıda ve belirli mal ve hizmete uygulanıyorsa veya mükellefi gerçek kişiler olmakla beraber sınırlı sayıda gerçek kişiyi ilgilendiriyorsa bu tür vergiler, dar tabanlı vergilerdir. Özel tüketim vergisi dar tabanlı vergilere örnek olur. (Yılmaz, 2013: 229).

1.2.5. Gelir, Servet ve Harcama Vergileri

Günümüzde konularına göre vergiler; gelir, servet ve harcama vergileri olarak üçe ayrılır. Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınan vergiler, gelir vergisidir. Konusu gelir olan vergiler ise gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere iki türdür. Konusu servet olan vergiler ise; emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergileridir. Kaynağı tüketim ve teslim olan vergiler ise harcama vergileridir. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergileri bu gruba girer.

1.3. Gider Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi, ödeme gücü göstergesi olmakla birlikte; kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesi açısından da önemli bir yere sahiptir. Bugün uygulanan, gider vergilerinden, katma değer vergisi, bütçe gelirlerindeki payı, toplama kolaylığı ve maliye politikası aracı olarak uygulama kolaylığı sağlama açısından en çok tercih edilen vergilerden olmuştur. Maliye politikası açısından, harcamaları kısarak tasarrufları arttıran dolayısıyla sermaye birikimini teşvik edici bir yapıyı da içinde barındıran veya tam tersi durumda harcamaları arttırarak piyasayı canlandıran para akışını hızlandıran etkisi de vardır. Harcamalar üzerinden

alınan vergiler, tarih boyunca farklı uygulama ve isimlerle uygulanmıştır. Bunlar, genel harcama vergisi ve satış vergileri olmak üzere iki grup altında incelenmiştir.

1.3.1. Genel Harcama Vergisi

Kaldor tarafından ele alınan, genel harcama vergisi; matrahı, tüketim ile ilişkili olan kişisel ve doğrudan bir vergidir. Bu tür vergilere Kaldor tipi harcama vergisi denilmektedir. Macaristan doğumlu Nicholas Kaldor tarafından 1955 yılında “An Expenditure Tax” adlı eserinde ele alınan bu vergi modeline göre, ödeme gücünü belirlemede gelir kriterleri ve mülk gelirleri tek tek ele alınmamalıdır. Zira, gelirin tanımının kolay ve adil bir şekilde ortaya konulamayacağını düşündüğü için vergilendirmenin, bireylerin harcamaları toplamı üzerinden konu edilmesi gerektiğini savunmuştur. Gelir yerine tüketim üzerinden vergilendirmenin daha adil ve nesnel olacağını savunmuştur.²

Tüketim üzerinden alınan vergiler dolaylı ve nesnel olmalarına rağmen, dolaysız bir vergi olan genel harcama vergisi öznel ve doğrudan nitelikte olup gelir vergisinin bir alternatifidir. Mükelleflerin, aynı gelir vergisinde olduğu gibi beyan edecekleri yıllık beyannamelere göre kendilerince ya da idarece vergi matrahları hesaplanmaktadır. Beyannamelerde kişinin harcamalarını bulmak için önce gelir vergilerinin gelir kavramından hareket edilmesi gerekmektedir. Bir yıl içerisinde elde edilen gelire sahip olunan sermaye mallarının satışından elde edilen toplam miktar, banka hesaplarındaki azalmalar vb. gibi ilaveler yapılarak bulunan değerden, sermaye malları için yapılan harcamalar ile devletin uygun göreceği bazı harcamalar ve yıl içindeki tasarruflar düşülmektedir.³

1.3.2. Satış Vergisi

Dönem sonunda hesaplanarak alınan genel harcama vergisinden farkı diğer harcama vergileri gibi harcamaların fiilen yapılması sırasında verginin alınmasıdır. Genel harcama vergisinin tersi olarak nesnel ve dolaylı (vasıtalı) vergilerdir. Bu vergiler ya sınırlı sayıda mal üzerinden alınır ya da kural olarak, tüm malların satışı, vergi konusuna alınmaya çalışılır. Birinci durumda özel satış vergilerinden, ikinci durumda ise genel satış vergilerinden bahsedilir. (Uluatam, 1997: 394).

² Aykut Aydın, Alp Bayhanay, “Kaldor Tipi Harcama Vergisi ve Türk Vergi Sistemine Uyumu” **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C.4, S.1 (2012).

³ Birol Aydemir, “Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması”, (**Uzmanlık Tezi**, Devlet Planlama Teşkilatı, 1996).

1.3.3. Özel Satış Vergileri

Gelir düzeyi yüksek olan kişilerce çok kullanılan, lüks malların üzerine konulan bu vergiler üretimden veya üretimin belli bir aşamasından alınmayıp; tek tek lüks malların veya belirli hizmetlerin üzerinden, genellikle de tüketim aşamasından alınan vergileridir. Bu malların vergilenmesi, vergi sistemini artan oranlı bir yapıya kavuşturmak için uyum sağlayabilir. Finansman temin edebilme fonksiyonu dışında; talebi kontrol edilmek istenen mallara da uygulanan özel satış vergileri, uygulama kolaylığı nedeniyle geleneksel toplumlarda tercih edilen bir vergi olmuştur. Alışkanlık yapan maddeler üzerinden alınan vergiler özel satış vergilerine örnek olarak verilebilir. Bugün kullanılan özel tüketim vergisinin alternatifidir, diyebiliriz. (Aksoy, 2011:371).

1.3.4. Genel Satış Vergileri

Bu vergiler tüm mal çeşitlerini kapsarlar, dolayısıyla vergiye konu olabilecek mallar; belli türler ve listeler halinde belirlenmemektedir.⁴

Genel olarak, alışveriş konusu olan tüm malları kapsayan genel satış vergileri, yaygın satış vergileri (çok aşamalı) vergiler olarak da adlandırılır.

1.3.5. Yaygın Satış Vergileri

Yaygın satış vergileri, malların üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar geçen her safhada vergilendirilirler bu yüzden çok aşamalıdır. Bu vergiler ciro vergisi olarak uygulanmıştır. Bugün uygulanan, katma değer vergisi, ciro vergisinin geliştirilmiş bir alternatifidir, diyebiliriz. (Aksoy, 2011:371).

1.3.6. Ciro Vergisi

Üretimden tüketicinin eline geçinceye kadar, malları ve hizmetleri her aşamada vergilendiren yaygın satış vergileri, ciro ve katma değer vergisi olmak üzere iki ana biçimde uygulanmaktadır.

Bu vergide belli bir aşamadan diğer bir aşamaya geçen mallar satış değerleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Yaygın bir alanda uygulandığı ve her satışta tekrarlandığı için

4 Selda Aydın, “Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve AB Mevzuatının Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.136, (Ocak 2000), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/katma-deger-vergisi-acisindan-turkiye-ve-avrupa-birligi-mevzuatinin-karsilastirilmesi> (E.T.: 09.03.2021).

yayılı muamele vergileri, düşük vergi oranları ile fazla vergi toplama gücüne sahiptir. Ciro vergisinin olumsuz özelliği ise genellikle tek oran uygulanması olup, bu nedenle iktisadi toplumsal yararların göz ardı edilmesi ve Anayasal hak olan, ödeme gücü ilkesine ters düşmesidir. (Uluatam, 1997: 371).

Ciro vergisi, mal ve hizmet teslimlerinin her aşamasından alındığı için önceki aşamalarda ödenmiş olan vergiyi indirme imkânı bulunmadığından, “vergi piramitleşmesi”ne sebep olmaktadır. Ciro vergisinin dezavantajı olan bu vergi piramitleşmesi yerine, bugün uygulanan katma değer vergisi üzerinde geliştirilmiş ve vergiye indirim mekanizması kazandırılmıştır. Katma değer vergisinin sahip olduğu en önemli ve modern müessesesi “indirim hakkı” olmuştur.

1.3.7. Gider Vergisi

Gider üzerinden alınan vergiler esas itibariyle dolaylı vergilerdir. Mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmiş bu vergiler mükellef psikolojisine mali anestezi etkisinden dolayı daha uygundur. Mali anestezi, mali ödevlerin, tarafları tarafından farkına varılmadan ve anlaşılmadan yerine getirilmesi demektir. Özellikle dolaylı vergilerin fiyat içerisinde gizlenmiş olması sebebiyle, vergi mükellefi tarafından açıkça hissedilmeme durumudur. (Akdoğan, 2020: 189).

Gider vergileri, dolaysız vergiler ile karşılaştırıldığında çok daha çeşitli mal ve hizmet üzerinden alınabilmesi yönüyle daha verimli hasılat geliri elde edildiği ve yönetiminin daha kolay olduğu görülmüştür. Tersine artan oranlı etki yaratmalarından dolayı dezavantajı da beraberinde getirmektedir. Avantajlarının yanında dezavantajının da olmasından ötürü bu tür vergiler ekonomik ve sosyal açıdan yarattığı etkilerden dolayı sürekli olarak tartışma, inceleme konusu yapılmıştır. Bu incelemelerle beraber farklı başlıklar altında da uygulanmıştır. Muamele vergileri de bu uygulamalara örnektir. (Akdoğan, 2020: 282).

1.3.8. Muamele Vergileri

Gelir ve servet üzerinden alınan vergileri tamamlayıcı nitelikte olan muamele vergisi, üretim zincirinin her bir aşamasında alınması neticesinde biriken bir vergiye dönüştüğü için, oluşturduğu vergi piramitleşmesi (Vergi piramitleşmesi, bir malın tüketicisine ulaşıncaya kadar üretim aşamasının her birinde art arda vergi konulması neticesinde mal fiyatında ortaya

ıkan birikimli artış anlamına gelmektedir.) etkisi ile maliyetleri de önemli miktarda artırmaktadır. (Şener, 2007: 201). Üretim aşamasının her birinden ayrı ayrı alınan vergiden dolayı, çok aşamalı zorunlu tüketim maddelerini tüketen düşük gelirli tüketiciler açısından adaletsiz bir sonuç doğurur. Ancak, daha az sayıda aşamaya sahip lüks bir tüketim malı bünyesinde daha az vergi yükü taşıyabilir. Bu durumda, bu tür bir verginin kişiselleştirilmesi imkânı bulunmadığından, zorunlu tüketim malını kullanan düşük gelirli tüketiciler, lüks malı tüketen yüksek gelirli tüketicilere oranla daha az vergi ödeme gücüne sahip olmalarına rağmen, çok daha ağır bir vergi yükü altında kalmış olurlar. (Şener, 2007: 202).

Muamele vergileri aynı malı üreten farklı büyüklüklere sahip firmalar arasında da rekabet eşitliğini bozabilir. Çünkü, bazı firmalar üretim zincirinin bütün aşamalarını kendi bünyelerinde toplayarak, malların daha az sayıda vergiye tabi aşamadan geçerek üretilmesini, dolayısıyla mallar üzerindeki vergi yükünün azalmasını sağlayabilirler. Oysa küçük ya da orta büyüklükteki firmaların böyle bir imknları olmadığından, üretilen mal, bünyesinde daha çok birikmiş vergi barındıracak, dolayısıyla fiyatı da daha yüksek olacaktır. Bu durum rekabetin küçük ve orta ölçekli firmalar aleyhine bozulmasına sebep olacaktır. Muamele vergileri üretimden tüketime kadar alınması aşamalarıyla ilgili toplu muamele vergisi ve yayılı muamele vergisi olarak ele alınır. (Akgl Yılmaz, 2013: 250).

1.3.8.1. Toplu Muamele Vergisi

Toplu muamele vergisi üretim tüketim süreci içerisindeki aşamalardan yalnızca birisinde uygulanmaktadır. Bu tür vergiler ilk madde, üretim, toptancı, perakende gibi aşamalardan yalnızca birinde alınır. Hangi aşamada vergiye tabi tutulursa o aşamanın adını alır. (Akgün Yılmaz, 2013: 250).

1.3.8.2. Yayılı Muamele Vergisi

Bir işlemin iktisadi sürecinde üretimden tüketime kadar tüm aşamalarında uygulanan vergilerdir. İmalattan tüketime kadar geçen, üretim, toptan satış, perakende satış aşamalarının her birinde belli bir oranda hesaplanan vergilerdir. Bu yüzden, üretim sürecinde aşama safhası fazla ise malın üzerindeki vergi yükü de ileri yani tüketicie yansımış olur. Bu sebeple bu tür vergilere “şelale tipi vergiler de denilir. retimden tüketime kadar her süreçte alınan vergi nihai mal üzerinde belirlenen fiyata yansır. Bu yansıma yuvarlanan bir kar topu misali

katmerlenerek büyür bu duruma ise literatürde “vergi piramitleşmesi” denilmektedir. (Akdoğan, 2020: 286).

Çalışmamızın konusu olan indirim mekanizması, yayılı muamele vergilerinde görülmez. Bu yüzden bir malın ne kadarını vergi oluşturuyor tam hesaplanamaz ve adil değildir. Tüketici üzerinde vergi yükü oldukça fazladır. Bu tür dolaylı vergilerin sakıncalarını gidermek için indirim mekanizması gereklidir. Zira, bu tür vergiler küçük ve orta büyüklükteki kuruluşların ürün fiyatlarını arttırdığından, rekabet gücünü azaltabilmektedir.

1.3.8.3. İstihlak (Tüketim) Vergisi

Türk mali tarihi açısından ilk sistemli muamele vergisi özelliğini sahip olan bu vergi Fransa ve Almanya uygulamalarından örnek alınarak uygulanmıştır. Bu verginin konusunu tüketim malları ve bazı hizmet malları oluşturmaktadır. İstihlak vergisi, uygulanmasında zorluk çekilmiş bir vergi olduğu görülmüştür. Bunun nedeni, her mal ve hizmete ne kadar vergi uygulanacağı önceden belirlenmiş listeler üzerinde ayrı ayrı vergilendirme zorunluluğu idi. Umumi İstihlak Vergisi 1927 tarihinde kaldırılarak bir diğer muamele vergisi olan “Toplu Muamele Vergisi” yerine uygulanmaya başlamıştır. (Mutlu, 1997: 81).

1.3.9. İstihsal (Üretim) Vergisi

Nihai malın yalnızca üretim safhasında alınan vergidir. Bu verginin en önemli özelliği içinde indirim mekanizmasını da barındırıyor olmasıdır. Şöyle ki, vergi üretim üzerine konulmakta olup, bu aşamada önceki üretim kademelerinde ödenmiş olan vergilerin indirilmesine izin vererek vergi yükünü hafifletmiştir. (Akdoğan, 2020: 289).

Bir diğer avantajı ise, verginin yalnızca üretim aşamasında alınması daha az vergi mükellefi ile muhatap olunması açısından idareye de mükellefe de kolaylık sağlamış olmasıdır. Ayrıca vergi matrahına kolayca ulaşılabilirdiği için denetime ve muhasebe düzenine de katkı sağlamıştır. Bugün uygulanan katma değer vergisine zemin hazırlamış bir harcama vergisi olmuş ve benimsenmiştir.

Ayrıca, üreticiler orta ve küçük ölçekli kuruluşlardan ziyade; büyük ölçekli kuruluşlar olduğu için vergilemede küçük kuruluşlara daha adil ve teşvik edici bir ortam oluşturulmuştur. Büyük kuruluşlar için ise indirim kolaylığından kaynaklı üretim teşviği ve rekabet ortamı sağlamıştır. Büyük kuruluşların mali ve muhasebe kurallarına uygun ve güçlü

sistemlerinden dolayı kayıtlar kurallarına uygun ve anlaşılır şekilde tutulmuş olup, bu durum mükellef ve idare açısından kolaylık sağlamıştır.

İstihsal vergisi uygulamasının bazı sakıncalı görülebilecek tarafları da vardır. Her şeyden önce yayılı muamele vergilerinininkine benzer bir şekilde vergi- kar piramitleşmesine neden olabilir. Başka bir sakıncası ise, vergi konusu malın üretimi sırasında kullanılan girdilerin üretimleri sırasında ödemiş olan istihsal vergisi, ekonomik anlamda çifte vergilemeye neden olabilir. Nihai vergiden önceki aşamalarda ödenmiş olan vergilerin indirilmesi suretiyle bu sakınca giderilebilir ise de indirilecek vergi tutarının belirlenmesi zorlaşabilmektedir.

Ülkemizde, istihsal vergi uygulaması 31.12.1984 tarihine kadar uygulanmış olup, 1.1.1985 tarihinden itibaren katma değer vergisi'nin uygulamaya konulması dolayısıyla, yürürlükten kalkmıştır. (Akdoğan, 2020: 290).

1.4. Katma Değer Kavramı

Teorik yönden katma değer vergisi vergilemede, “katma değeri” esas alan bir vergidir. Bu nedenle önce “katma değerin” anlaşılması gerekmektedir. Üretim sonucu ortaya çıkan değer katma değerdir. Bu değerlemenin iki açıdan tanımlaması yapılır. Bunlar mikroekonomi ve makroekonomi açısındandır.

Mikroekonomik açıdan, bir kişi veya işletmenin mal veya ifa ettiği hizmetin satış fiyatı ile katlandığı maliyet arasındaki farktır. (Eğilmez, 1983: 24).

Makroekonomik açıdan bakıldığında katma değer, üretim faaliyetine katılan faktörlerin yarattığı ek değer olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda katma değer, bir mal veya hizmetin üretim faaliyetinde; üretime katılan emek, sermaye, teşebbüs gibi üretim faktörlerinin karşılığında ödenen ücret, maaş, ücret niteliğindeki ödemeler, vasıtalı vergiler, amortismanlar, faiz, rant, kar gibi paylarının toplamını ifade etmektedir. (Ersoy, 1989: 5).

Katma değer, üretim değerinin bir parçasıdır. Üretim değeri, diğer üretim faaliyetlerinin yarattığı değeri içermesine karşın, katma değer yalnızca belirli mal ve hizmetlerin üretimiyle yaratılan değeri içermektedir. Örneğin, ekmek üretiminde; un, su, tuz gibi ekmek yapımında kullanılan hammaddeler; üretim sürecini tamamlayacak makineler, diğer aletler ve işçilik; pişirme odun, kömür, elektrik gibi enerji gerektirir. Ekmek pişirme

durumundan fırından çıkarken, ekmeğin değeri, üretimi için gerekli tüm elementlerin değerine sahiptir.

1.5. Katma Değeri Hesaplama Yöntemleri

Yukarıda bahsedilen tanımlara göre, katma değer hesaplanması “dolaysız ve dolaylı hesaplama yöntemi” olmak üzere iki farklı açıdan açıklanacaktır. (Edizdoğan, 2000: 248).

1.5.1. Dolaysız Hesaplama Yöntemi

Dolaysız hesaplama yöntemi toplama ve çıkarma yöntemi olarak iki şekilde incelenir.

Makroekonomik açıdan katma değer hesabında kullanılan yöntem toplama yöntemi denir. Bu yöntemde katma değer, üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz, rant, kira ve karların toplanması sonucunda bulunur.

Mikro ekonomik açıdan katma değer hesabında kullanılan yöntem çıkarma yöntemi denir. Bu yöntemde üretim veya satış değerinden; mal ve hizmet alışları için katlanılan maliyetler düşülmesi sonucunda katma değer saptanır. (Ersoy, 1989: 146).

1.5.2. Dolaylı Hesaplama Yöntemi

Dolaylı hesaplama yönteminde, katma değer hesabı yapılmadan, direkt olarak katma değer vergisi hesaplanmakta ve bu doğrultuda gerektiği zaman, katma değer hesabı yapılabilmektedir. Bu yöntemde, vergi indirimi mekanizması kullanılmaktadır. (Eğilmez, 1983: 26).

Bu cümleyi bir örnekle açıklayacak olursak:

Örnek: (X) işletmesi bir dönemde satın aldığı mallar için ödediği vergi 400.000 TL (X) işletmesi’nin aynı dönem için sattığı mallar için tahsil ettiği vergi 600.000TL dolaylı hesaplama yöntemine göre (X) işletmesinin o dönemde ödemesi gereken vergi 200.000 TL’dir.

Katma değer vergisinde olduğu gibi mal ve hizmetlerin üretimi, dağıtımı, satışı için yüklenilen verginin hazineye borçlanılan vergiden indirildiği ve böylece, satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, alış faturalarında yer alan indirilecek katma değer vergisinden çıkarılarak, söz konusu vergilendirme döneme ilişkin ödenecek katma değer

vergisi bulunmaktadır. Bulunan bu değer, katma değer vergisi oranına bölünmek suretiyle katma değer hesabı yapılabilmektedir.⁵

1.6. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi

Katma değer vergisi, günümüzde çağdaş bir vergi olarak adlandırılmaktadır. Kısa zamanda yayılan katma değer vergisi tarihsel açıdan önemli bir yere sahiptir.

Katma değer vergisi düşüncesinin ilk ortaya çıkışı Birinci Dünya Savaşı sonunda 1918 yılında Alman hükümeti danışmanlarından iş adamı “Wilhelm Von SIEMENS” tarafından olmuştur. O tarihlerde Almanya’da yürürlükte olan muamele vergisinin yerine uygulanmak üzere önerilmiş ancak yürürlüğe girememiştir. (Boşgelmez, 1973: 16).

Katma değer vergisinin dünya’da uygulamaya girmesi ise, ilk kez 1948 yılında Fransa’da Maliye Bakanlığı çalışanı olan Maurice LAURE’nin projesiyle imalat aşamasında olmuştur. Fransa’da ilk olarak imalat aşamasında uygulanan harcama vergisi (katma değer vergisi) 1954 yılından itibaren tüketim tipi katma değer vergisine dönüştürülerek uygulanmaya devam etmiştir. (Sarılı, 2010: 497).

Katma değer vergisi OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği üye devletleri arasında kısa sürede uygulanmaya başlanmıştır. Bunun başlıca nedeni, Avrupa Ekonomik Topluluğunu oluşturacak ortak pazarın uyumunu sağlayacak; Roma Antlaşmasının 93’üncü maddesi uyarınca, üye ülkelerin vasıtalı harcama vergilerinin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür. Zira, 1957 yılında imzalanan Roma Antlaşmasına göre, topluluk ülkelerinin uyguladığı muamele vergilerinin oranı ve yapısı birbirlerininkinden oldukça farklıydı. Bu farklılığı gidermek ve Avrupa Ortak Pazarının sağlıklı işlemesi adına, üye ülkelerin milli mevzuatlarını birbirlerine yakınlaştırarak katma değer vergisini kısa zamanda uygulamaya başlaması gerekiyordu. Bu yüzden, Fransa’dan sonra 1964 yılında ilk Finlandiya akabinde, 1967 yılında Danimarka, 1968 yılında Almanya, 1969 yılında Hollanda, 1970 yılında Lüksemburg, 1971 yılında İtalya ve sonrasında diğer birlik üyeleri çeşitli muamele vergilerini terk ederek “katma değer vergisi”ni uygulamaya başlamışlardır.

Ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergilerin geçirdiği aşamalar tarihsel süreç içerisinde değerlendirildiğinde, Cumhuriyet öncesi dönemlerde çeşitli harcama vergilerinin

5 Tunç Ergül, “Katma Değer Vergisi’nde İndirim ve İade Uygulamaları”, (Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2007).

uygulandığı görülmektedir. Cumhuriyetin ilk zamanlarında çıkartılan (1926 yılında) 735 sayılı “Umumi İstihlak Vergisi” ile uygulamaya konan harcamalar üzerinden alınan bu vergiyi, belirli harcamaları vergi konusuna alan 737 sayılı “Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi” takip etmektedir. Daha sonra, Umumi İstihlak Vergisinin yürürlükten kaldırılmasıyla 1927 yılında 1039 sayılı “Muamele Vergisi” uygulanmaya başlamıştır. Muamele vergisi, 30 yıla yakın bir süre uygulandıktan sonra 1957 yılında yerini 6082 sayılı “Gider Vergilerine” bırakmıştır. (Şenyüz, 2005: 382).

Günümüzde, Türkiye’de uygulanan, harcama vergisi olarak kabul görmüş; “katma değer vergisi” ilk kez İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda bahsedilmiştir. Ancak, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde uygulamaya geçilebilmiştir. Bu zamana kadar da gider vergilerinin tabanı genişletilmiş, katma değer vergisi uygulamasına geçilebilmesi için planlar, taslaklar düzenlenmiştir. Bu amaçla 1972 yılı başlarında Maliye Bakanlığınca bir komisyon kurularak ilk tasarı hazırlanmış ve kamuoyuna sunulmuştur. Bilahare, çalışmalar hızlandırılmış özellikle Federal Almanya ile iş birliği yapılarak, bu ülkenin deneyimlerinden istifade edebilmek amacıyla, Alman uzmanlar, Türkiye’ye davet edilmiştir. Bu vesileyle, Türk vergi uygulayıcıları da Alman uzmanlarca, katma değer vergisi seminerlerine tabi tutulmuşlardır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş (kanunlaşmış) ve 01.01.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ülkemizde uygulanmaya başlamıştır. (Sarılı, 2010: 490).

Buna göre, Türkiye’de yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabi olmuştur. Bu tarihten önce uygulanan istihsal vergileri, istihlak vergileri, nakliyat vergisi, işletme vergisi ve PTT hizmetleri vergisi, spor toto vergisi, şeker ve istihlak vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, bankacılık ve sigortacılık işlemleri, katma değer vergisine tabi tutulmamıştır. Bu işlemler üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi alınacaktır. (Edizdoğan, Özkar, 2003: 304).

1.7. Katma Değer Vergisinin Tanımı ve Özellikleri

Katma değer vergisi, dolaylı ve nesnel, yani kişisel olmayan; herkes için mal ve hizmetin türüne göre fiyatın belirli bir yüzdesi olarak alınan genel bir harcama vergisidir. (Şenyüz, Doğan, Gerçek, 2018: 254).

Bu vergi esas olarak, istihsal vergisine ve ciro vergisine benzer sayılabilir ancak ciro vergisi bir mal veya hizmetin üretiminden tüketimine kadar her aşamada vergi alınması ve önceden hesaplanan bu vergilerin indirimine imkân vermediğinden vergi piramitleşmesine neden olurken; bu sakıncalar katma değer vergisinde indirim mekanizmasıyla giderilmiştir.

Katma değer vergisine göre Hazineye ödenecek verginin tespitinde mal ve hizmetlerin üretimi, taşınması, nakliyesi veya satışı için yüklenilen verginin indirildiği; böylece, yalnızca üretilen katma değeri vergilendirmeyi esas alan bir harcama vergidir.

Katma değer vergisi, otokontrol mekanizması sebebiyle vergi kayıp ve kaçığına meydan vermemesi, uluslararası ticarete ihraç edilen malların üzerindeki vergi yükünün açık ve kesin olarak vergi iadesine konu teşkil edebilmesi yönüyle, üretime ve piyasaya teşvik ve güven sağlar. İthal edilen mallara uygulanan vergi oranı ile dâhilde üretilen mal ve hizmetlere uygulanan vergi oranının aynı olması sebebiyle, vergi yükünün eşit dağılımında etkili olması da bir diğer önemli özelliğidir. (Vural, 2020: 2).

Katma değer vergisi, kayıt ve belgelere göre alınan bir vergidir. BA, BS kayıtları gibi, vergi indirimi mekanizması gibi, karşılıklı kontrole büyük ölçüde imkân vermesi, işletmeler arası belge alışverişinin düzenli hale gelmesinde direkt etkili olmaktadır. (Özkanlı, 1985: 6).

Katma değer vergisi, nötr yani tarafsız bir vergidir. Toplumsal kesimler ve ekonomik sektör arasında ayırım yapmadan, vergi yükünü taşıyıcı kesimler arasında paylaştırılır. Böylece, vergi, her aşamada oluşan katma değer vergisi tutarına paralel olarak geniş bir tabana yayılır. (Vural, 2020:4).

Oktar, katma değer vergisini şöyle açıklamıştır: “Katma değer vergisi, üretimden tüketime kadar olan ekonomik sürecin her aşamasında mal ve hizmet hareketlerini konu alan, dolaylı, yayılı ve safi nitelikli bir harcama (tüketim) vergisidir. Verginin, hesaplanan katma değer vergileri toplamından, aynı dönemde, girdiler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergileri toplamının indirilmesi sonucunda bulunan tutar, o dönemde oluşan katma değer vergisi olarak matrahı ile birlikte beyan edilir ve ödenir.” (Oktar, 2018: 185).

Şenyüz ise, “Bu vergi, üretimden tüketime kadar malın geçirdiği her iktisadi aşamada alındığından bir yayılı muamele vergisi niteliği taşımaktadır. Ancak her aşamada yaratılan katma değer üzerinden bir önceki alımlara isabet eden kısmı indirme hakkı verdiğinden, vergi

piramitleşmesini önlemekte bu yüzden, tarafsız vergi olarak kabul edilmektedir.” (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 254). şeklinde açıklamıştır.

Aydın ise, “Katma değer vergisini, vergiye konu mal ve hizmetlerin teslim aşamasında alınıyor olması, işletmelerin yatırım ve faaliyet kararlarını etkilememesi, yani tarafsız bir vergi olması, modern ekonomi koşullarına uygun bir vergi olarak değerlendirilmesini sağlamıştır.” (Aydın, 2009: 7). ifadeleriyle yorumlamıştır.

1.8. Katma Değer Vergisinin Konusu

Katma değer vergisinin konusu, Türkiye’de yapılan işlemler ve bu işlemler üzerinden alınan ekonomik değerlerdir. Bu ifadeden katma değer vergisinin konusunun iki unsurunun bulunduğu anlaşılmaktadır. Bunlardan ilki, Kanun’un 1. maddesinde bahsedilen bir işlemin yapılması ikincisi ise bu işlemin Türkiye’de yapılmasıdır. (KDVK., m.1). Bir tüketimin katma değer vergisine tabi olması için, ülke sınırları içinde yapılmış olması gerekir. Söz konusu tüketimin kim tarafından yapıldığının, tüketicinin uyruğunun veya bağlı bulunduğu ülkenin bir önemi yoktur. (Vural, 2020: 2).

Mal teslimi veya hizmet ifalarının, katma değer vergisinin konusuna girebilmesi için; Türkiye’de ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olmaları gerekir. Söz konusu faaliyetlerin sürekli ve devamlı olması da gereklidir. Bu bakımdan arızı olarak yapılan işler katma değer vergisine tabi değildir.

İkinci olarak, her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabidir. Burada özellik arz eden husus ithalatın, devamlı olarak yürütülen ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılmasının zorunlu olmamasıdır. (Aydın, 2009: 73). İthalatta asıl prensip, belirli bir şart sunulmadan, her türlü mal ve hizmet ithalinin vergiye tabi olmasıdır. Ayrıca maddede belirtilen “diğer” faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler de katma değer vergisine tabidir. (PTT hizmetleri, şans oyunlarının tertiplemesi ve oynanması, profesyonel sanatçıların ve sporcuların yer aldığı organizasyonlar, müzayede ve gümrük depolarındaki açık arttırma usulü satışlar, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması, vs.)

1.9. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Usulleri

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 37. ve 38. maddelerinde bahsedilen vergilendirme usulüne göre katma değer vergisi hesaplanır. Aksine hüküm bulunmadıkça verginin

mükellefleri gerçek usulde vergilendirilir. Ancak, 7104 Sayılı Kanun kapsamında 6.2.2019 tarihinde bazı durumlarda hasılat esaslı vergilendirme usulü de uygulanmaya başlamıştır.

1.9.1. Gerçek Usulde Vergilendirme

Yasada aksine hüküm bulunmadıkça katma değer vergisi mükellefleri gerçek usulde vergilendirilirler. Bu sebeple, katma değer vergisi beyana dayalı bir vergidir. Beyanlar vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır ve mükelleflerin yazılı beyanı üzerinden vergi tarh edilir. Gerçek usulde vergilendirilen katma değer vergisi mükelleflerinin mükellefiyeti var ise; işlemleri bulunmayan dönemlerde dahi beyanname vermek zorundadırlar. Bu durumun istisnası olarak Kanun'un 17' inci maddesinin 1. Fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar (Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları , meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanununla kurulan veya tüzel kişiliğe mensup sandıklar ve yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler) (KDVK., 17/1). yalnızca vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde beyanname verir veya beyanname yerine geçmek üzere işlemle ilişkili belgeleri kabul eder. Bu yetki Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilir.

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen vergi ile ithal edilen mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirmek suretiyle beyan edilmesi ve bu beyan neticesinde ödenecek vergi çıkması durumunda verginin ödenmesi durumu gerçek usulde vergilendirme yöntemidir. (KDVGUT\VA.1).

1.9.2. Hasılat Esaslı Vergilendirme

Hasılat esaslı vergilendirme usulü, 7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yeniden düzenlenen 38. maddesinde bahsedilmiştir. 07.02.2019 tarih ve 30679 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 06.02.2019 tarih ve 718 sayılı Cumhurbaşkan Kararına göre, hasılat esaslı vergilendirme usulü uygulanmaya başlamıştır.

Görece olarak küçük işletmelerin indirim mekanizmasını rahatça kullanabilmeleri için basitleştirilmiş bir vergilendirme sistemidir. Hasılat esaslı vergilendirme usulünden

yararlanabilecek sektör ve vergi oranı konusunda düzenlemeler yapılmış olup, işletme hesabına göre vergilendirilen mükellefler, serbest meslek kazancı elde eden mükellefler, Cumhurbaşkanı yetkisiyle çıkacak kararname ile bilanço esasına göre defter tutan, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, münhasıran şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile iştigal eden otobüs işletmelerinin münhasıran il sınırları içerisinde otobüsle yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetleri işleriyle ilgilenenler kendi yazılı taleplerinin olması halinde hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanabileceklerdir. Bu usulü tercih eden mükellefler 2 yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçemeyeceklerdir. (Cihan, 2019:665). Bahsedilen sınırlı mükellefler kendi talepleri doğrultusunda hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına alınabileceklerdir.

Katma değer vergisi, bir mal veya hizmetin üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar yaratılan her safhadaki katma değer üzerinden alınan bir muamele vergisidir. Bundan dolayı, mükelleflerin mal ve hizmet satın alırken yüklendiği vergi, satarken elde edeceği gelir için ödemek zorunda kalacağı vergiden indirilir ve ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. İndirim hakkı vergiyi doğuran olan vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebilir. Ödevliler aradaki pozitif farkı vergi idaresine ödemekle mükelleftirler. Ancak hasılat esaslı vergilendirme yukarıda bahsedilen indirim mekanizmasının yerine düşünülmüş bir vergilendirme yöntemidir. Görece daha küçük işletmelerin indirim mekanizmasını kullanmadan, basitleştirilmiş ve sabit bir düşük oran hasılatlarına uygulanmak suretiyle katma değer vergisinin hesaplanması esasına dayanmaktadır. (Cihan, 2019: 666).

KDV'nin genel uygulamasında mükellefler satışları nedeniyle hesapladıkları KDV'den mal ve hizmet alımları esnasında ödedikleri katma değer vergisini indirmekte, kalan kısım ödenecek katma değer vergisi olarak ortaya çıkmakta veya fark negatif ise, izleyen dönemlere devredilmektedir. Hasılat esaslı vergilendirmede ise, bu kapsama alınmayı talep eden mükellefler için KDV'nin normal işleyiş sürecinden bir vazgeçiş söz konusudur.⁶

Hasılat esaslı vergilendirmeden; ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterlerine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep

6 Fatih Saraçoğlu, “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 454, Haziran, 2019, s. 42.

etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerinin karşılığını teşkil eden katma değer vergisi dahil bedel üzerinden, bu kanunun 28' inci maddesine göre belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler. Ancak bu vergilendirme ihtiyari bir uygulama olup isteyen mükellefler indirim mekanizmasından faydalanmaya devam edebileceklerdir. Bu uygulamaya geçmek isteyenler ise kanunda belirtilen sektör ve meslek gruplarının uyması şartıyla bağlı bulundukları vergi dairesine başvurarak hasılat esaslı vergilendirme kapsamına geçebilirler.

1.9.2.1. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Uygulanması

Bu vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak kaydettikleri teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar. Bu usulü tercih eden mükellefler tarafından gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerin bedeli üzerinden genel olarak belirlenmiş oranlarda katma değer vergisi hesaplanmasına, hesaplanan bu verginin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine devam edilecek, bu belgelerde gösterilen katma değer vergisi tutarları da hesaplara gelir olarak kaydedilecektir. Böylece yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini hasılat olarak beyan edeceklerdir. Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grupları için belirlenen oran, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı %18'i geçemeyecektir. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belirlenen ve meslek grupların göre değişiklik gösteren bu oranlara göre en avantajlı grup, hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenen, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile iştigal eden otobüs işletmelerinin münhasıran il sınırları içerisinde otobüsle yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetleri işleriyle ilgilenenler olmuştur.⁷

Örnek: Bir otobüs işletmesinin aylık hasılatı 100.000,00.-TL olarak kabul edildiğinde; hesaplanan KDV'si 18.000 TL, aylık gideri, 50.000 TL olduğunda, İndirilecek KDV'si 9000

⁷ İstanbul YMM Odası, "KDV'de Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne İlişkin Görüş ve Öneriler" https://istanbulymmoo.org.tr/Data/PlatformYazi/2019_03mart/201903-1.pdf (E.T: 02.08.2021).

TL olacaktır. Böylece hesaplanan KDV- İndirilecek KDV= Ödenecek KDV, 9000 TL olması gerekecektir. Ancak, bu işlemleri yapanlar hasılat esaslı vergilendirme usulünü tercih ederler ise; aylık hasılatı 100.000,00.-TL olarak kabul edildiğinde; hesaplanan KDV'si 18.000 TL ve KDV dahil hasılatı, 118.000 TL olacaktır. Böylece, 718 sayılı karara göre belirlenen, %1,5 oranı uygulanacak olup, $[118.000 * \%1,5]$ 1.770,00 TL ödenecek KDV çıkacaktır. Otobüs İşletmesi hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçtiğinde 9.000,00.TL yerine 1.770,00.TL katma değer vergisi ödeyerek hem kar edecek hem de indirim uygulaması prosedür yükünden kurtulmuş olacaktır.⁸

Gerçek usulden, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, hasılat esasına geçtikleri vergilendirme dönemi beyannamesinde yer alan devreden katma değer vergisi tutarını indirim konusu yapma imkanı olmadığından bu tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilirler. Ayrıca hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar. Yeni işe başlayanlar bu usulde vergilendirilmeyi talep etmişler ise, işe başlama bildirimiyle başvuru yapabileceklerdir. Yukarıda bahsedilen şartları taşımayan bir mükellef KDV beyannamesini bu usule göre veren mükelleflerden, gerçek usulde vergilendirme kapsamında, beyan edilmesi gereken vergi; vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte aranır. Bu durumda hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre ödenen vergi, gerçek usulde vergilendirme kapsamında aranacak vergiden mahsup edilecektir.

Hasılat esaslı vergilendirilen mükellefler yapmış oldukları indirimli orana tabi işlemler ile istisnaya tabi işlemlerini de hasılatlarına dahil etmelidirler. Bu mükelleflerin indirim hakkı bulunmadığından iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade talebinde bulunamayacakları ilgili tebliğde belirtilmiştir. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi olan mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifalarında alıcılar tarafından katma değer vergisi tevkifatı yapmayacakları ve bu mükelleflerin tam ve kısmi tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi tevkifatı uygulayacakları da ilgili tebliğde belirtilmiştir. Bu usule tabi olan mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde hesaplanan KDV tutarları, katma değer vergisi mükellefi alıcılar tarafından genel esaslara göre indirim konusu yapılacaktır. (Göktaş, 2019: 136).

8 KPMG (Şubat, 2019), “Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü Uygulanacak Sektör ve Vergi Oranı Hakkında 718 Sayılı Karar” <https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/hasilat-esasli-vergilendirme-usulu-uygulanacak-sektor-ve-vergi-orani-hakkinda-718-sayili-karar-yayimlandi/67> (E.T: 01.08.2021).

Bu usulde, Bakanlar Kurulu kararı ekli listelerde belirlenen oranlara göre katma değer vergisini hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu vergiyi gösterirler.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü günü akşamına kadar beyan eder ve aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar da ödemeleri gerekir.

Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler sebebiyle hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda belirtilen katma değer vergisi ile 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri katma değer vergisi ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirim konusu yapamazlar.⁹

1.10. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başlangıcını oluşturur. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci, idarenin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemleri ile gerçekleşerek kesinlik kazanmakta ve tahsil edilmesiyle de sona ermektedir.

Vergiyi doğuran olay kavramı, Türk Vergi Sisteminin usule ilişkin esasları düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun oluşması ile doğar. Vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu ifade eder." tanımlaması yapılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 19' uncu maddesine göre; vergi; mükellef yönünden vergi alacağı, vergi borcunu teşkil etmektedir. Dolayısıyla bir vergi borcunun doğması için, borcun kaynağına teşkil eden verginin, mutlaka bir vergi kanunu ile düzenlenmesi gerekmektedir. (Kızılot, 1994: 527).

Vergi borcu, ilke olarak vergiyi doğuran olayla ortaya çıkmaktadır. Bu duruma, "mükellefiyet doğrucu vakıa" da denilmektedir. (Nadaroğlu, 1992: 243).

Vergi kanunlarında, vergi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş olması, herhangi bir verginin doğumu açısından yeterli değildir. Verginin ortaya çıkabilmesi için, vergi konusu iktisadi unsur ya da işlemin, kanun koyucunun öngördüğü anlamda edinilmesi ya da gerçekleşmesine ihtiyaç vardır.

⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3. Kitap, Katma Değer Vergisi Kanunu, İstanbul, 2020, syf.279.

Dolaylı bir vergi olan katma değer vergisi geliri değil, gelirin doğduğu işlemi vergilendirmektedir. Katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, verginin konusunu içeren işlemlerin gerçekleşmesi, başka bir deyişle işlemin vücut bulması ile meydana gelmektedir. (Kızılot, 2012: 566).

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, genel kural olarak mal teslimi veya hizmet ifasıdır. Mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay genel olarak, malın satıcı tarafından teslim edilmesidir. Teslim malın zilyetliğinin mülkiyetin devrini içerecek şekilde alıcıya intikali olarak belirtilebilir. Hizmet ifalarında ise vergiyi doğuran olay, hizmetin ifa edilmesi, yani yerine getirilmesidir. Dolayısıyla, hizmet sunduktan sonra hizmet bedelinin kısmen veya tamamen tahsil edilmemesi ya da tahsilin imkansız olması katma değer vergisinin doğuşunu etkilemeyecektir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 259-261).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki koşulları vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit olunmuştur. Kanun'un sözü edilen hükmü, hangi olayların katma değer vergisi'nin doğuşuna yol açacağını, dolaylı olarak da verginin ne zaman doğacağını hükme bağlayan ve konusu itibarıyla büyük önem taşıyan bir maddedir.

Katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın ayın hangi gününde gerçekleştiği yönünden önem taşımaz. Vergilemenin dönemlere bağlanması, mal teslimi veya hizmet ifasının katma değer vergisi yönünden hangi dönemde gerçekleştiğinin kesin olarak bilinmesi gerekir. Önemli olan katma değer vergisi'nin hangi ayda doğduğu, dolayısıyla hangi ayın katma değer vergisi beyannamesinde bahsedilmesi gerektiğidir. (Kızılot, 2012: 567).

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, mal teslimi ve hizmet ifası durumlarında, malın teslimi veya hizmetin ifası sırasında vergiyi doğuran olay gerçekleşir. (KDVK. m.10)

Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesine göre ise, *“fatura malın teslim veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş kabul edilir.”* (VUK. m.231).

Şüphesiz ki, katma değer vergisinde, vergiyi doğuran olay tespitinde en fazla karmaşaya neden olan konu; malın teslimi veya hizmet ifasının fatura tesliminden önce

yapılması durumu ya da faturanın mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmeden düzenlenmiş olması durumunda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğidir.

Vergi Usul Kanunu'nda bahsedilen 7 günlük fatura düzenleme süresi, teslim veya ifanın faturanın düzenlendiği tarihte yapıldığı anlamı taşımamaktadır. Bu durumda, fatura henüz düzenlenmemiş olsa dahi, teslim edilen mala ya da ifa edilen hizmetin gerçekleştiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bu duruma ilişkin katma değer vergisi'nin teslim veya hizmetin yapıldığı dönemin beyannamesinde beyan edilmesi gerekir. (Kızılot, 2012:570). Konuyla ilgili idarenin vermiş olduğu bir görüşte, “malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmekte olup, sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallarda sevk irsaliyesinin tarihi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olacaktır. Bu mallara ait faturanın 10 gün içinde düzenlenebilecek olması, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi asla değiştirmeyecektir.”¹⁰

Mal teslimi veya hizmet ifası öncesinde faturanın düzenlenmiş olması durumunda, fiziki bir teslim veya herhangi bir hizmet ifası olmamasına rağmen, fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterilen tutarla sınırı olmak üzere, faturanın düzenlenmiş olması, vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. (Akdoğan, 2020: 474).

Günümüzde çok sık başvurduğumuz taksitli satışlarda ise; vergiyi doğuran olayın, bedelin dönem dönem ödendiği tarihler dikkate alınmaksızın; teslim ve hizmetin yapıldığı anda malın veya hizmetin tamamı üzerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Bu nedenle tutarın tamamı üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak ilgili ayda beyan edilmesi gerekecektir.

1.11. Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Dönemi

Katma Değer Vergisi Kanunu 39. maddesi gereğince, Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine bir aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisini kullanmış olup, KDV dönemlerini bir takvim yılında aylık dönemler olarak belirlemiştir.

¹⁰ **Maliye Bakanlığı'** nın, faturanın, teslim ve ifa sonrası düzenlenmesi durumunda katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın teslim ve ifa sırasında gerçekleştiği doğrultusunda vermiş olduğu görüştür. Özelge'ye GİB.,Keys, Örnek Özelge Arama Sisteminden ulaşılmıştır. [Özelge, SY.6375 (24.01.1989)], (Erişim Tarihi: 04.03.2021).

Vergilendirme döneminin yıllık olduğu durumlar da geçmişte uygulanmıştır. Örneğin, götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri katma değer vergisi beyanlarını takvim yılı olarak vermişlerdir. Ancak bu uygulama 1998 yılında kaldırılmıştır. (4369 Sayılı Kanun; 22/07/1998) Aylık dönemin bir diğer istisnası ise, ithalat yapanlar, transit taşımacılık yapanlar ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında taşımacılık yapanlar için gümrük bölgesinde işlem yapıldığı zaman vergilendirme dönemi olarak değerlendirilmiş olup, bu örnekler birer aylık dönemlere istisna olarak sayılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 41'e göre, faaliyetine devam eden mükellefler ile işi terk eden mükelleflerin, beyan dönemi; izleyen ayın 24.günü akşamı olduğu; ithalatta ise vergi mükellefiyetinin başladığı zaman beyan dönemi olduğu kabul edilmiştir. Ödeme zamanı ise 46.maddede ithalde gümrük makbuzu ile beyanname süresi içinde, diğer beyanlarda ise beyanda bulunulan ayın 26.gün akşamı olduğu belirtilmiştir.

1.12. Katma Değer Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

Vergiye tabi işlemleri yapanlar esas itibariyle katma değer vergisinin mükellefleridir. Verginin mükellefi ve sorumlusu, Kişiler ile idare arasında vergi kanunlarında düzenlenen vergilendirme işlemlerini yerine getiren, borçlanan, vergiyi yüklenen, vergi hukuku ilişkisinin taraflarına ve durumlarına göre adlandırılır.

1.12.1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler verginin mükellefidir. (KDVK., m.8).

Vergi teorisi açısından iki şekilde katma değer vergisi mükellefiyetinden bahsedilir. Bunlardan ilki kanuni mükellef olan, vergiyi tüketiciden satış bedeli ile tahsil edip vergi dairesine yatırmakla ödevli olan yüklenici mükelleftir. Tüketiciden satış fiyatı içinde vergiyi tahsil ettikleri için mal varlıklarında herhangi bir artış ya da azalış meydana gelmez.

İkincisi ise, kanuni mükelleflerin sundukları mal veya hizmetin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile birlikte kanuni mükellefe ödeyen iktisadi (fiili) mükellefler oluşturur. İktisadi mükellefin mal varlığında azalış yaşanacaktır. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 258).

1.12.2. Katma Değer Vergisinin Sorumlusu

Vergi sorumluluğu kavramı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre: “Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” (KDVK., md.9).

Mükellefin nam ve hesabına kesinti yaparak, ilgili vergiyi idareye yatırmakla ödevli olan kişiye vergi sorumlusu denir. Yasa'daki tanımıyla, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. (VUK., m.8).

1.12.3. Katma Değer Vergisinde “Sorumlu” ve “Mükellef” Arasındaki Farklılıklar

Mükellef ve sorumluyu birbirinden ayıran temel fark, vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsından doğmasıdır. Yani vergiyi ödeyerek mal varlığında azalış olacak kişi verginin asıl borçlusu olan mükelleftir. Verginin sorumlusu ise, asıl vergi borçlusu yerine; vergi kesme, ödeme, mali belgeleri düzenleme, beyanname verme, defter tutma, yasaların getirdiği diğer sorumlulukları yerine getirme gibi işlemleri yapmaya yükümlü olanlardır.

1.13. Katma Değer Vergisinin İlkeleri

Katma değer vergisi uygulanmasında birtakım ilkeler mevcuttur. Bunlar, son fiyat esası ve varış yeri ilkeleridir.

1.13.1. Son Fiyat Esası

Satış vergileri, katma değer vergisi; mal ve hizmetin tüketiciye satıldığı sırada tahsil edilmektedir. Katma değer vergisinin en önemli özelliği katma değer veya ticari zincirin her bir halkasındaki brüt kazanç üzerinden alınmasıdır. Katma değerden vergi alma pratikte, mal ve hizmetlerin dağıtım ve üretiminde her aşamadaki toplam satış fiyatı üzerinden vergi hesaplayarak, önceki aşamalarda ödenen katma değer vergisinin indirilmesini gerektirmektedir. Bu hesaplama yüklenilen katma değer vergisinin faturada ayrıca gösterilmesini zorunlu kılmakta ve bu sisteme vergi alacağı ya da fatura metodu adı verilmektedir. Bu sistemde, önceki aşamada ödenen vergiler indirildiğinden, satış vergisi son satış fiyatı üzerinden alınmış olmaktadır. Yani ara üretim ve ticari aşamaların vergiye etkisi olmamakta ve tüketiciye malı satıncaya kadar vergi idaresinin verginin tamamını almasına

imkân bulunmamaktadır. Bu şekilde gelişen sistemde iç mallardan hangi oranlarda vergi alındığını tam olarak belirleme imkânı doğmaktadır. Bu oran ithal edilen mallara da uygulandığı takdirde, rekabetin bozulma riski de ortadan kalkmış olmaktadır. Bu yöntemde ayrıca ihraç edilen mallar için yapılacak vergi iadesi miktarının da doğru olarak tespiti mümkündür.¹¹

1.13.2. Varış Yeri İlkesi

Katma değer vergisinde, varış ülkesinde vergilendirme (destinasyon) prensibi geçerlidir. Buna göre mal ve hizmetlerin sadece tüketildiği ülkede vergilendirilmesi gerekmekte olup, bu nedenle ihracat vergiden istisna olmuştur. Her türlü ithalat ise varış ülkesi prensibinden dolayı katma değer vergisine tabidir. (Vural, 2020: 2).

1.14. Katma Değer Vergisinin Hesaplama Yöntemleri

Katma değer vergisini hesaplamak için üç farklı yöntem kullanılır. Bunlardan toplama yöntemi ve çıkarma yöntemi dolaysız yöntem iken; üçüncü yöntem olan vergi mahsubu yöntemi ise dolaylı hesaplama yöntemidir.

1.14.1. Toplama Yöntemi

Toplama yöntemi dolaysız hesaplama yöntemidir. Katma değer vergisinin matrahı üretim faktörlerine yapılan emek, sermaye, girişim ve hammaddelere yapılan ödemelerin toplamıdır. Diğer bir açıklama ile KDV matrahı; ücret, kâr, rant ve faiz toplamı ile bulunur. Ancak, kar hesap edilirken aynı gelir tipi katma değer vergisinde olduğu gibi amortismanların indirilmesi gerekmektedir.

Toplama yöntemine göre, bir vergi döneminde üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz, kâr ve rantın toplamı katma değeri oluşturur. Katma değer vergisinin esasını bu duruma dayanır. Vergiler, bu esasa temelinde hesaplanır. Bu yöntem gelir türündeki katma değer vergisi için uygundur. Tüketim türü ise, katma değer vergisinin toplama yöntemi işleyişine uygun değildir. (Uluatam, 1997:374).

11 İzmir Ticaret Odası, “Katma Değer Vergisinin Avrupa Birliğine Uyumu”, İzmir Ticaret Odası, Yayın No.79, 2000, s.31.

1.14.2. Çıkarma yöntemi

Dolaysız bir hesaplama yöntemi olan, çıkarma yöntemi, tüketim tipi katma değer vergisi için geçerlidir. Envanter değerlendirmesi ve amortisman gerekli olmadığından bu yöntem basit bir hesaplama yöntemidir.

Katma değer vergisi matrahına, alım satım yapıldığında ve sermaye malları düşüldükten sonra ulaşılmaktadır. İşletmenin ürettiği yatırım ürünleri ve stok artışı toplam yatırıma dahil olduğundan, tabandan düşülmesi gerekmektedir. Özetle, satılan mal veya hizmetin bedelinden o mal veya hizmetin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetinin düşülmesi yöntemiyle bulunur. (Uluatam, 1997:374)

1.14.3. Vergi Mahsubu Yöntemi

Katma değer vergisini uygulayan ülkelerde de bu yöntem kullanılmakta olup dolaylı hesaplama yöntemi adını da almaktadır. Bu yöntemde ödenecek katma değer vergisi hesaplanırken, satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden; alışlar üzerinden ödenen katma değer vergisi mahsup edilmektedir. (Uluatam, 2001: 373).

Katma değer vergisinin hesaplanmasında en önemli yöntem vergi indirimi, yani vergi çıkartma yöntemidir. Bu yöntem basit ve uygulaması kolay olduğu için Türk katma değer vergisi sisteminin kurulmasında da temel olarak kullanılmıştır. Bu yöntemde işletmeler; satış üzerinden topladıkları katma değer vergisinden, yaptıkları alımlar için ödedikleri verginin değerini düşerek (mahsup ederek) devlete ödeme yapmaktadırlar. (Edizdoğan, Özkar, 2003: 306).

Vergi mahsubu yöntemi esas itibariyle tüketim tipi katma değer vergisi'nin hesabına uygundur. Bu yöntemde göre kurulmuş bir katma değer vergisi sisteminin işleyişi, vergiye tabi bir mala %10 vergi oranı uygulandığında, değişik aşamalarda şu şekilde vergilenecektir:

Örnek: İmalat safhasında, imalatçı malı toptancıya vergi hariç 100 liraya sattığında, bu muamele dolayısıyla imalatçı 100 lira üzerinden %10 nispetinde 10 lira vergi hesaplayıp, toptancıdan 110 lira tahsil edecektir. Tahsil ettiği vergi 10 liradır. Bu vergiyi, hazine namına tahsil ettiği için, bu miktarı hazineye borçlanmıştır. İmal ettiği mal için 80 TL'lik alım yaptığında 8 TL vergi ödemiştir. Bu vergiyi de Hazine'ye borçlandığı 10 TL'den düşecektir. Böylece Hazine'ye 2 TL ödenecek vergi çıkacaktır. (Çakır vd., 2006:238).

Bu sistem, faturalı alımlara teşvik etmekte ve bunları belgeli siparişlere dönüştürmeye zorlamaktadır. Çünkü, yalnızca; fatura ve benzeri belgelerle ispatlanmış ve yasal defterlere kaydı yapılmış olan alımlar üzerindeki katma değer vergisi, satışlarda toplanan katma değer vergisinden düşülebilir. Böylece, verginin denetimini sağlamaya da yardımcı olmaktadır. (Çakır vd., 2006: 239).

1.15. Katma Değer Vergisi Tipleri

Üretimin katma değerinden, katma değer vergisi düşülmektedir. İşletme açısından bakıldığında, “işletmenin satın aldığı mal ve hizmetleri, kendi işçileri, makineleri ve diğer sermaye malları ile işleyerek yarattığı katma değer, katma değer vergisinden çıkarılmaktadır. (Aydın 2009: 88).

Ülke açısından katma değer vergisi, işletmenin mal ve hizmet üretimi için sağladığı katma değer toplamından alınmaktadır. Gayri safi milli hasılaya yakın katma değer vergisinin esas değeri hesaplanırken, bu vergi, sermaye mallarının indirimine izin verilip verilmemesine göre bölünmektedir. (Akalin, 1986: 369-374).

Katma değer vergisi’nin konusu olan katma değer, matrahının hesaplanması sırasında; sermaye mallarına ilişkin indirime izin verilip verilmemesine göre ikiye ayrılmakta ve sermaye mallarına indirim sağlamayan türü, gayri safi hasıla tipi katma değer olarak adlandırılmakta, sermaye mallarına indirim tanıyan türleri ise, “gelir tipi” “tüketim tipi” ve “ücret tipi” katma değer olarak kendi içinde üç kola ayrılmaktadır. Söz konusu katma değer vergisi tiplerine çalışmamızın ileriki kısımlarında değinilecektir.

Yukarıda bahsedildiği üzere, katma değer vergisi teorisine göre, verginin matrahı farklı tiplere göre bulunmaktadır. Hesaplanan katma değer vergisi matrahının kapsamına göre gelir tipi, tüketim tipi, gayrisafi hasıla tipi ve ücret tipi katma değer vergisi olmak üzere toplam dört tip uygulanmaktadır. Bu dört katma değer vergisi tipini birbirinden farklı kılan husus, amortisman tabi iktisadi kıymetler için ödenen verginin nasıl bir işleme tabi tutulacağıdır. Şunu söyleyebiliriz ki ülkelerin çoğu yaygın olarak tüketim tipi katma değer vergisini uygulamaktadır. Türkiye’de ise başlangıçta gelir tipi, daha sonra ise tüketim tipi katma değer vergisi benimsenmiştir.

1.15.1. Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Gayrisafi milli hâsıla, katma değer vergisi matrahından; dayanıklı sermaye mallarının aşınma ve yıpranma payının düşülmesine izin veriliyorsa buna gelir türü katma değer vergisi denir. (Bulutoğlu, 2004: 69).

Ülkemizde 31.12.2018 tarihine kadar uygulanan gelir tipi katma değer vergisinde, tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabidir. Bu uygulamada, satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden mal ve hizmet alımlarına ilişkin vergi indirilmektedir. Sermaye malları (amortisman tabi iktisadi kıymetler) için ödenen katma değer vergisi bir seferde indirim konusu yapılamaz, amortisman uygulamasına benzer bir şekilde birden fazla indirime izin verilir. (Vural, 2020: 1). Yatırım mallarına ilişkin katma değer vergisi amortisman süresi içinde yıllık belirli tutarlar halinde vergi matrahından indirilmektedir.

Makro düzeyde gelir türü katma değer vergisi matrahı;

Gelir tipi KDV Matrahı=Tüketim+Yatırım-Amortisman=Ücret+Kâr+Faiz+Rant şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından gelir tipi katma değer vergisi matrahı;

Gelir tipi katma değer vergisi matrahı=Net Katma Değer=(Satışlar+Stok Artışları)-(Alışlar+Amortismanlar) şeklinde hesaplanmaktadır.

1.15.2. Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Yatırım malları ile alakalı tüm değerlerin katma değer vergisi matrahının tespitinde dikkate alındığı tip “tüketim tipi katma değer vergisi”dir. Bu tip katma değer vergisinde, sermaye malları (amortisman tabi iktisadi kıymetler) için ödenen vergi, diğer mal ve hizmetler için ödenen katma değer vergisi gibi derhal indirime tabi tutulur. Bu şekilde sadece tüketim vergiye tabi tutulmuş olur. Halen Türkiye’de bu tip katma değer vergisi uygulanmaktadır. (Vural, 2020: 1-2).

Makro düzeyde tüketim tip katma değer vergisi matrahı;

Tüketim tip KDV matrahı= Tüketim=Ücret+Kar+Faiz+Rant+Amortisman- Yatırım

Firma açısından, mikro düzeyde tüketim tipi matrahı ise;

Tüketim tipi KDV matrahı= Satışlar-Alışlar olarak hesaplanır.

1.15.3. Gayrisafi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tür katma değer vergisi matrahının tespitinde sadece mal alışları indirilmekte olup, yatırım malı alışları ile yatırım mallarına ait amortismanlar için herhangi bir indirim yapılmamaktadır.

Üretim ve dağıtım sistemi içinde bulunan firmaların başka firmalardan aldıkları girdiler üzerine ilâve ettikleri katma değer, gayrisafi hâsıla türünde, bize katma değer vergisinin toplam matrahını gösterir. Bu türe göre, katma değer vergisinin matrahı gayrisafi katma değerdir. Bir başka deyişle, bu tip katma değer vergisinde diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarının bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir. (Akalin, 1986: 380). Kısacası, gayrisafi hasılat tipi katma değer vergisi'nde sermaye malları (amortisman tabi iktisadi kıymetler) için ödenen katma değer vergisi hiçbir şekilde indirim konusu yapılmaz. Tüketim harcamalarının yanında yatırım harcamaları da vergilendirilmiş olur. Özetle, vergi matrahı olarak katma değer bulunurken; firmanın satışlarından başka firmalardan satın almış olduğu mal ve hizmetler çıkarılır, ancak sermaye mallarının ne kendi maliyet değerleri, ne de amortisman payları çıkarılmaz.

Mesele milli gelir muhasebesi açısından ele alınacak olur ise, sermaye malı üretildiği zaman tüm değeri itibariyle bir firmanın katma değeri içinde yer alır. Aynı sermaye malı amortisman şeklinde tüketildiğinde de indirim işlemine tabi olmadığından başka bir firmanın tekrar katma değeri içine girer ve milli gelirin içine iki kere dahil edilmiş olur. Amortisman veya tüketim paylarının nazarı itibara alınmadığı milli hasılaya, gayrisafi milli hasıla tipi katma değer vergisi denilmektedir. (Tuncer, 1974: 116).

Makro düzeyde gayrisafi hasıla tipi KDV matrahı;

$$\text{GMSH} = \text{Tüketim} + \text{Yatırım} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant} + \text{Amortisman}$$

şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından gayrisafi hasıla tipi KDV matrahı;

Gayrisafi hasıla tipi KDV matrahı = Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) - Alışlar şeklinde hesaplanmaktadır.

1.15.4. Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Üretimin içinde, emeğin payının, matrahı oluşturduğu tip “ücret tipi”dir. Ücret tipi katma değer vergisinde, sermaye mallarının tutarları veya amortismanları değil; sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusudur. Kâr, faiz, rant ve kira için sermaye gelirleri diyecek olursak; vergi matrahı ücret ödemelerine eşit olacaktır.

Taban hesaplanırken, bu tür katma değer vergisinde (sermaye kazançlarının indirilmesine izin verilir) şirketin kullandığı sermaye amortismanı, kurum karları ve öz sermayesi toplamı sermaye kazancını oluşturur. Nihayetinde, vergi matrahı, işletmenin ürettiği katma değerdeki ücretlerin büyüklüğüne eşit olacaktır. İşletme düzeyinde esas alınan, şirketin matrah ödemesidir. (Aydemir, 1996: 12).

Bu tür katma değer vergisinde, sermaye mallarının tutarları veya amortismanları değil, sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesi söz konusu olmaktadır. Sermaye gelirleri bilindiği gibi faiz, kâr, kira ve ranttan oluşmaktadır. Dolayısıyla bu vergi modelinde vergi matrahı firmanın ücret ödemeleri oluşturmaktadır. Bu nedenle de makro planda verginin hedef aldığı iktisadi değeri ücretler toplamıdır. (Uluatam, 2003: 374). İki faktörlü kapalı bir ekonomide ücret tipi katma değer vergisinin matrahı net ücrete eşittir. (Aydemir, 1996: 13).

Yukarıdaki, ücret türlerinin katma değer vergisi matrahını temsil etmek için makro terimler kullanabildiğimiz için mikro terimlerle şirketler tarafından ödenen ücretleri kabul edebiliyoruz. İşletme sahipleri bu vergilendirmede sermaye yoğun teknolojileri kullanmak için üretim tercihlerine yön vereceklerdir. Çünkü sadece ücretler esas alınacaktır. Dolayısıyla ülkede istihdam artışını engelleyen durumlar olabilecektir. (MGKDY., 1985: 8).

Makro düzeyde ücret tipi katma değer vergisi matrahı;

Ücret tipi katma değer vergisi matrahı = Milli gelir - (kâr+faiz+rant+kira) = ücret = tüketim+yatırım-amortisman-(kar+faiz+rant+kira)

şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma düzeyinde ise ücret tipi katma değer vergisi matrahı; firmanın ücret ödemeleridir. (Sarılı, 2010: 502).

Bu tip bir vergi uygulamasında, yalnızca ücret miktarının matrah olması sebebiyle, girişimcilerin tercihi, sermaye yoğun teknoloji olacak ve bu alana yöneleceklerdir. Bu yüzden, ülkede istihdam artışına engel olabilecektir. (Aydemir, 1996: 13).

1.16. Katma Değer Vergisinin Avantaj ve Dezavantajları

Katma değer vergisi 1954 yılında ilk olarak uygulandığı Fransa'dan sonra çok kısa bir sürede yayılmış ve maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi olmuştur. Adından da anlaşılacağı üzere katma değer vergisi, vergilemede katma değeri esas alan bir vergidir. Katma değer vergisi, vergi konusu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları “Katma Değer” üzerinden alınmaktadır. Katma değer, bir malın satış değeri ile bu mal için yapılması gerekli olan giderlerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır. (Akalın, 1986: 365).

Harcamalar üzerinden alınan ve en gelişmiş, modern olarak tanımlanan vergilerden biri olan katma değer vergisi, ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin, üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar bütün aşamaları kapsamaları nedeniyle, tek aşamada alınan harcama vergisinin sakıncalarını taşımamaktadır. (Tekir, 1990: 169).

Katma değer vergisi yayılı muamele vergisine benzemekle beraber bu vergi türünün sakıncalarını gidermek için oluşturulmuş bir harcama vergisidir. Katma değer vergisinin üretimden tüketime kadar geçen aşamaların her birinde oluşan katma değer üzerinden ayrı ayrı alınması ve vergi indirim sistemini içermesi bakımından harcama vergileri içinde en çok tercih edilen vergilerden biri yapmıştır. Katma değer vergisi daha önce uygulanmakta olan muamele vergilerine alternatif olarak geliştirilmiş bir vergidir.

Uygulamada çeşitli avantaj ve dezavantajlar olduğu gözlemlenir. Bu avantaj ve dezavantajların neler olduğu aşağıda sıralanmıştır.

1.16.1. Katma Değer Vergisinin Avantajları

- Katma değer vergisi, konusunun çok geniş olması nedeniyle, net vergi hâsılatı açısından olumlu bir vergi türüdür.
- Katma değer vergisi, yatırımları ve ihracatı teşvik eder. Yatırımlar, alışı borçlanılan vergilerin indirilmesiyle, ihracat ise tam istisna uygulamasıyla vergiden arındırılır.

- Kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilen katma değer vergisi, vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirir.

- Vergi yükü, üretime katılan değer oranında, çeşitli sektörler, aşamalar ve kişiler arasında yayılır. Bu durum vergi yükünün adaletli dağıtılması açısından olumludur.

- Teorik olarak katma değer vergisi, gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birlik sağlamaya ve bütün dolaylı vergilerin çıkış ülkesi esasından uygulamasına imkân vermektedir.

- Vergi, malın her el değiştirmesinde teslim niteliğinde işlem görüp, vergilendirildiğinden, üretimden tüketime kadar ne derece az el değiştirirse o kadar az vergi ödenmekte ve maliyet düşmektedir. Bu durum gereksiz el değiştirmelerin ve aracılardan önlenmesini sağlayan önemli bir etkidir.

- Katma değer vergisi, malın artan değeri ile birlikte arttığından, milli gelir artışlarını, diğer bir dolaylı vergiden çok daha iyi izler ve vergi sistemine yapısal bir esneklik getirmiş olur.

- Katma değer vergisi objektif yani tarafsız, nötr bir vergidir. Bu vergi ile endüstriyel yapı ve ekonomik kaynakların dağılımı, optimal denge noktasından ciddi ölçüde sapmaz. Çünkü vergi sonuçta üretim birimleri üzerine değil, tüketiciler üzerinde kalmaktadır.

- Tüketimi hedef alan diğer vergiler gibi katma değer vergisi tasarruflarını teşvik eder, enflasyonist baskıları önler. Hatta fiyat artışları ile savaşın yeni bir aracı olarak nitelendirilmektedir.

- Katma değer vergisi sektörler arasında haksız rekabeti önler, dengeli sanayileşmeye ortam hazırlar, vergisiz sektörler yaratmaz.

- Vergi indiriminden yararlanmak için katma değer vergisinin belgeye bağlanması, defterlere kaydetme zorunluluğu, vergide otokontrol mekanizmasının kurulmasını, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmesini sağlamaktadır.

- Katma değer vergisi, tüketim aracı olarak, selektif vergilere oranla daha genel ve etkili bir araçtır. Bu yönü ile katma değer vergisi otomatik stabilizör niteliğindedir.

- Katma değer vergisi, ekonomik kalkınma ve politika ile ilgili olarak daha düzenli ve güvenilir rakamlar sağlamaya destek olabilir.

- Katma değer vergisi, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda da olduğu gibi uluslararası ekonomik bütünleşmeler ve uluslararası ticaretin geliştirilmesi açısından en uygun vergidir.

1.16.2. Katma Değer Vergisinin Dezavantajları

- Katma değer vergisi, özellikle mali işleri, muhasebe kayıtları gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermektedir. Tek aşamalı bir vergiden katma değer vergisine geçilen bir ülkede vergi mükellefleri artmakta, bu ise vergi idaresinin masraflarını yükseltmektedir.

- Katma değer vergisinde gerektiği yerde istisna konulması ve çeşitli maddelerde vergi oranlarının farklılaştırılması, diğer satış vergilerinden daha güçtür. İstisnaların fazla olması sistemin işleyişini karmaşık bir hale getirebilir ve bozabilir.

- Hizmetlerin katma değer vergisi dışında tamamlayıcı bazı vergilere tabii tutulması, verginin genelliğini bozmaktadır. Servis işletmelerinde satılan malların vergiye dâhil olması durumunda ise fiyat yapısında sapmalar ortaya çıkmakta ve vergi maliyetlere eklenmektedir.

- Katma değer vergisi, ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve sonuçta satış imkânlarının kısıtlanmasına yol açmaktadır.

- Katma değer vergisinin en önemli dezavantajı, ciro tipi genel satış vergisinde olduğu gibi, mükellef sayısının artmasıdır. Katma değer vergisinin çok sayıda mükellefe ve mala uygulanma zorunluluğu, mal ve hizmetler için tek oranlı bir uygulamayı yönetim kolaylığı açısından en uygun çözüm haline getirmektedir. Ancak, uygulamada çeşitli nedenlerle birden fazla oran uygulanmakta ve bazı istisnalara yer verilmektedir. Bu ise, esasen hayli zor olan katma değer vergisi uygulamasını daha da güçleştirmektedir.

- Katma değer vergisinin diğer bir dezavantajı da vergi gelirleri içinde bu tür dolaylı vergilere ağırlık verildiği takdirde adaletsizliğe neden olmasıdır. Çünkü katma değer vergisi gayri şahsi bir vergi olup, doğrudan vergi yüklenicilerin ödeme güçlerini dikkate almaz. Mükelleflerin gelir düzeyi ne olursa olsun eşit şekilde vergiyi öderler. Bu da ödeme gücü ilkesine ters düşerek, adaletsizliğe neden olur.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MÜESSESESİ

Katma değer vergisini diğer dolaylı vergilerden ayıran en önemli özellik indirim müessesesi olmuştur. (Kızılot, 2012: 1446). Vergi indirimi, mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, mal ve hizmet alışında veya imalatında katılan katma değer vergisinin indirilmesidir. (Aydın, 2009: 88). Katma değer vergisi, bir mal veya hizmetin üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar yaratılan her safhadaki katma değer üzerinden alınan bir muamele vergisidir. Bundan dolayı, mükelleflerin mal ve hizmet satın alırken yüklendiği vergi, satarken elde edeceği gelir için ödemek zorunda kalacağı vergiden indirilir ve ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu şekilde, her mükellef yalnızca yarattığı katma değer üzerinden vergi ödemiş olur. Ayrıca, mal ve hizmet üzerindeki vergi yükü, o mal veya hizmeti tüketen nihai tüketiciye yansıtılmış olur.

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 29/1'e göre, mükellefler; vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan mal ve hizmet teslimleri nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisini ve ithal ettikleri mal ve hizmetler için katlandıkları katma değer vergisini indirip geriye kalan kısmı vergi dairesine ödemek zorundadır. Kanun maddesinin devamı, *“Bir dönemdeki indirilecek katma değer vergisi tutarı, hesaplanan katma değer vergisi tutarından fazla olabilir. Böyle bir durumda, aradaki fark vergi dairesince mükellefe iade edilmeyerek, devreden katma değer vergisi olarak bir sonraki dönemin hesaplanan katma değer vergisinden indirilmek üzere aktarılacaktır.”* (KDVK., m. 29/1). şeklindedir.

Katma değer vergisinde tarh edilecek verginin bulunması için vergi indirim yolu benimsenmiştir. Tarh edilecek verginin tespit edilebilmesi için ödevliler (satıcılar) mal teslimi veya hizmet ifası üzerinden hesaplayacakları katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim veya hizmetlerin katma değer vergisi ile ithal ettikleri mallara ait katma değer vergisini indirebileceklerdir.

Uygulamadaki vergi yığılmasına engel olan, indirim yöntemi verimli bir otokontrol sağlarken bir yandan da katma değer vergisini diğer harcama vergilerinden farklı ve ayrıcalıklı kılmaktadır.

2.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Doğuşu ve Kapsamı

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden; hangi girdilere ait katma değer vergisini indirebilecekleri, faaliyetlerine ilişkin esaslara göre ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Faaliyet konusu işlerini devam ettirebilmek ve yerine getirebilmek için yapılan teslim ve hizmetler, ithal ettikleri mal ve hizmetlerden dolayı ödedikleri katma değer vergisini indirebileceklerdir. İndirim konusu yapılan katma değer vergisi, mükellefin faaliyetine ilişkin bir harcamaya ait olmalıdır. Mükellefin faaliyeti ile ilgili olmayan harcamalara ilişkin katma değer vergisi indirilemez. (Vural, 2020: 729).

Katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılmasının ön koşulu, Kanun'da belirtildiği üzere vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. (Oral 2019: 32). Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, katma değer vergisinde indirim hakkını kullanabilmek için satıcı tarafından düzenlenmiş olan fatura ve benzeri mali belgelerin, vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla beraber ilgili vesikaların kanuni defterlere de kaydedilmiş olması gerekmektedir. (KDVK., m. 29/2). Madde metninden de anlaşıldığı üzere indirim hakkı, vergiyi doğuran olay ile doğmaktadır.

Vergiyi doğuran olay kavramı, Vergi Usul Kanununda, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olay verginin konusu ile mükellefi arasında bağ kurarak mükellef açısından vergi borcunu, idare açısından vergi borcunu, idare açısından ise vergi alacağını doğurur. Vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki bir durumun oluşması olarak tanımlanabilir. Vergi kanunlarında, vergi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş olması, verginin doğumu açısından yeterli değildir. Vergi konusu iktisadi unsur ya da işlemin, kanun koyucunun öngördüğü anlamda edinilmesi ya da gerçekleşmesine ihtiyaç vardır. Tüm vergilerde, vergiyi ödemek zorunda olan bir kişi bulunmakla birlikte bu zorunluluk, söz konusu kişi ile vergi konusu arasında belirli bir ilişkinin gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkan vergiden kaynaklanır. Mükellefiyet doğurucu olay olarak da nitelendirilebilen bu

durum; bir vergi konusunun mülkiyeti, iktisabı, kullanımı, satışı, alışı, değişimi şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, veraset, hibe gibi hukuki bir olay sonucu da gerçekleşebilmektedir. (Akdoğan, 2020: 152).

İdarenin vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder. (KDVK, m.19) Vergi idaresi ile mükellef arasında cereyan eden vergilendirme sürecinin başlaması için, her şeyden önce vergiye konu olan bir olayın ortaya çıkması gereği vardır. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra sürecin tamamlanmasına (diğer bir açıklama ile devletin kasasına intikaline) kadar, bazı aşamalardan geçilmektedir. (Bilici, 2014: 53).

Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilmeyen ve tutarı Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçlarına veya döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan; özelleştirme kapsamına alınan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilemeyen vergi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yıl içinde nakden iade edilemeyen vergi, izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. (KDVK., m.29/2).

2.2. Katma Değer Vergisinde İndirimin Yapılabilmesinin Şartları

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mükelleflerin yüklenmiş olduğu verginin telafisi için üç farklı çözüm kabul edilmiştir. İlk olarak indirim mekanizması benimsenmiştir. Diğer çözümler ise, katma değer vergisinin iadesi ya da verginin gider olarak gösterilmesidir. İlgili kanunda açıkça indirime sınır veya yasak getirilmediği sürece yüklenilen katma değer vergisi indirilebilir. Ancak bu indirimin uygulanabilmesi için kanunda açıkça belirtilmiş olan usul ve şartları (belge, muhasebe düzeni, defter kaydı vb.) yerine getirmek gerekecektir. Katma değer vergisi indirimini uygulayabilmenin en önemli şartı belgedir. Satılan veya alınan mal ve hizmetlerin üzerine konulan katma değer vergisinin tespitini yapabilmek için fatura

veya benzeri vesikalar, diğer belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde vergi ayrıca gösterilmelidir. Katma değer vergisi indirimi için kanunun öngördüğü belgeler (vesikalar) aşağıda anlatılmıştır. Söz konusu vesikalar vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir. İndirimden yararlanabilmek için katma değer vergisi kanununda indirimi engelleyen bir hüküm bulunmamalıdır. Örneğin yurt dışındaki faaliyet nedeniyle, Türkiye’de yüklenilen katma değer vergisi ile yurt dışında yapılan harcamalar üzerinden bu ülkede ödenen katma değer vergisinin Türkiye’de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.¹²

İndirim için aranan bir başka şart ise, alınan mal ve hizmetlere ait vergilerin, mükellefin faaliyet konusu ile ilgili olması gerekliliğidir. Örneğin, *“mükellef tarafından inşa edilen inşaatlarda kullanılmadığı ve stoklarında da bulunmadığı tespit edilmiş bulunan çimento ve demir alımı nedeniyle ödenen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir”*.¹³ Katma değer vergisi indirimi uygulamasından yararlanmak genel yapısı itibariyle gerçek usulde vergilendirilen mükelleflere aittir. Ancak, kanun koyucu tarafından, indirim konusu katma değer vergisi’nin belirlenmiş olan belgelerde gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydedilmesi gibi, indirimin gerçeğe uygun olup olmadığını denetlemeye yönelik şekil şartları getirilmiştir. İndirim hakkına ilişkin bu usul şartları, bir yandan verginin kendi içinde otokontrolünü sağlamakta, diğer yandan da verginin belge ve kayıt düzenine uygun olması dolayısıyla gelir ve kurumlar vergilerinin hasılatlarını artırmak suretiyle vergi sistemi içinde bir otokontrol sağlamaktadır. (Öncel, Çağan, Kumrulu, 2011: 401).

İndirim yapabilmenin, mükellefler açısından şekilsel şartlarını özetleyecek olursak; kanunun 34. maddesinde yer alan maddede yazılı olduğu üzere, KDV’nin ayrıca gösterildiği alış faturalarının da kanuni defterlere kaydı istenmektedir. Bu hükmün amacı, mevzuata göre katma değer vergisi indiriminin belgelendirilerek gerçeğe uygunluğunun sağlanmasıdır.

Katma değer vergisi indiriminin uygulanabilmesi için,

- Katma değer vergisi’nin fatura veya belgelerde gösterilmiş olması,
- Faturaların sahte veya yanıltıcı belge niteliğinde olmaması,

¹² **Hazine ve Maliye Bakanlığı’** nın Türkiye’de yüklenilen katma değer vergisi ile yurt dışında yapılan harcamalar üzerinden bu ülkede ödenen katma değer vergisinin Türkiye’de indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı yönünde verdiği görüştür. [Özelge, SY.53/5330-59/20714 (20.05.1997)]

¹³ Dnş.7. D., 12.04.2004, E:2001/3971, K:2004/954.

- Fatura veya belgelerde gösterilen tutarların yasal defterlerde indirim hesaplarında yer alması,
- Yasal defterlerde indirim olarak kaydedilen tutarların, katma değer vergisi beyannamelerine aktararak yansıtılması,
- Katma değer vergisi indirimi olarak dikkate alınan tutarların, katma değer vergisi'nde indirimi kabul edilmeyen hallere ilişkin hükümler kapsamında olmaması,
- İndirim olarak dikkate alınan tutarların, mükellefin faaliyetlerine ilişkin olması, gerekmektedir.

Bu şekilde katma değer vergisi sistemi karşılıklı kontrole büyük ölçüde olanak vermekte ve bu karşılıklı kontrol, firmaların alışları üzerinden ödedikleri vergilerden daha fazlasını indirmelerini önlediği gibi, işletmeler arasında belge alışverişinin de disiplin altına alınmasını teşvik etmektedir. (Vural, 2020: 2).

Dolaylı vergilerden biri olan özel tüketim vergisinde de vergi indirimi uygulaması bulunmaktadır. Ancak, katma değer vergisinde olduğu gibi herhangi bir işlem için yapılan tüm teslim veya ifaları kapsamamaktadır. Özel Tüketim vergisinde yalnızca imalat sürecinde aynı listedeki malların işleme alınması durumunda ödeyeceği ÖTV'yi indirebilirler. Bu iki tüketim vergisi arasındaki farklardan diğeri ise, katma değer vergisi, istisna tanınan işlemler haricindeki teslim ve ifaların tamamı üzerinden alınmakta iken, özel tüketimlere yönelik uygulanan özel tüketim vergileri, mevzuatta belirlenmiş ve listelenmiş mallar üzerinden alınır. Ayrıca, özel tüketim vergisi kanununda sayılan malların üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar olan aşamaların sadece birinde uygulanmaktadır. Bu bakımdan da katma değer vergisinde oluşan yayılı muamele vergisi niteliğini taşımamaktadır. (Oktar, 2018: 2).

2.3. Katma Değer Vergisinde İndirimin Belgelendirilmesi

Katma değer vergisi, nihai tüketicinin üzerinde kalması ve gayri şahsi bir vergi olması nedeniyle diğer dolaylı vergilerde olduğu gibi vergide adaletin sağlanması hususunda eksik kalır. Katma değer vergisi, içinde barındırdığı özellikleri sebebiyle belgeye dayalı ve tekniği olması nedeniyle bilgi gerektiren bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türk Dil Kurumu Sözlüğüne (TDK) göre belgenin tanımı: “Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, dokuman” şeklinde yapılmıştır.¹⁴

Kanıt gücüne sahip nesneler, belge olarak betimlenebilir. Yasal düzenlemeler kapsamında düzenlenen belgeler, tacirlerin kendi arasında düzenlediği ve tacirlerin devletle ilişkileri kapsamında düzenlediği belgeler olarak iki çeşittir. Belgeler, tabi olduğu kanundaki usul ve esaslar göz önüne alınarak düzenlenmelidir. Borçlar Kanunu’na göre düzenlenmiş bir belge gerçekliğinin iddia edilebilmesi, taraflar arasında hukuki ilişkinin kanıtı şeklinde düzenlenen sözleşmenin varlığı halinde mümkündür. (Öktem, 2004: 59).

Üretim aşamasından, tüketim aşamasına kadar olan her aşamada bir önceki aşamada ödenen verginin indirilebilmesi için, önceki aşamalarındaki katma değer vergisi’nin belgelerde gösterilmesi ve belgelere dayandırılması gerekmektedir. Belgelendirilmeyen katma değer vergisi indirimleri yüklenilemez vergi niteliğini taşımaktadır.

Katma değer vergisi, alıcı ve satıcı taraflarının kendi çıkarları için gerçekleştirdikleri usul ve işlemler neticesinde, kendi oto kontrol mekanizmasını ortaya çıkarırken, aynı zamanda da belge düzeninin oluşmasına; böylece de mükelleflerin gelir vergisi beyanlarının arzu edilen seviyelere gelmesine de vesile olur. (Turhan, 1993: 83).

Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutmak zorunda olduğu yasal defterler, kanunun 182-214. maddeleri (madde 182: bilanço esasında tutulacak defterler, madde 183: yevmiye defteri, madde 184: defterikebir, madde 185: envanter defteri, madde 193: işletme hesabı esasında tutulacak defterler, madde 194: işletme hesabı, madde 197: imalat defteri, madde 199: kombine imalatla imalat defteri, madde 200: bitim işleri defteri, madde 204: banka ve sigorta şirketlerinin gider vergisine ait kayıtları, madde 207: yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, madde 209: ambar defteri, madde 210: serbest meslek kazanç defteri, madde 212: özel defterler, madde 213: çiftçi işletme defteri) arasında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, düzenlenmesi zorunlu olan belgeler ise 227-253 maddeleri arasında tanımlanmıştır. (Akbıyık, 2005: 146).

İndirim müessesesi, katma değer vergisi’nin verimliliği açısından gerekli olan bir unsurdur. İndirim için bazı şekil şartlarının sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar yerine getirilmediği takdirde, katma değer vergisi indiriminden yararlanılamayacaktır. (Değer, 2014:

¹⁴ **Türk Dil Kurumu:** Türkçe Sözlük, 10. Baskı, Ankara, 2005.

1204). Bu şartlardan en önemlisi ve ilki belgelendirme zorunluluğudur. Vergi indiriminden yararlanmak için, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefiyeti olması, işletmenin indirim konusu yapmış olduğu verginin faaliyet konusu ile alakalı olması, mal veya hizmet alımlarına dayanak olan katma değer vergisi'nin gerçekten yüklenilmiş olması, fatura ve benzeri belgelerin takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmadan yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Katma değer vergisine göre, mükelleflerin mal veya hizmet alımlarında ödedikleri katma değer vergisi tutarlarının indirimi için fatura ve benzeri belgelerde hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ayrıca gösterilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Ancak ithalatla ilgili durum farklıdır. İthalatta, mükellefin gümrük idaresine vergiyi ödemesi gerekir. Gümrük idaresi tarafından düzenlenen gümrük makbuzunda bu ödemenin gösterilmesi, katma değer vergisi indirimi açısından yeterli olacaktır. (Toroslu, 2018: 162).

Konuyla ilgili, Danıştay'ın vermiş olduğu karar şöyledir: “ *Mal teslimine ilişkin olarak satıcı tarafından düzenlenen faturada katma değer vergisi tutarlarının ayrıca gösterilmemesine rağmen, alıcı tarafından katma değer vergisi tutarı toplam fatura tutarı üzerinden iç yüzde yoluyla indirim konusu yapması, katma değer vergisi indirimi reddi yönünde karar verilmesine rağmen; fatura düzenleyen tarafın da iç yüzde yöntemiyle katma değer vergisi tutarını hesaplayıp vergi dairesine ödemesi şartıyla, katma değer vergisi indiriminin kabul edilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis edilmiştir.* ”¹⁵

Mükelleflerin fatura ve benzeri belgeleri temin edememesi durumunda, bu işleme ilişkin katma değer vergisi tutarlarının indirilebilmesi de itiraza açık bir konudur. Kanunun 34. maddesi ele alındığında, mükelleflerin belgeyi temin etmeden, katma değer vergisi indirimi imkanı olmadığı söylenebilir. Mal veya hizmet alındıktan ve ödemeleri tamamlandıktan sonra belgenin düzenlenmesiyle, mükellefin indirim hakkının olacağı konusu tartışmaya açık hale gelmiş ve uygulamada karışıklığa da neden olmuştur.. (Değer, 2014: 1214-1215).

Belgelendirme ve kayıt olgusu, mükellefler ile mükelleflerle vergisel ilişkisi bulunan kişilerin vergilendirme karşısındaki hesap durumları, hesap neticelerinin görünümü ve kontrolü açısından işleve sahiptir. VUK' un defter ve belge hükümleri dikkate alındığında,

15 Danıştay 9. Dairesi, 31.05.2002, E: 2001/4301, K:2002/4835

indirim müessesesinin işleyebilmesi için mükelleflerin bu konudaki eylemleri kuralla bağlanmış hale gelmektedir.

Mükellefler katma değer vergisi indirimi yapabilmek için alış yaptığı taraftan fatura talep etmesi gerektiğinden, kendisine satış yapan mükellefin fatura düzenleyerek bu belgede gösterilen katma değer vergisi tutarını beyan etmeye zorlamış olacaktır. (Kocahanoğlu, 1985: 144). Bu zorlama aynı şekilde iadeci mükellefler için de geçerli olmaktadır. BA-BS uyuşması, faturaların gerçek mi sahte mi olduğunun tespiti, faturaların zamanı içinde düzenlenip düzenlenmediği, e-fatura düzenleme zorunluluğu olan mükelleflerin kontrolü gibi pek çok zorunluluk kontrol edilmiş ve usulüne uygun bir şekilde uygulanması sağlanmış olacaktır.

Katma değer vergisi, temelinde takip edilebilen bir vergi türü olması nedeniyle, belge olmazsa veya belge düzenlenmezse işlevini kaybeder. Vergi Usul Kanunu'nun 227.maddesinde; “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebeti ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.” (VUK., m.227). denilerek bu durum açıkça dile getirilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu 34. maddede, verginin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi durumunda indirim yapılabileceğinden bahsedilmiştir. Bu nedenle mal veya hizmet alan katma değer vergisi mükellefleri tarafından, fatura ve benzeri belgelerde; katma değer vergisi'nin ayrıca gösterilmesi konusunda dikkatli tutum içinde olmaları gerekecektir. (Değer 2014: 1204).

2.3.1. Fatura ve Benzeri Belgeler

Vergi Usul Kanunu açısından fatura, gelir ve giderler bakımından vergi matrahının belirlenebilmesi için defter kayıtlarının tevsiki işlevini görmesi karşısında, TTK açısından ise, tacirlerin arasındaki ticari işlemlerin sözleşme hükümlerinin uygulanması bakımından ifaya zorlamaktadır. (Öktem 2004: 68).

Fatura, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesi ve 232.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” (VUK., md.229). şeklinde tanımlanmıştır.

Fatura, alım satımın yapıldığına dair ticari bir belge niteliği taşımaktadır. Alım-satım işlemleri, maliyet unsurlarını oluşturan kalemler ile işletme gelir ve giderleri, fatura ile ispatlanmaktadır. (Toroslu, 2018: 159). Hizmete sunulan malın, mal ve hizmet karşılığında

alıcıya sunulan belgedir. Yapılan alışverişler neticesinde ürün iadesi yapılmak istenirse de gerekli olan mali bir belgedir. Vergi mevzuatı açısından da vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemesinin yanında, piyasadaki para ve mal hareketlerinin kontrolünü sağlamak açısından fatura en önemli mali belgelerdendir. Mali açıdan ise, ödevlinin vergi matrahını tespit etmek, gelir ve giderlerine ait kayıtların tevsikine imkân sağlaması açısından da etkili bir ispat aracıdır. (Toroslu, 2018:160).

Vergi mevzuatı açısından, fatura düzenleyenlerin vergi mükellefi olması gerekmektedir. Ticaret hukukunda, vergi hukukundan farklı olarak; fatura düzenlenmesi için tarafların her ikisinin de vergi mükellefi olması gerekmez. Faturanın, tacir ve tacirin işletmesiyle ilgili olması da zorunlu değildir. Fatura, vergi mükelleflerinin kayıtlarının tevsikine, başka bir anlatımla gelir ve gider kayıtlarını ispatlamaya ve böylece vergi matrahının tespitine yarayan bir vesikadır. (Ünal 2006: 3). Mükellefiyet kaydının olması durumunda düzenlenen faturada ayrı gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasına dair; idarenin vermiş olduğu görüşe göre: *“servis taşımacılığı yapmak üzere on sekiz kişilik bir otobüsü vergi mükellefi olmayan bir şahıstan 2013 tarihinde katma değer vergisi dahil bedelle noter satış sözleşmesiyle alındığı, ancak satıcının vergi mükellefiyet kaydının olmaması nedeniyle fatura düzenlemediği, bununla birlikte aynı yıl içerisinde söz konusu aracı noter satış sözleşmesiyle başkasına sattığı ve bu satışa ilişkin düzenlenen faturada katma değer vergisi hesapladığı belirtilerek, vergi mükellefi olmayan şahıstan alınan araç nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi beyanı ve indirimi hakkının yapılp yapılamayacağı hakkında istenilen özelgede, idare, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1 ve 29/1 maddelerine göre vergi mükellefiyeti bulunmayan kişiden araç satın alma işleminin verginin konusuna giremeyeceğinden, işlem bedeline ilişkin düzenlenen noter satış senedinde belirtilen, ancak fatura ve benzeri belgede gösterilmeyen ve satıcı tarafından da beyan edilmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı”*¹⁶ hakkında görüşü bildirmiştir.

Faturanın geçerli bir vesika olması için kanunda belirlenmiş olan şekil şartlarına da uygun olması gerekir. Vergi Usul Kanunu 230. maddeye göre, faturanın düzenlenme tarihi, seri sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı var ise ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve

16 [Özelge, GİB., İVDB, sy. 39044742-KDV.29-110372, (20/04/2017)]

hesap numarası, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası faturanın üzerinde belirtilmesi gerekir. (VUK., m. 230). Aynı kanunun devam eden maddesinde, faturaların mürekkeple, makine veya kopya kurşun kalem ile doldurulabileceği belirtilmiş olup, faturaların en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Her bir fatura ayrı sıra numarası dahilinde teselsül edilir. Faturaların baş tarafına iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzalamaları şartı aranır. Fatura da şekil şartlarına riayet edilmemesi indirim uygulamasını da doğrudan etkilemektedir. Öyle ki Danıştay'ın vermiş olduğu karara göre, birtakım faturaların düzenlenmesinde, faturada yazılması gereken bilgilerin eksik olması nedeniyle KDV indiriminin reddedilmesi konusunda, KDV indirimlerinin bir kısmının zorunlu bilgilerin yer almadığı faturalarla belgelendirildiği konusu; mükellef tarafından da kabul edildiği, bu durumda zorunlu unsurları taşımayan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılması nedeniyle, bu nitelikte olduğu tespit edilen faturalara göre KDV indirimlerinin reddedilmesi doğrultusunda olmuştur.¹⁷

Danıştay'ın vermiş olduğu diğer bir benzer kararda, düzenlenen bir kısım faturalarda, faturada yazılması gereken bilgilerin eksik olması nedeniyle, katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi konusunda olmuştur. Katma değer vergisi indirimlerinin bir kısmının zorunlu bilgilerin yer almadığı faturalarla belgelendirildiği konusu mükellef yetkilisi tarafından da kabul edildiği, bu durumda zorunlu unsurları taşımayan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılması nedeniyle, bu nitelikte olduğu tespit edilen faturalara göre katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi doğrultusunda olmuştur.¹⁸

Fatura düzenleme, faturaları kayıt altına alma ve fatura içeriğine itiraz etmek gibi belli başlı işlemlerde yasaların belirlemiş olduğu süreler içinde işlem yapılması şartıyla geçerli bu işlemler geçerli olacaktır. Bilindiği üzere, fatura malın teslimi veya hizmetin ifasının gerçekleştiği tarihten itibaren “yedi gün” içinde düzenlenmesi gerekir. Burada genel prensip işlemin gerçekleştiği ayı atlamamaktır. Eğer işlem gerçekleştikten yedi gün sonrası; sonraki ay dönemine geçiliyorsa bu durumda, istisna olarak işlemin yapıldığı ayın son gününe kadar faturanın düzenlenmesi gerekir.¹⁹ Faturanın kayıtlara geçilmesi için ilgili kanunda belirlenmiş süre on gündür. Faturayı alan kişi faturanın içeriğine itiraz edebilme hakkı saklıdır. Ancak

17 [(Dnş. D.7. E: 2000/8508, K: 2003/5061, (15.12.2003)]

18 Katma Değer Vergisi indirimlerinin bir kısmının zorunlu bilgilerin yer almadığı faturalar hakkında faturaların hiç düzenlenmemiş sayılmasına, buna göre, katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesine hükmü verilmiştir. [Dnş. D., E:2000/8508, K:2003/5061(15.12.2003)]

19 “Yargı Karar Yorumları” <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari> adresinden alındı (Erişim Tarihi: 20.04.2021).

bunu da kanunun belirlemiş olduğu sekiz günlük süre içerisinde yapması gerekir. Aksi taktirde, itirazda bulunmak isteyen kişi faturayı kabul etmiş sayılır.

Katma değer vergisinde indirim yapılması için gerekli belgelerden biri faturadır. Ancak buradan şu anlaşılmamalıdır ki fatura düzenlendiği zaman katma değer vergisi doğar. Önceden de bahsedildiği üzere, katma değer vergisi malın teslimi ve hizmetin ifası ile doğar. Ancak, mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleşmeden önce fatura düzenlenirse o zaman faturanın düzenlendiği anda katma değer vergisi doğmaktadır. (Oral, 2019: 125).

Sevk irsaliyesi ve fatura düzenlemenin beraber işlediği durumlarda, işleme ilişkin irsaliyeli fatura düzenlenmesi gerekecektir. Sevk irsaliyesiyle benzer nitelikteki taşıma irsaliyesi ise, ücretli olarak eşya taşıyan mükellefler tarafından düzenlenen belgedir. Malların sevk edildiği tarih ile sevk irsaliyesinin düzenlediği tarihler farklı olabilmektedir. Malların teslim tarihlerinin tespiti açısından da bu tarihler göz önüne alındığından, faturanın düzenleneceği sürenin başlayacağı tarih de buna göre belirlenebilecektir. 253 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nde (GT), sevk irsaliyesinde, düzenleme tarihi ile sevk tarihlerine ayrı ayrı yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Mal teslimi öncesinde fatura düzenlenmesi, ancak malın daha sonraki bir tarihte sevk edilmesi durumunda; taşımayla ilgili olarak düzenlenecek sevk irsaliyesinde daha önceden düzenlenen faturanın bilgilerine yer verilecektir. (Demir, 2018: 490). Düzenleme tarihleri önemlidir. Çünkü katma değer vergisi indirim mekanizmasının işleyebilmesi için fatura ve benzeri mali belgelerin düzenlendiği tarih indirimin yapılacağı tarihi de belirleyecektir.

Vergi Usul Kanunu’nun 232. maddesine göre, “birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutma mecburiyeti olan çiftçiler, serbest meslek erbapları, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işlemler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak zorundadır.” (VUK., m.232). açıklamasına yer verilmiştir. Ancak, yasada açıkça belirtilen bu ödevliler de yaptıkları işin faaliyetlerine ilişkin satın aldıkları kırtasiye, aydınlatma, ısınma, enerji, büro ve temizlik malzemeleri, akaryakıt vb. gibi ve tutarı o yıl için belirlenmiş fatura düzenleme haddini aşmayan işlemler için perakende satış fişi veya yazar kasa fişi düzenleme haklarının olduğuna dair 204 Seri No.lu VUK Genel Tebliği uygulamaktadırlar. Fatura yerine geçen pek çok belge olmasına rağmen, günlük yaşamda en sık karşılaştıklarımız; yazar kasa fişleri, perakende satış fişleri, irsaliyeli faturalar, gider pusulası, müstahsil makbuzu, yolcu taşıma

biletleri, serbest meslek makbuzları, bankalar tarafından düzenlenen dekont ve kağıtlar, sigorta şirketleri ve acenteleri tarafından düzenlenen poliçeler, ikrazatçıların düzenlediği ödünç sözleşmeleri fatura benzeri kullanılan belgelerdir. Yeni nesil fatura olan e-fatura da fatura hükmünde olup vergi indirimine dayanak teşkil etmektedir. Elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken hata ile kâğıt ortamında düzenlenen faturalar dahil katma değer vergisi indirimine dayanak olmaktadır.

Ancak, katma değer vergisi indirimi uygulayabilme şartlarını bu belgelerin hepsi karşılayabilir mi sorusuna cevap verecek olursak, belgelerin nerede hangi işlem ve tutar için düzenlendiğine göre sorunun cevabı değişecektir. Katma değer vergisi mükelleflerinin ticari faaliyetlerine ilişkin tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, su, gıda, aydınlatma, ısınma, akaryakıt gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi, yazar kasa fişi gibi fatura yerine geçen belgelerle tevsik edilmesi mümkün bulunduğu için katma değer vergisinde bu belgelerle indirim konusu yapılabilir. Ancak bunlar dışında kalan alış ve giderler fatura ile tevsik edilmesi gerektiğinden yalnızca fatura ile indirim konusu yapılabilir. (KDV GUT/III/C.5).

2.3.2. Gümrük Makbuzu

Mal veya hizmetin ithal edilmesi sonucunda, Gümrük İdaresince, düzenlenen makbuza “gümrük makbuzu” denir. Gümrük makbuzu, ithal olunan her türlü mal ve hizmet dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin indirilmesi için gerekli olan mali belgedir. Ancak indirim yapabilmenin ön koşulu gümrük makbuzunun ithalatçı adına düzenlenmiş olması, makbuzun üzerinde ithal edilen mal veya hizmet için ödenmiş olan katma değer vergisini ayrıca gösterilmesi, bu makbuzun yasal süresi içinde deftere kaydolması şartları aranır. (Değer, 2014:1505).

Faturada, verginin vadesinde ödenip ödenmemiş olduğu katma değer vergisi indirimi için engel teşkil etmezken, gümrük makbuzunda faturadan farklı olarak verginin ödenmiş olması ve makbuzun üzerine ödenmiştir şerhinin bulunması şartı ile vergi indirim konusu yapılabilir. İthalat sırasında ödenmiş olan katma değer vergisi idarece makbuzun üzerine yazıldığı için bu makbuz indirimi belgeler.

İthalat sırasında ödenmemiş olan vergiler teminat verilse bile katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz. İthalat sırasında verginin ödenmesi ve ödenen katma değer vergisinin, gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. (KDVK., m.47).

2.3.3. Perakende Satış Vesikası

Vergi Usul Kanunu'nun 233.maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usulde vergilendirilen tacirler ile defter tutan çiftçilerin fatura düzenlemek zorunda olmadığı işlemlerde; PSV, makineli kasalarını kayıt ruloları girişi ve yolcu taşıma biletleri düzenleyerek belgelendirebilecekleri belirtilmiştir.

204 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde, tüketilmek üzere alınan ve fatura düzenleme sınırını aşmayan kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi giderler, PSV ile belgelendirilebilir. Ancak işletme tüketimini aşan ve satışa konu edilebilecek olanlar için tutar ne olursa olsun belgelendirme fatura ile yapılmak zorundadır. Serbest meslek erbabları ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler için bu açıklama yer almamaktadır.²⁰

Vergiye tabi işlemlerde, PSV ile belgelendirme de yapılabilir. PSV düzenlenmesi durumunda, toplam satış bedeline iç yüzde yöntemi uygulanarak, katma değer vergisi hesaplanabilir. (Şenyüz, Doğan Gerçek 2018: 460) Örneğin, bir mükellefin %18'e tabi satışlarının toplamı 2.255,00 TL iken, bu bedelin içerisindeki katma değer vergisi tutarı $(2.255,00 \times 18) / (100 + 18) = 343,98305 \text{ TL}$ hesaplanmakta, katma değer vergisi matrahı da $(2.255,00 - 343,98) = 1.911,02 \text{ TL}$ olarak beyan edilecektir. Yuvarlama işlemleri dolayısıyla, katma değer vergisi tutarlarının defter kayıtları ile beyannamede yer alan tutarları arasında farklılıklar olabilmektedir. Bu durumda, fark olan tutar defter kayıtlarında daha fazla olması durumunda, beyannamede ilave edilecek KDV olarak; tutarların farkı beyannamede daha fazla olması şeklinde gerçekleşmişse bu kez de beyannamede indirilecek KDV olarak düzeltme işlemleri yapılabilmektedir. (Yavaşoğlu 2012: 194).

Mükelleflerin VUK' ta yazılı olan fatura düzenleme sınırını aşan giderleri için harcamalarını faturayla belgelendirilmesi dışında, işletme çalışanlarının gelişen ekonomik koşullarla ilgili olarak işletme faaliyetleri kapsamında yaptığı yemek, yol ve konaklama gibi giderlerini PSV veya yazar kasa fişleriyle belgelendirmesi doğru olacaktır. Bu belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisi tutarlarının indirim konusu yapılmasından dolayı

20 05.06.1990 tarih ve 2053905 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

eleştirilmesi hatalıdır. PSV'nin fatura yerine geçen belge olarak kabul edilmesine rağmen, bu belgelerde yazılı olan katma değer vergisi tutarlarının indirim yapılamaması mükelleflerin aleyhine bir uygulamadır. Yaygın olarak kullanılan yeni nesil ödeme kaydedici cihazlarına (ÖKC), vergi kimlik numarası (VKN), iş yeri adresi gibi faturada gerekli bilgilerin kaydedileceği bir altyapı kurulması durumunda, ÖKC fişlerine dayanarak katma değer vergisi indirimi yapan mükelleflerle ilgili denetim ve takip kolaylığı elde edilebilir.²¹

206 sıra numaralı VUK GT ile yazar kasa fişleri ile ÖKC belgelerinin de fatura benzeri belge niteliğinde olduğu açıklanmıştır. 204 sıra numaralı VUK GT ile, PSV ile işletmenin fatura düzenleme sınırını da aşmayan tüketim niteliğinde olan harcamalarının gider belgesi olarak kabul edilebileceği açıklanmıştır.

204 Sıra Numaralı VUK GT' de gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış ve yazar kasa fişlerinde gösterilen katma değer vergisi tutarları, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi durumunda indirim konusu yapılabilmektedir.

2.3.4. İcra Dairelerince Düzenlenen Belgelere Göre Katma Değer Vergisi İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1. fıkrasında bahsedilen resmi kurum ve kuruluşlara, yalnızca vergiye tabi işlemlerin gerçekleştiği dönemlerde beyanname verme zorunluluğu kabul edilmiştir. Kanunda sayılan bu mükelleflere ait verginin beyan ve tahsil zamanı ile tahsilatına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bahsedilen yetki çerçevesinde, Kanun'un 1/3-d maddesi gereğince müzayede yoluyla satış yapan icra dairelerinin bu satışlarıyla ilgili katma değer vergisinin beyan ve ödenmesi ile ilgili işlemler düzenlenmiştir. Zira; kanun ve genel tebliğlerde müzayede mahallerinde yapılan satışları kim yaparsa yapsın, çıkarılan işlem konusu malın mülkiyeti kime ait olursa olsun, müzayedeyi düzenleyen kim olursa olsun vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, bu satışlar sürekli olan satışlar olmadığı için ve katma değer vergisinin konusunun sürekli, devamlı yapılan işlemler olması dolayısıyla kanun koyucu 1/3-d maddesini eklemiş ve müzayede işlemlerini satışın yapıldığı dönemler için vergilendirmiştir.

Bu işlemler devamlılık arz eden işlemler olmadığı için yalnızca satış gerçekleştiği dönemlerde beyan verilecektir. Bu satışlarda vergiyi doğuran olay, satışın yapıldığı tarihte

21 **Timur Çakmak**, "Perakende Satış ve Yazar Kasa Fişlerine İstinaden Gider ve KDV İndirimindeki Çelişkiler ve Bir Öneri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.421, Eylül 2016, s.106

gerçekleşmektedir. Bu satışın bedeli ise katma değer vergisinin matrahını oluşturacaktır. Satıştan sorumlu malı teslim eden, icra memuru ise katma değer vergisinin mükellefi olacaktır. Bu satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi icra dairelerinin tanzim ettiği tahsilat makbuzlarının üzerinde gösterilecektir. Adalet Bakanlığına bağlı İcra Dairelerinin Vergi Usul Kanunda belirtilen belgeleri düzenleme zorunluluğu olmadığı için, fatura yerine tahsilat makbuzu ibraz etmektedir. Çanakkale Defterdarlık Gelir Müdürlüğünün konu ile ilgili vermiş olduğu bir görüşe göre, tahsilat makbuzları, Vergi Usul Kanunu açısından tevsik edici belge niteliğinde olduğu ve bu belgelere istinaden katma değer vergisi indirimi yapılabileceği yönünde olmuştur.²²

Müzayede mahallinde gerçekleşen satışlar neticesinde, yapılan teslimin hesaplanan katma değer vergisi, en geç ilgili mevzuat uyarınca bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai bitimine kadar, satışı gerçekleştiren icra memuru tarafından imzalanarak, tarih ve mühür kullanılmak suretiyle onaylanarak, vergi dairesine 5 No.lu katma değer vergisi beyannamesiyle beyan edilip ödenecektir. (KDVUGT/I/B/6.2.2).

2.3.5. Diğer Belgeler

Vergi Usul Kanunu'nun 229-232. maddeleri dışında, mükerrer 257. maddenin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanarak, kanun'da sayılan belgelerin haricinde uygulamada belge olarak geçerliliği bulunanlar da mevcuttur. Bunlar, mahkeme kararları, resmi mektuplar, tapular, noter tasdikli satış sözleşmeleri, banka dekontları, toplantı tutanakları, makbuzlar, uzlaşmalar, yetkiler, sözleşmeler ve harcama listeleri destekleyici belgeler olarak kabul edilmektedir. (Değer, 2014: 1205). Ücret akdi olmadan, serbest meslek hizmetleri kapsamında verilen serbest meslek makbuzları nedeniyle, bu makbuzlara göre katma değer vergisi tutarlarının indirimi yapılabilmektedir.

2.4. Katma Değer Vergisinin Ayrıca Gösterilmesinin Gerekli Olmadığı Haller

Katma değer vergisinde indirimi gerçekleştirebilmenin genel geçerli hallerinden biri fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzlarının üzerinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi kabul edilmiştir. Bu durumun istisnası olarak, Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesinin 2 numaralı bendinde, fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisinin

22 [GİB.,Özelge B.07.4.Def.0.17.10.00 S: 2010-07-17 (16.02.2012)]

ayrıca gösterilmesine gerek olmadan vergi indiriminin gerçekleşebileceğine dair Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki genel uygulama tebliği ile kullanılarak istisna içeren durumlar açıkça belirlenmiştir. Bunlar tarifesi ve bedellerinin vergi dahil olarak hesaplandığı durumlar ve özel matrah şeklinde tespit edilen işlemler olarak belirtilmiştir.

İlk olarak, bedelin tarife veya biletle beraber alındığı, vergi dahil edilerek tutarın belirlendiği satışlarda bu bedele katma değer vergisinin dahil olduğu ibaresini koyulması durumunda; verginin ayrıca gösterilmesine gerek yoktur. Tebliğin ilgili bölümünde bu örnek genişletilerek; kitap, dergi, gazete, ilaç, akaryakıt ve benzeri mallar için önceden belirlenen tarifeler üzerinden, açıkça belirtilecek şekilde baskı, etiket yapıştırmak suretiyle “KDV Dahil” tutar üzerinden gösterilmesi gerekecektir. (Zavrakoğlu, 2001: 10).

İkinci istisna olarak, özel matrah şekillerinden bahsedilmiş olup, bu şekilde vergilendirilen işlemlerde katma değer vergisi bedele dahil olduğu için ayrıca katma değer vergisinin gösterilmesi gerekmediği belirtilmiştir. Özel matrah şeklinde vergilendirilen işlemlere örnek verecek olursak, spor toto, at yarışları, milli piyango ve şans oyunları, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteri ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve bu yarışmaların tertiplenmesi ve gösterilmesi, sikke altın gümüş teslimleri, Tütün Mamülleri ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğünce, dağıtımı yapılan maddeler, gazete, dergi, kitap ve periyodik yayınlar, şans oyunları salon işletmeciliği, özel kişi ve kurumlar tarafından üretilen ve satılan sigaralar, Türk Telekom tarafından yapılan satışlara ilişkin telefon kartı ve telefon satışları üzerinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesine gerek yoktur. Katma Değer Vergisi Kanunu 23. maddesinin 20/4. fıkrasındaki hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmamakla birlikte, indirim konusu yapılabileceği de belirtilmiş ve yasa ile güvence altına alınmıştır.

2.5. Katma Değer Vergisi İndiriminde Defter Kaydı Usulleri

Katma değer vergisinde tarh edilecek verginin bulunması için vergi indirim yolu benimsenmiştir. Tarh edilecek verginin tespit edilebilmesi için mükelleflerin yapacakları mal teslimi veya hizmet ifası üzerinden hesaplayacakları katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim veya ifa olunan hizmetlerin karşılığında ödedikleri katma değer vergisi ile ithal ettikleri mallara ait katma değer vergisini, kanunda belirlenen usulleri sağlamak koşulu ile indirebileceklerdir. Bunun için katma değer vergisini ayrıca veya istisnai şekilde dahilinde

yazan fatura ve benzeri vesikalar, gümrük makbuzları ve diğer belgelerden yukarıda bahsetmiştik. Bu işlemlere bağlı olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılının sonuna kadar bu belgelerin kanuni defterlere kaydolma ve kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılması zorunluluğu da katma değer vergisinde indirim hakkının uygulanabilmesinin bir diğer şartıdır.

Belgeler, muhasebe sistemi içinde, yasal defterlere yapılan kayıtların dayanaklarıdır. Bu işte tecrübeli insan unsuruna ihtiyaç duyulan; muhasebe süreci, defter kayıtları üzerinden borç ve alacak kontrolü işlevini de yerine getirebilmektedir. (Öktem 2004: 63).

206 numaralı VUK Tebliğinde; mükelleflerin alış belgelerine dayanarak bu belgelerde yazılı katma değer vergisi tutarlarının, satışları dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisi tutarlarından indirilebilmesi için, defterlere kaydedilmesi şarttır, diye belirtilmiştir.

Katma değer vergisi indirimini kullanabilmenin şekil şartları arasında, işlemin dayanağı olan belgenin yasal defterlere kaydedilmesi zorunludur. Vergi hukukunda, mükelleflerin defter tutma zorunluluğunda amaçlanan unsur, vergi matrahlarının tespit edilmesidir.

VUK 182. maddesinde bilanço esasına göre tutulan defterler; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak sayılmıştır. VUK 193. maddesinde ise, işletme esasına göre tutulacak defter sadece işletme hesabı defteri olarak belirlenmiştir. Serbest meslek erbabları da niteliği işletme hesabı defterine benzeyen, serbest meslek kazanç defteri tuttuğu VUK' un 210.maddesinde açıklanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. Madde 1. bendine göre, *“Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”* hükmü yer almaktadır. Konuyla ilgili Danıştay kararları da mevcuttur. Bunlardan biri, yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, bu verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiği yönündedir. Bu şartlardan herhangi birinin, mücbir sebepler mevcut olmamasına rağmen yerine getirilmemesi halinde,

mükelleflerin, yüklenmiş oldukları katma değer vergisi indirim konusu yapabilmelerine olanak bulunmamaktadır.²³

Defterlerin yasaya uygun ve tasdik edilmiş olması indirim hakkının kullanılması için gereklidir. Bu yüzden tasdiki zorunlu olmayan Defter-i kebir (Büyük Defter) gibi tasdik edilmemiş deftere faturanın veya benzeri vesikanın kaydedilmiş olması, indirim reddi için hukuka aykırı durum oluşturmaz. Ancak, tasdiksiz defter-i kebir defteri yanında yevmiye defteri, envanter defteri gibi tasdik olmuş deftere de kayıt yapılmışsa indirimin reddi hukuka aykırı işlem haline gelecektir.²⁴ Yasal defter tutmayan mükelleflerin beyanname vermiş ve vergisini ödemiş olması indirim için yeterli değildir.²⁵

Ticaret hukuku açısından, defter tutma yükümlülüğü, tacirin işlerini takip etmesi ve ticari defterlerin belirli şartlar altında tacir lehine veya aleyhine delil olması açısından tacir ve alacaklıları açısından önem taşımaktadır. (Aksoy, 2016: 137).

Vergi Usul Kanuna göre, yasal defterler; vergi mükelleflerinin gelir ve giderlerini düzenli bir şekilde kayıp ve kaçağa mahal vermeden kayıt altında tutulmasını sağlarken; ödemeleri gereken vergilerin denetimi için de kolaylık getirmektedir. Aynı zamanda asıl amacı olan vergi matrahı tespiti bu kayıtlarla ispat edilmiş olacaktır. Diğer yandan işletmeler hakkında karar verecek olanlara bilgi sağlanması, işletme ile ilgili veri sunması bakımından da oldukça önemlidir.

Katma değer vergisi indirimi açısından, Vergi Usul Kanununda bahsedilen defterlerden yevmiye defteri, işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, çiftçi defteri, imalat ve istihsal defterine kayıt yapılmış olması gerekir. (Vural, 2020: 744). VUK' a göre tasdiki zorunlu olmayan defterlerden defter-i kebir verginin kaydedilmesi, indirimden yararlanmak için yeterli değildir. Bu defterin yanında tasdiki zorunlu sayılan yasal bir deftere de belgelerin kaydedilmesi şartıyla, indirimden yararlanılabilir.

Vergi Usul Kanunu 182. maddesine göre, bilanço esasına tabi mükelleflerin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defterini tutması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu 193. maddesine göre, işletme esasına göre tutulacak defter sadece işletme hesabı defteri olarak belirlenmiştir. 210. maddede ise, serbest meslek erbapları da niteliği işletme hesabı defterine

23 [Dnş. D.7 E: 2001/4013, K: 2004/963, (12.04.2004)]

24 [Dnş. D.4 E: 2016/5876, K: 2019/7126, (6.11.2019)]

25 [Dnş. D.11. E:1997/286 K:1998/1029, (16.03.1998)]

benzeyen serbest meslek kazanç defteri tutması gerekliliği benimsenmiştir. Ancak, unutulmaması gereken durum, yalnızca tasdike tabi olan defterlere vesikaların işlenmesi durumunda katma değer vergisi indiriminden yararlanılabileceğidir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunun 30/3. maddesinde belirtildiği üzere tasdiki zorunlu olan defterlerin süresinde veya kanuni süresinin sonundan başlayarak belirtilen bir aylık süre içinde tasdik ettirilmesi durumunda, mükellef katma değer vergisi indiriminden yararlanabilecektir. Fakat, tasdiki zorunlu olan bu defterlerin zamanında veya süresinin sonundan başlayarak belirtilen bir ay içinde tasdik ettirilememesi halinde bu defterler hiç tasdik ettirmemiş sayılır ve indirim konusu yapılamaz. Defterlerin yasal ve geçerli sayılabilmesi için noter tasdiki taşımasına, sabit ve teselsül eder numaralar taşıyan yapraklara sahip olması gerekmektedir. (Vural, 2020: 742).

Gelişen teknolojiye uyumlu olarak muhasebe kayıtlarının çoğu bilgisayar ortamında tutulmakta olup, el ile kayıt tutma alışkanlığı çoktan terk edilmiş bulunmaktadır. Ancak ne olursa olsun muhasebe kayıtlarının yalnızca bilgisayar ortamına kaydedilmesi deftere yazıldığı anlamını taşımaz. Bu vesikaların 10 gün içinde defter kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu 219’uncu maddesinin (b) bendine göre, 10 günlük süreye istisna olarak, kayıtlarını devamlı olarak; muhasebe fişleri, bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürütenlerde, muamelelerin 45 gün içinde esas defterlere intikal ettirilmesi gerekmektedir.(VUK., m.219) Ancak Danıştay kararları incelendiğinde belgelerin bu sürenin dolmasından sonra deftere kaydedilmesi de indirim hakkını ortadan kaldırmayacağını belirtiyor ve akabinde şunu da ekliyor, bu gecikme kanunda ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen süreyi aşmamalıdır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararında, bu durum net bir biçimde belirtilmiş olup; “*Yasal defterlere süresinde kaydedilmeyen alış belgelerinde gösterilmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı*” hükmüne yer verilmiştir.²⁶ Diğer bir yargı kararında, “*alış ve gider vesikalarının bilgisayar kayıtlarına geçirilmesinin yasal deftere kayıt olarak kabulüne olanak bulunmadığından, ait olduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde yasal defterlere kaydedilmeyen alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.*”²⁷ hükmü verilmiştir.

26 [Dnş., D.11, 1995/177 E., 1997/67 K. ve (17.01.1997)]

27 [Dnş., D.7, E:2007/12, K:2007/220, (15.05.2007)]

Gelişen teknoloji ile beraber günümüzde e-dönüşüm uygulamaları ticari hayatın zorunlu bir parçası haline geliyor. Yapılan düzenlemeler ile hızla artan uygulamalar sonucunda belirlenen şartlara mükelleflerde uymak durumunda kalıyor. Teknolojinin olanaklarını kullanarak vergi denetimi ve tahsilatını kolaylaştırabilmek, vergi kayıp ve kaçakçılığın önüne geçebilmek adına Hazine ve Maliye Bakanlığı, e- beyanname, e-fatura, e-tahsilat, e-defter gibi uygulamaları zorunlu kılmaya başlamıştır. Defterlerle ilgili olarak, “E-Defter Uygulaması”; Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen format ve standartlara uygun olarak oluşturulan e-defterlere ilişkin onay süreçlerinin yerine getirilmesi amacıyla hazırlanan uygulamayı, ifade eder.²⁸ E-defter uygulamasının getirisi vergi kayıp ve kaçaklarını denetleme kolaylığı ve vergi indirim mekanizmasının da rahat kontrol edilebilmesi olmuştur.

Vergi Usul Kanununda belirlenen fatura ve benzeri belgelerin defter kayıt süre ve kuralları e-defter içinde aynı şekilde geçerlidir. E-defter ile beraber kağıt ortamında da defterin tutulması durumunda, kağıt ortamında tutulan defter hükümsüz sayılacaktır denilmiştir. Bu yüzden, e-defter kullanma zorunluluğu olan mükelleflerin, indirim hakkını kullanırken yalnızca kağıt ortamında vesikalarını kaydettiğini belirtmesi idare tarafından kabul edilmeyecektir. İndirim hakkının kullanılabilmesi için, vesikaların kanunda belirlenmiş süre ve şekil şartı içinde kaydedilmesi gerekir.

2.6. Katma Değer Vergisinde İndirim Zamanı

Mükelleflerin katma değer vergisi indirimi yapabilmesi için satıcıya katma değer vergisi borcunu ödemesi gerekli değildir. Mükellef, alımları kapsamında indirim hesaplarına yansıttığı katma değer vergisi tutarını, o dönemin beyannamesinde indirim konusu yapabilir. Malın teslimi veya hizmetin ifa edilmesi gerçekleşmemiş olmasına rağmen, faturanın düzenlenmesi indirimi kabul edilir hale getirecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 39.maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleflerini yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine bir aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisine dayanarak, katma değer vergisi dönemlerini bir takvim yılında aylık dönemler olarak belirlemiştir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 286).

28 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 13.12.2011 tarih ve 28141sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi 41.maddesinde; işi bırakan mükellefler ile faaliyetine devam eden mükelleflerin beyan döneminin izleyen ayın 24.günü akşamı olduğu, ithalatı ise vergi mükellefiyetinin başladığı zaman beyan dönemi olduğu kabul edilmiştir. Ödeme zamanı ise 46.maddede ithalat işleminde, beyanname süresi içinde; diğer işlemlerde ise, beyanda bulunulan ayın 26.günü akşamı olduğu açıklanmıştır.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibariyle olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mal veya ifa ettiği hizmetler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından, sadece ilgili mal ve hizmetlerin alış bedeli için ödedikleri katma değer vergisini değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergilerini de indirebilirler. Bu yüzden, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinden fazla olabilir. Böyle bir durumda, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenir.²⁹

Katma değer vergisi mükellefleri hiçbir işlem yapmasalar bile her ay beyanname vermek zorundadırlar. Bu zorunluluğun temel nedeni devreden katma değer vergisini tespit edebilmek ve dönemler itibariyle beyan bağlantısını kopartmamaktır. Bu durumun istisnası sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyanı veren mükelleflerdir.

Mükellefler için indirim bir haktır. Bu hakkın kanunda belirlenen süreler içerisinde usulüne uygun bir şekilde kullanılması gerekir. İndirim hakkını kullanma ile ilgili süre kısıtlaması, 1.1.2019 tarihinde 7104 sayılı kanun maddesinde yapılan değişiklikle şöyle olmuştur: “İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu, takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.” (KDVK m.29/3). şeklinde kabul edilmiştir. Madde metninde değişen kısım “takvim yılını takip eden takvim yılı” ibaresi olmuştur. Burada bahsedilen “takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmaması şartı” indirim için belirlenmiş hak düşürücü süredir. Danıştay kararları ve mükelleflerin talep ettikleri görüşler bu ibarenin değişimine zemin hazırladığı düşünülmektedir. Zira, daha önce benimsenmiş olan madde metni; ilgili takvim yılının son gününe kadar indirim hakkının kullanılması gerektiği idi. Aksi taktirde hak

29 **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3. Kitap, Katma Değer Vergisi Kanunu, İstanbul, 2020, syf.237

düşürücü süre gerçekleşmiş olacaktır. Bu düzenleme yapılmadan önce, hesap döneminin son aylarına denk gelen, işlemlere ait fatura düzenleme süresi ve bu vesikaların defter kayıt süreleri uygulamada, hesap dönemi geçtikten sonra gerçekleşebiliyordu. Bu yüzden, fatura düzenleme ve defter kaydında herhangi bir usulsüzlük olmasa dahi süre aşımından kaynaklı indirim hakkı kullanılması imkansız hale gelebiliyordu. Bahsedilen durumun, mükellef ve idare arasında ihtilafa neden olması, indirim zamanı ile ilgili madde metninde değişiklik yapıldığını düşündürmektedir.

Çalışmamızda daha önce de bahsedildiği gibi, indirim hakkının kullanılma şartı olarak indirim konusu, alınan mal veya ifa edilen hizmetin ne zaman ödendiği veya ödeneceği indirim hakkını kullanabilmek için şart değil (ithalatta alınan mallar hariç), bu işlemlere ait vesikaların üzerinde yazılı olan katma değer vergisi tutarlarının yasal defterlere kaydedilmesi ise indirim hakkı için şarttır. Diğer taraftan Vergi Usul Kanuna göre; fatura ve benzeri vesikaların defterlere kaydedilebilmesi için 10 günlük bir süre tanımlanmıştır. Eğer bu vesikalar 10 günlük süre geçtikten sonra, defterlere kaydedilirse usul hükümlerine uyulmadığı için Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-6. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak bu durum indirim hakkını kullanmaya engel teşkil etmeyecektir. Konu ile ilgili Danıştay kararı incelendiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesi gereği açıklanan, fatura ve benzeri belgelerin deftere kaydedilmesi gereken 10 günlük sürenin dolmasının, mükelleflere tanınan katma değer vergisi indirim hakkını ortadan kaldırmayacağı hükmünün verildiği anlaşılır.³⁰ Ancak, bu gecikme kanun'da bahsedilen, "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." (KDVK, m.29/3) şeklinde belirtilmiştir.

Gelişen teknolojiyle beraber günümüzde neredeyse tüm işlemler elektronik ortamdan yapılabilmektedir. E- beyanname, e-fatura, e-defter gibi... pek çok işlem kolaylıkla internet ortamında kayıt altına alınabilmektedir. Vergi Usul Kanununda daha önceden belirlenen süreler ve usulsüzlük yaptırımları elektronik ortamdaki işlemler için de aynı şekilde geçerli olacaktır. İndirim hakkını kullanabilmek için benimsenen süreler; elektronik ortam için de geçerliliğini korumaktadır. Yukarıda bahsedildiği üzere defter kayıt usul ve süreleri kâğıt ortamında düzenlenen defter için de e-defter için de aynı şekilde geçerlidir. Ancak geçmişten

30 . [Dnş. D.11. E:1996/2486 K:1997/1212 K. (07.04.1997)]

gelen alışkanlıklar veya teyit-kontrol edebilmek adına, e-defter kullanma mecburiyeti olan bazı mükellefler ayrıca kâğıt ortamında da defter tuttuğu gözlemlenmiştir. Böyle bir uygulamada, bu iki defter arasında farklılık bulunması durumunda yalnızca e-defter yasal defter olarak kabul edilecektir. Örneğin, indirim için kanunda belirlenen süre geçmeden, kaydolması gereken bir fatura, kâğıt ortamında tutulan deftere kayıt edilip, e-deftere kaydedilmemişse, mükellef indirim hakkını kullanamaz. Burada yasal defter yani temel dayanak e-defterdir. İndirim hakkı kullanılırken incelenecek ve değerlendirilecek tek defter, e-defter olacaktır.

Vergi indirimi için belirlenen yasal sürenin, mükellef tarafından kaçırılmış olması durumunda; ödevlinin geçmişe dönük defter kaydetmesi ve düzeltme beyannamesi vermek suretiyle indirimden yararlanması mümkün değildir.³¹

Bir diğer konu ise, alıcıların dava konusu yaptığı fatura ve benzeri vesikalarda yer alan katma değer vergisinin indirimidir. Alıcı tarafından dava konusu yapılan vesikaların ilgili dönemde indirim konusu yapılamaması nedeniyle, davanın sonuçlandığı yıl içinde (davanın sonuçlanmasından kasıt, mahkeme kararının tebliğ edilmesi) alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir. Burada indirimden yararlanabilmek için, vergiyi doğuran olay yerine, dava sonucunun tebliğ edildiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamış olması şartı aranır. Söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilir. (Vural, 2020: 742).

İndirim zamanı ile ilgili olarak bahsedilen bir diğer özel durumda, özel hesap dönemi uygulamasında olan mükellefler içindir. Bilindiği üzere, vergilendirme dönemi normal olarak takvim yılıdır. Takvim yılı esası, mükelleflerin faaliyetlerinin özellikleri nedeniyle bazı hallerde güçlükler neden olmaktadır. Bu durumu konu alan Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesine göre, *“takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı 12’şer aylık hesap dönemleri belli edebilir.”* (VUK., m.174) hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin yüklendikleri vergiyi, özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür. (KDV GUT/III/C.5.6). şeklinde açıklanmıştır.

31 [Dnş. D.4., E:2013/6486, K:2017/7967 (5.12.2017)]

2.7. Gider Kaydedilemeyen Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisinin esası indirim mekanizmasıdır. Katma değer vergisi'nde indirim uygulamasında, KDV dışındaki vergiler indirim konusu yapılamaz. Ödenmiş olan gelir/ kurumlar vergisi, özel iletişim vergisi, özel tüketim vergisi banka ve sigorta muameleleri gibi vergiler katma değer vergisinden indirilemezler. Ödenen bu vergiler, ancak gider maliyet unsuru olarak muhasebeleştirilebilirler.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde, "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" hususlar belirtilmiş olup, "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemez." açıklaması yapılmıştır. Bu nedenle, ilgili kanunun 30.maddesinde, "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlığı altında açıklanan hususlar haricinde, mal ve hizmet alımında veya üretiminde yüklenilen katma değer vergileri gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilemez. (KDVK., m.30-59).

2.8. Katma Değer Vergisinin Kısmi Olarak İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 33.maddesi 1. bendi ile kısmi vergi indirimi tanımlanmış buna göre, "indirim hakkı tanınan işlemler ile indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılabilir." (KDVK m.33/1). hükmü getirilmiştir.

Mükelleflerin yapmış oldukları işlemler indirim hakkı doğuruyorsa bu işlemler için ödedikleri katma değer vergisini yani yüklenmek zorunda kaldıkları, katma değer vergisini indirebilirler. Belli bir dönemde indirimle gideremedikleri vergi varsa devrolunur veya istisna maddesi işlemleri içeriyorsa mükellefe iade olunur. Ancak mükelleflerin yapmış oldukları işlemler dolayısıyla mal ve hizmet alımları için ödemeye katlandıkları katma değer vergisi, indirim konusu işlemleri kapsamıyorsa bu durumda, mükellefin ödemeye katlandığı katma değer vergisi indirilemez. Mükellefin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tesliminde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan bazı özel durumlu işlemler vardır. Böyle bir işlemi gerçekleştiren mükelleflerin, yaptıkları işlemlerde indirim hakkı tanınan kısım için yüklendikleri katma değer vergisini o dönemde indirim konusu yapılabilirken; kanunun 30/a

maddesinde göre, indirim hakkı tanınmayan kısım için ödenen vergi; gelir veya kurumlar vergisi matrahında gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilir. Bu değerlendirmeyi yapmaya ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. (KDVK m.33/1).

Katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan, banka ve sigorta şirketleri, katma değer vergisi' ne tabi işlemlerin tarafı olması durumunda, yüklendikleri vergi tutarlarını işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilirler.³²

Kısmi vergi indirimi gerektiren işlemlerde en önemli nokta bu işlemlerin muhasebeleşmesidir. Özellik gerektiren bu işlemler, kayıt altına alınırken indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler ile bunlara ilişkin katma değer vergileri ayrı hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Aksi taktirde mükellefler indirim haklarını kullanamayabilirler. (Zavrakoğlu, 2001: 42).

2.9. İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisinin normal işleyiş mekanizması, mükellefin vergiye tabi mal ve hizmetlerin satışında hesapladığı vergilerden, bu mal ve hizmetlerin alışlarındaki vergilerin indirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu nedenle indirim mekanizması katma değer vergisinin en önemli müesseselerinden birisidir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 275).

Yasa koyucu, genel kural olarak benimsenen vergi indirimi uygulamasının istisnası bazı durumları belirtmiş, sınırlama getirilen bu işlemlerde fatura ve benzeri vesikaların üzerinde katma değer vergisi belirtilmiş olsa bile, indirimin işleyişine uygun olarak defter kayıtları yapılmışsa bile, vergi indirimine müsaade etmemektedir. Bu işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde beş bent halinde sayılmaktadır. Aşağıda sayılan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden indirilemezler. (Şenyüz, Yüce, Gerçek 2018: 275).

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere

32 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

- Deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığının, yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,
- Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi. (7104 sayılı Kanun 9.md., 01.01.2019)

2.9.1. Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlerle İlgili Katma Değer Vergisi

2.9.1.1. Vergiye Tabi Olmayan İşlemler

Katma değer vergisinin temel ilkesi, vergiye tabi mal ve hizmetlerin satışından hesaplanan vergiden, bu malların ve hizmetlerin alışına ilişkin verginin indirilmesidir. Bundan dolayı, tüm imalat ve dağıtım aşamalarında vergileme, zincirleme olarak ve kümülatif olmaksızın devam eder. (Kızılot, 2012: 1357).

Ancak, bir mal veya hizmetin satışı vergiye tabi değilse; alış için ödenen verginin indirim konusu da yapılmaması gerekir. Daha önce de bahsedildiği gibi vergi yığılmasına sebep olamamak için indirim mekanizması şarttır. Oysaki, mal teslimi veya hizmet ifası sırasında belirlenen tutara, vergi dahil edilmezken yani vergiden istisna edilmiş bir satış yapılmışken, alıma ilişkin vergiye söz konusu olmadığından indirim konusu yapılamaz. Bent hükmünden de anlaşılmaktadır ki “vergiye tabi olmayan mal teslimi ve hizmet ifasını vergiden istisna edilmiş bulunan mal teslimi ve hizmet ifası” ile bir bütün olarak görmek gerekir. İlgili kanunun 1. maddesi vergiye tabi işlemler için gerekli şartları açıklarken, 6. maddesinde işlemlerin üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması için, işlemlerin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre vergiye tabi olmayan teslim ve hizmetler sebebiyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmamaktadır. Bu gibi işlemlere birkaç örnek verecek olursak;

Yurt dışından alınan malların Türkiye'ye uğramaksızın yine yurt dışına transit, doğrudan ihracatı,

- Türk inşaat firmasının yurtdışında köprü inşaa etmesi,
- Türkiye'de katma değer vergisi mükellefi olan bir firmanın, yabancı bir ülkede sahip olduğu fabrikasında üretilen malların başka bir yurt dışı firmasına satış işlemleridir.

Yukarıda bahsedilen örnekler vergiye tabi olmadığından, bu işlemler sebebiyle Türkiye'de yüklenilen katma değer vergisi ödenmiş olması durumunda dahi verginin konusuna girmeyen bu işlemler için yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz.

2.9.1.2. Vergiden İstisna Olan İşlemler

Katma değer vergisinden arındırılmış, istisna edilmiş işlemlere ait vesikalarda gösterilen katma değer vergisi indirilemez hükmü Katma Değer Vergisi Kanunun 30/a maddesi uyarınca uygulanmaktadır. Zira, madde metninde vergiden istisna edilmiş malların teslimi veya hizmet ifasına ait alış vesikalarında gösterilen verginin indirim konusu yapılamaz hükmüne varılmıştır.

Katma değer vergisinde istisnalar, yüklenilen verginin indirimi veya iadesi bakımından 3'e ayrılmaktadır. Bunlar, tam istisnalar, indirim hakkı tanınan kısmi istisnalar, indirim hakkı tanınmayan kısmi istisnalardır.

Tam istisna kapsamına giren işlemler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11.,13.,14.,15. ve 17.maddesinin 4. fıkrasının (s) bendine giren işlemler olarak sayılmıştır. Bu kapsamdaki işlere ait verginin hem indirim hem de iadesi mümkündür.

İndirim hakkı tanınan kısmi istisna kapsamına giren işlemler ise, 17. maddenin 4. fıkrasının (c) bendi, kısmen (r) ve (t) bentleri, geçici 12.,23., ve 24. maddelerinde düzenlenen istisnalardır. (KDVK., m.17/4-e, 12, 23, 24)

İndirim hakkı tanınmayan kısmi istisnalar kapsamına giren işlemler ise, katma değer vergisi indirim hakkı verilmeyen 17. maddenin 4. Fıkrasının (c) bendi, kısmen (r) bendi, (s) ve (t) bentleri hariç ve 15.,20.,26. maddelerinde düzenlenen istisnaları kapsamaktadır. Bu istisnanın içeriği ise yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı, indirimi kanunen

imkansız olan bu işlemlere ait katma değer vergilerinin gider veya maliyet unsuru olarak kayda alınması gerekir.

2.9.2. Binek Otomobillere Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi

Binek otomobillerin kapsamı, tanımı ve özellikleri konusunda Katma Değer Vergisi Kanununda bir açıklama yapılmamıştır. Ancak Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun 2. Maddesinde binek otomobilin tanımı yapılmış olup, "Yapısı itibariyle sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır." şeklinde açıklanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30.maddesi (b) bendinde, "faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirilemez." hükmüne yer verilmiştir. (KDVK., m.30/b).

Uygulama Genel Tebliği ile madde metnine açıklama getirilmiş olup buna göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturada ayrıca gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilir, tanımlaması yapılmıştır. (KDVGUT/III/C.2.1). Madde hükmünde açıklanan, "çeşitli şekillerde işletilmesi" ifadesinden kasıt, araç kiralama işletmeleri ve özel sürücü kurslarında kullanıldığı gibi binek otomobilinin fiilen bir iktisadi işletme oluşturmastır.³³

Binek otomobillerin indirim konusu yapılamamasının amacı, işletme sahipleri tarafından özel zevk ve özel kullanıma konu olabilecek otomobillerin, katma değer vergisi yükünün işletme sahipleri tarafından işletmeye kaydırılarak vergi kaybına yol açmalarını; yani vergiden kaçınmalarını önlemektir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek 2018: 276).

Faaliyet konusundan dolayı indirim konusu yapılamayan bu vergi, gelir ve kurumlar vergisi kanunları çerçevesinde işin kapsamına göre, gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilir. Örneğin, oto kiralama işi yapan bir işletmenin kiralama işi için satın aldığı binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, aynı işletmenin kiraya vermeyip işletme ihtiyaçları için veya genel müdürü, satış elemanına tahsis nedeniyle almış olduğu binek otomobile ait

33 İVDB, Özelge:28.07.1993;47599

yüklenen katma değer vergisi indirilemeyecek olup, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2020: 247-248).

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti yapanların, otomobil alım satımlarına ilişkin yüklenmiş oldukları katma değer vergisini indirim konusu yapıp yapılamayacağı hakkında iki farklı görüş verilmiş olup, konuyla ilgili tereddütler hasıl olmuştur. Tartışmalara neden olan bu durum 22/03/2019 tarihinde yayınlanan yönetmelikle son bulmuştur. Tartışmaları sonlandıran yönetmelik kapsamında, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükellefler tarafından alım satıma konu olan binek otomobillerin alış belgeleri üzerinde gösterilen katma değer vergisi tutarını, indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. (KDV GUT\III\C.2.5).

Firmaların çekiliş ile hediye ettikleri otomobillere ait katma değer vergisi promosyon kapsamında değerlendirilmiştir. Bundan dolayı, promosyon ürünleri için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmuştur.³⁴

Finansal kiralama yoluyla kiralanan binek otomobiller üzerinden ödenen katma değer vergisi, indirim konusu yapılamaz. Çünkü finansal kiralama suretiyle edinilen binek otomobillerin kira tutarları üzerinden ödenen vergi de satın alma sebebiyle ödenen vergi gibi işlem görür. (Vural, 2020: 171).

Katma Değer Vergisi Kanuna göre, indirimine izin verilmeyen binek oto alımları bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesine göre aracın kendisi için gider veya maliyet yönünden mükellefin tercih hakkı, KDV bakımından da geçerli bulunabilir.

Sürücü kursları, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olan taksi işletmecileri, araç kiralama işi yapan ödevlilerin satın aldıkları binek otomobiller, kendileri için ATİK kapsamında olması nedeniyle indirim hakkından yararlanabilirler. İşletme faaliyeti dışında satın alınan binek otomobiller ise bu kapsama girmez.

İşletmenin aktifine kayıtlı olan veya işletme faaliyetlerinde kullanılmak için kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ait bakım, onarım, tamir, yakıt gibi giderlere ait katma değer vergisi indirilebilecektir. Ancak, işletme aktifine kayıtlı olmayan veya işletme faaliyetinde kullanılmak üzere kiralama yoluyla edinilmeyen otomobillere ait giderler indirim konusu yapılamayacağı gibi gider de yazılamaz. (Kızılot, 2012: 1365).

34 MB, Özelge: 02.05.2007;39695

2.9.3. Zayi Olan Mallarda Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğlerde, zayi olma durumuna açıklık getirilmemiştir. Türk Dil Kurumunda açıklanmış olan sözlük anlamı ise; yitık, yitmiş, kaybolmuş, elden çıkmış, işe yaramaz, boş, yararsız olarak tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 30. maddesinin (c) bendine göre; deprem, sel felaketi veya yangın nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığının mücbir sebep olarak ilan ettiği bölgelerdeki zayi durumları dışında, malların zayi olması nedeniyle bu mallara ait yüklenimlerin indirim olarak dikkate alınan katma değer vergisi tutarlarının indirimi kabul edilmemektedir. Kanun'da yer alan bu maddeyle, zayi olduğu iddia edilen malların, kötü niyetli amaçlar için yapılan harcamalar ve malların çeşitli şekillerde işletmeden çekilmesi gibi fiillerle, yüklenilen vergilerin indirilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır.

Kanun'un 30. Maddesi c bendinde bahsedilen şekilde zayi olan mallara ait vergilerin takdirine gerek yoktur ve indirim konusu yapılabilir. Ancak, yangın söz konusu olursa yangının çıktığı bölgenin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep bölgesi ilan edilmesi şartıyla burada zayi olan malların katma değer vergisinin indirimi yapılabilir. Yangınlarda aranan bu şart da mücbir sebep bölgesi, ili, ilçeyi ve belli bir bölgeyi ilgilendiren genel nitelikli yangınların olması şartı indirim konusu yapılabilmesi için aranır. Genel nitelikli olmayan yangın durumlarına baktığımızda Hazine ve Maliye Bakanlığının vermiş olduğu özelgeler şöyledir:

*"... Depo olarak kullanılmak durumunda olan yerde münferit olarak ortaya çıkan yangın nedeniyle zayi olan mallara ait katma değer vergisi'nin bu anlayış doğrultusunda indirim konusu yapılamayacağı."*³⁵

Malların zayi olması, mükellefin istemi dışında olabildiği gibi kötü niyet ile vergiden kaçınmak amacıyla da ortaya çıkabiliyor. Bu yüzden, gelir ve kurumlar vergisi kapsamında çalınma sebebiyle zayi duruma gelen malların bedelleri, takdir edilemez ve gider olarak dönem kazancından indirilemez. (Kızılot, 2012: 1370). Ancak, bazı durumlarda da zayi duruma gelen mallar giderleştirilebiliyor. Örneğin, işletmenin aktifine kayıtlı bir malın zayi duruma gelmesi, işletme için gider niteliğindedir. Bu durumda gider kaydı yapılabilmesi için malın emsal değerinin sıfır olarak takdir komisyonlarınca takdir edilmesi şartı aranır. Ayrıca

³⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı, B.07.0 GEL.55/5530-92/13128 Sayılı ve 22.03.2005 Tarihli Özelgesi.

zayi olan malların değeri sıfır olarak takdir edildiğinden yüklenilen katma değer vergisi de sıfırlanmış olur ve indirilemez. (Kızılot, 2012: 1573).

Katma değer vergisinin temel mantığı; ekonomide yaratılan her safhadaki değeri vergilendirmektir. Yaratılan her bir değer üzerinde indirim mekanizması işlemesinin sebebi, mükellefe vergi yükü yaratılmadan piyasaya değer kazandırmaktır. Bu bakımdan mükellefi teşvik eden bir mekanizma işlemektedir. Ancak, zayi olan bir mal, malların işletmeden çekilmesi veya piyasaya değer kazandırma işlevinden arınarak; mükellefin özel ihtiyaçları için kullanılan mallar ile eş değere gelmektedir. Bu yüzden ek bir katma değer yaratılmadığı gibi, bundan sonra da o malın ekonomide bir değer yaratması mümkün olmayacağından, vergi indiriminden yararlanmak kanunun işleyişine ters düşmektedir. (Kızılot, 2012: 1371).

Mükellefin hiçbir sebeple elinde olmayan nedenlerle meydana gelen felaketler, 4503 ve 5228 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesinde yapılan değişiklikle kabul edilmiş olup buna göre, deprem, sel felaketi ve yangının ilgili Bakanlık tarafından, mücbir sebep olarak görülmesi sebebiyle zayi olan mallara ilişkin yüklenilen vergilerin indirilmesi ve hesaplanan katma değer vergisine ilave edilmek suretiyle düzeltilmemesi kabul görmüştür. Konuyla ilgili Bartın, Karabük ve Zonguldak illerinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı bir genelge olmuştur. Buna göre, "sel felaketi sonucu zayi olan; takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmaz. Diğer bir ifadeyle bu mallarla ilgili olup, önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek ve henüz indirilmemiş olan katma değer vergileri ise takip eden dönemlerde indirilebilecektir."³⁶

Yangın sebebiyle malların zayi olması durumu ise maddedeki özel durum olarak kabul edilmektedir. Çünkü her türlü yangın mücbir sebep kabul edilmemekte olup yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belli bir bölgeyi, ili, ilçeyi ve mükellef grubunu ilgilendiren genel nitelikteki yangın afetlerine maruz kalanlar için mücbir sebep ilan etme yetkisi vardır. Konuyla ilgili 2005 yılında talep edilen bir görüşe göre, mükellefin işleri için kullandığı, depoda çıkan yangın neticesinde mamul mallarının ve bazı malzemelerinin yandığını belirtmiş; yangın sebebiyle zayi olan mallarına ait yüklenilen katma değer vergisinin indirim

36 30.05.1998 tarih ve 23357 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konusu yapılmasının mümkün olup olmadığı konusunda görüş talep etmiştir. Bakanlığın görüşü ise, belli bir bölgeyi, ili, ilçeyi ve mükellef grubunu ilgilendiren genel nitelikteki yangın afetlerine maruz kalanlar için mücbir sebep ilan edilebileceği bu durumda, münferit olarak ortaya çıkan yangınlar için her bir mükellef itibarıyla kullanılmasının mümkün olmadığı ve indirim konusu yapılmasının mümkün olmayacağı yönünde görüş verilmiştir.³⁷

Diğer yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (30/c) maddesinin parantez içi hükmünden anlaşılabileceği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi kıymetlere ilişkin, yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan, zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisini; kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkün olabilmektedir. Bu yüzden, ATİK' in, Bakanlıkça, belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin indirim hesaplarından çıkarılması için bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2020: 251).

Çalınan malların zayi olması durumunda Vergi Usul Kanunu'nda da, Gelir Vergisi Kanunu'nda da, çalınan malların gider yazılması mümkün bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu, çalınan mallara ilişkin yüklenilen vergilerin indirilmesi imkânı vermediği gibi indirilemeyen bu vergi Gelir Vergisi Kanunu'nda da kabul görmediği için giderleştirilemez. Ancak, "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak kayda alınabilir. Çalıntı olan bu mallara ait yüklenilen katma değer vergisi daha önce indirilmiş olması halinde ise, hesaplanan katma değer vergisine ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Çalınan malların polis tutanağı, bazı durumlarda da mahkeme kararı ile ispat ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu durumda muhasebe kayıtlarında çalınan mal "diğer olağandışı gider ve zararlar ve kanunen kabul edilmeyen giderler hesabı borçlandırılırken; ticari mallar, hesaplanan KDV ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ait karşılık hesabı alacak hesabına kaydı yapılmak suretiyle düzeltilir." Ancak, çalıntı suretiyle zayi olan malların ispat ve tevsik edilememesi durumunda değişen tek durum muhasebe kaydı olacaktır. Çünkü bu mallar belgelenmediği için belgesiz şekilde satılmış gibi işlem görecektir. Bu durumda ise, çalıntı

37 MB., Özelge:22.03.2005;13128

veya kaybolduğu iddia edilen malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat yapılması ve katma değer vergisinin buna göre hesaplanması söz konusu olacaktır. Emsal bedel üzerinden kayıt altına alınması durumu, ileride yapılabilecek vergi incelemeleri sırasında vergi ziyai cezası tarhiyatı yapılmasını da önleyecektir. Bu durumda değişecek olan muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır. “diğer olağandışı gider ve zararlar ve kanunen kabul edilmeyen giderler” borç hesabına kaydedilirken; yurtiçi satışlar (emsal değeri üzerinden), hesaplanan KDV ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ait karşılık hesabı; alacak hesabına kaydedilir.” (Kızılot, 2012: 1380).

Konu ile ilgili idarenin vermiş olduğu görüşte, “satın alınan ticari malın, satıcı firma tarafından kargo şirketi vasıtasıyla gönderilirken; kargo şirketi nezdinde kaybolduğu, kargo şirketinin kaybolan mala ilişkin bedeli fatura düzenlemek suretiyle firmanıza ödediği belirtilmiş olup, kargo şirketine düzenlenen bu faturada katma değer vergisinin nasıl beyan edileceği hususunda tereddüt hasıl olmuştur.” açıklaması ile görüş talep edilmektedir. Bu durumda, Kanun’un 30/c maddesi kapsamında olmadığı için; kargo şirketine düzenlenen faturada gösterilen katma değer vergisinin, beyan edilerek ödenmesi gerektiği öte yandan, indirilemeyecek katma değer vergisi koşulları, sonradan oluştuğundan; yüklenilen verginin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarın indirilemeyecek katma değer vergisi haline dönüştüğü ve vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması ve düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.³⁸

Malların değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi durumunda, malların zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Zira, mal tamamen yok olmamış sadece değer kaybetmiştir. (60 Sıra No.lu KDV Sirküleri). Oysaki, biz zayi kelimesinin anlamını incelediğimizde; ortadan kalkmış, yok olmuş, kaybolmuş manasına geldiğini görmüştük. Bu durumda, malların zayi olması değil, değeri düşük satılması durumu söz konusu olacağından bu mallara ait yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir. Konuyla ilgili talep edilen bir özelveye göre, mükellefin ithal etmiş olduğu çeliklerin, alıcı firmaya ulaştığında değer kaybına uğraması nedeniyle değeri düşen çeliklere ait yüklenilen katma değer vergisinin indiriminin yapılıp yapılamayacağı hususunda tereddüt hasıl olmuştur. Başkanlık indirilemeyecek katma değer vergisi ile ilgili kanunun 30. maddesi (c) bendindeki

38 [GİB., Özelge:26.09.2014;84974990-130(1-2012/59)-943]

hükümden bahsederek, görüşünü eklemiştir: “Buna göre, almış olduğunuz çeliklerin değer kaybına uğradığının Takdir Komisyonunca tespit edilmesi ve kayıtlara kıymeti düşen mal olarak intikal ettirilebilmesi kaydıyla, bu mallar için yüklenilen katma değer vergisi tutarına yönelik olarak bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamakta olup, aksi takdirde Kanunun 30/c maddesi hükmü gereğince düzeltmelerin yapılması gerekeceği tabiidir.”³⁹

2.9.3.1. Defter ve Belgelerin Zayi Olması Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi

Tacirlerin mali tabloları, ticari yazışmaları, ticari defterleri Ticaret Kanunu’nun 82. maddesine göre 10 yıl; Vergi Usul Kanunu’nun 256. maddesine göre de 5 yıl süre ile saklama zorunluluğu vardır. Saklama süresi ise defter kayıtlarının yapıldığı son gün, envanterin çıkarıldığı, finansal tabloların hazırlandığı, ticari mektupların yazıldığı, muhasebe belgelerinin vb... oluşturulduğu takvim yılının bitişi ile başlar. Bu süreler kanunlar aracılığıyla kural olarak belirlenmiş olsa da bu süreler pek çok istisnai durumdan dolayı değişebilmektedir. Bu süre içerisinde defter ve mali kayıtların sorumluluğu vardır. Ancak elde olmayan nedenlerle bu belgeler zarar görebilir. Başına zarar gelen defter ve mali belgelerin tahrip olmasının da mali süreçteki haklardan yararlanabilmek için kanıtlanması ve ispat edilmesi gerekmektedir. (Toroslu, 2018: 75).

Ödevliler, sadece defterin saklanmasından değil, aynı zamanda defter ve kayıt tuttukları belgelerin saklanmasından da sorumludur. Defter ve belgelerin önemli deliller olması ve ticari muhasebe yükümlülüğüne ek olarak dikkate alınması bu yükümlülüğü haklı kılmaktadır. Son zamanlarda, özellikle teknolojinin gelişmesiyle, bilgisayarın kullanım kolaylığı göz önüne alındığında, bilgisayar sistemlerinde defter ve belgelerin elektronik ortamda saklanabilmesi kabul edilmiştir. Bu tür kayıt sistemine geçilmesi daha garanti olacağı düşünülmektedir. Dikkat yükümlülüğü sadece Türk Ticaret Kanunu için geçerli değil, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde de çok büyük önem arz etmektedir. Ödevlinin belge ve defterleri saklama süresi boyunca tutması gereken defter ve kayıtlar, yangın, sel, deprem gibi bir afet sonucu kaybolabilir. Mevzuat, böyle bir durumda mağdurların bir zayi belgesi almaları gerektiğini açıklıyor. Aksi takdirde defterin ibrazı, teslimi engellenmiş olacaktır.⁴⁰

39 [GİB., Özelge: 09.02.2012; (14001-64)-192]

40 Arslan, Ö. (2017). “Yargıtay Kararları Işığında Ticari Defter ve Belgelerin Kaybı Halinde Zayi Belgesi Alınması”, Mali Çözüm Dergisi, S:27, s.165.

Zayi olma durumu öğrenildiğinden itibaren 15 gün içerisinde iş yerinin bağlı bulunduğu Asliye Ticaret Mahkemesinden “zayi belgesi” alınması gerekir. Bu belge tasdik ettirilmemiş ve boş defterler için düzenlenemez. Mükellefin zayi olma durumundan yararlanabilmesi için; ticaret hukukunda usulü ve süresi belirtilen bu belgeyi alması gerekir.⁴¹

Ticari defterler, tacirlerin işini takip etmede büyük bir öneme sahiptir. Ancak ticari defterleri belirli şartlar altında tacirin lehine veya aleyhine delil olarak kullanılabilir. Bu bakımdan ticari defter tutma zorunluluğu, tüccarlar ve alacaklılar için büyük önem taşımaktadır. Ticari defterler vergi hukuku açısından da bir o kadar önemlidir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile defter tutma sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu kanun ile sermaye şirketleri iç denetim yerine dış denetime tabi tutulmuştur. Böylece şirket denetimi muhasebe denetimine dönüşmüştür. Defterin ispatına ilişkin olarak, 6762 Türk Ticaret Kanunu’ndan önemli ölçüde Hukuk Muhakemeleri Kanunu çerçevesince bir düzenleme onaylanmıştır.⁴²

İndirim müessesesinin işleyebilmesi için, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi bu işlemin fatura veya benzeri vesikalarla gösterilmesi ve bu mali belgelerin defter kaydı zorunluluğu olduğu bilinmektedir. Ancak, mükellefin elinde olmayan nedenlerle defterlerin elden çıkması, yok olması, tahrip olması neticesinde bu haktan mahrum kalıp kalmaması ihtilaflı bir durum oluşturmaktadır. Zira, bu durumun gerçekleşmesi halinde, vergi idaresi ve Danıştay’ın katma değer vergisi indirimi hususundaki yaklaşımları ihtilaflı ve karmaşık olabilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi (c) bendine göre, “Deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre doğal afetler neticesinde oluşan deprem ve seller ile Bakanlığın yalnızca mücbir sebep ilan ettiği yangınlar için defterlerin yok olup tahrip olması durumunda katma değer vergisinin indirilebileceği açıklanmaktadır. Bu durumlar dışında kalan defterlerin zayi olması durumunda vergi kanunlarına göre, katma değer vergisi indirimi kabul edilemez.

⁴¹Bumin Doğrusöz, “Defter ve Belgelerin Zayi Olması” <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgelerin-zayi-olmasi/452373>, (Erişim Tarihi: 29.07.2021).

⁴² Aksoy, M. A. (2016). Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü. Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(2), s.135-168.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mücbir Sebepler" başlıklı 13. maddesinde;

"Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir." hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesindeki mücbir sebep halleri esas itibariyle vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve ceza muhatabı için bir hukuki korunma yoludur. Bu korunma yoluyla mükellef, verginin sorumlusu ve ceza muhatabı güçlü olan devletten ceza almaktan kurtulur ve bu kanun kapsamındaki bazı haklarını (dava açma, uzlaşma gibi...) kullanabilir.

Mücbir sebep halinde, mükellefin defter ve belgelerinin vergi müfettişi tarafından istendiği zaman zamanaşımına kadar hesap ve işlemlerini nasıl ispat edebileceği vergi kanunlarımızda belirtilmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesindeki mücbir sebeplere ilişkin olarak, "Bu Kanunda yer alan mücbir sebep hallerinden birinin, yani Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden birinin meydana geldiği biliniyorsa ve ispat edilebiliyorsa; bu kanıt neticesinde vergi cezası uygulanmayacağı açıklanmıştır. Ancak bu, temerrüt faizinin tahakkuk etmesini engellemez. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca bu Kanuna göre re'sen tahakkuk başlığı altında tutulan defterlerin tamamı veya bir kısmı herhangi bir nedenle yetkili kişilere ibraz edilmemesi durumunda, vergi denetiminde oluşturulan raporda resmi olarak belirlenen matrah, vergi matrahıdır. Ancak vergi kanunlarımız, defterleri olmayan mükelleflerin denetçilere sunduğu belgeleri denetçinin nasıl değerlendireceğini düzenlememektedir.

Yasal defter ve belgeler kaçınılmaz nedenlerle kaybolursa bile mükellefin Vergi Usul Kanunu kapsamındaki yükümlülükleri devam eder. Mükelleflerin vergi denetimi sırasında yaptıkları işlemlere ilişkin kanıtlar her koşulda yerinde kalır. Öncelikle bu durumlara maruz kalan mükellefler, defter ve belgelerin kaybını teyit eden bir belge almalı ve denetim sırasında bu belgeyi denetçiye sunmalıdırlar. Bu zarar belgesinin alınabileceği yer iş adresinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesidir. Bununla ilgili temel sorun, yararlandığı katma değer vergisi indirim mekanizmasının satışını defter ve belgeler olmadan bu belgeyi alıp denetçiye gösterdiğinde nasıl ispatlayabileceğidir. Bu durumlarda vergi kanunlarımızda net bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda muktezalar ve sadece idarenin görüşünü içeren mahkeme kararlarında düzenlemeler bulunması karmaşık durumun çözümü için yeterli değildir.

Mücbir sebep tanımının içerisinde de yer aldığı gibi, kişinin iradesi dışında vukua gelen durumlarda; mükellefin içinde bulunduğu durum, inceleme elemanlarınca ve mahkeme tarafından değerlendirilebilmelidir. Zaten başına felaket gelmiş olan mükelleflerin zor durumu kendi iradesi dışında başına geldiği ispatlanabilir durumda olan ve iyi niyetli olduğu kanıtlanan mükelleflerin bir de idarece cezalandırılmasını fazlaca cezalandırıcı ve zorlayıcı olduğu düşünülmektedir. Bahsettiğimiz bu sebeplere ilişkin bir örnekte; iş yerinde çıkan yangın neticesinde, idarenin görüşüne başvuran mükellef, fatura ve benzeri vesikaların yanması sebebiyle zayi belgesi almış ilgili dönemde indiremediği verginin yükümlüsü durumuna gelmiştir. Yaşanan olaya idarenin vermiş olduğu görüş ise; Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde mücbir sebep hali olarak sayılmasının mümkün olmadığı, yangın sonucunda zayi olan defter, fatura ve belgelerin, hazırda bilgisayar kayıtları bulunan belgelere ait katma değer vergisi indiriminin mümkün bulunmadığı yönündedir.⁴³ Aynı konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesi'nin vermiş olduğu kararda; defter ve belgelerin zayi olması durumunda ödevlinin önceki aylarda indirim konusu yaptığı katma değer vergisi göz önünde bulundurulması gerektiği hükmü verilmiştir.⁴⁴ Mücbir sebep felaketi yaşamış mükellefin indirimi reddedilen katma değer vergisinin yükümlü üzerinde kalması sonucunu doğurur ki bu durumda katma değer vergisinin yansıtılması ve vergi adaleti ilkesiyle çelişecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus mükellefin içine düştüğü durumda gerekli dikkat ve özeni göstermiş olup olmaması, geçmiş vergi alışkanlıklarından çıkarılacak vergi

43 [GİB., Özelge: 12/07/2011; (019.01)-944]

44 [Dnş. D.4., E:2013/6486, K:2017/7967 (5.12.2017)]

bilinci seviyesi ve iyi niyet esasıdır. Çünkü, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bahsedilen mücbir sebep tanımı sınırlıdır. Bahsedilen hususlar göz ardı edilmemeli ve müspet bir kararda, ödevlinin önceki dönemlerde vergi indirim miktarlarına bakılarak emsal bir takdir de bulunulması gerektiği düşünülmektedir. Mükellefin zor duruma düşmesini öğrendikten itibaren 15 gün içerisinde iş yerinin bulunduğu mahkemeden zayi belgesi almasının zaruri olması durumu gerekli ve yerinde bulunmuştur. Zira, basiretli bir iş adamı gibi hareket etmeyen tacirin Devletin tanımış olduğu imkanlardan, yararlanmak istemesi kabul edilemez. (Aksoy, 2016: 86).

İdarenin ve yargının çoğu zaman çeliştiği defterlerin zayi olması durumunda katma değer vergisi indirimi durumu; Katma Değer Vergisi Kanunu'nda kabul edilen mücbir sebep tanımının genişletilerek ve esnetilmesi neticesinde bir nebze de olsun çelişkili kararların azalacağı düşünülmekte olup, katı bir yaklaşımla mükellefin durumu gözetilmeden, yüklenmiş olduğu katma değer vergilerinin tümünün indiriminin reddedilmesi ya da iade edilememesi ve hatta bu indirim konusu katma değer vergisi üzerinden gecikme faizi, vergi ziyai cezasıyla tarhiyat yapılması yolunun seçilmesi, gerçekten zor durumda olan mükellefe ceza niteliğinde olacaktır. Ancak, devletin vergi alacağını garanti altına almak istemesi, mücbir sebep adı altında bilerek ve isteyerek bu durumları yaratan kötü niyetli mükelleflere karşı da yaptırımlarını arttırması ve cezalandırması yadsınamaz. Konuyla ilgili karmaşık yapının Vergi Usul Kanunu'ndaki mücbir sebep halleri durumunda mükellef ve vergi sorumlusunun ne yapması gerektiği konusunda açıklık olmaması ve bu durumu tevsik etme yönteminde bile Türk Ticaret Kanunu'nun 68. maddesinde bahsedilen durumlarda zayi belgesi ile tevsik edilmesi yöntemi uygulanması kanun koyucunun konu ile ilgili yaklaşımının yetersiz kaldığını göstermektedir.

Verginin gerçekten yüklenilip yüklenilmediğinin tespiti esas olarak vergi inceleme elemanının görevidir. Vergi inceleme elemanı bu görevini yerine getirirken çeşitli vergi inceleme teknik ve yöntemlerinden yararlanarak; ödevlinin hakikatte yüklendiği katma değer vergisini karşıt inceleme yöntemi, geçmiş dönem verilerini baz alarak kısmen veya tamamen takdir yöntemiyle tespit edebilmelidir.

Mücbir sebep hali olağan dışı bir olay olduğundan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun olağan durumlar için düzenlenmiş bulunan 29, 32, 34 ve 54.maddeleri sorunun çözümünde uygulamak mantıklı değildir.

Defter ve belgeleri zayı olan mükelleflerin mahkeme kararına istinaden; mutlak surette inceleme yapılmalı ve inceleme elemanı; mükellefin iş ve işletme durumuna, vergi idaresi ile olan ilişkilerine ve olayın durumuna göre, çeşitli vergi inceleme teknik ve yöntemlerini kullanarak mükellefin gerçekte ödemesi gereken katma değer vergisini hesaplayabilmelidir.

Mücbir sebep tanımı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda tartışmaya mahal vermeyecek şekilde yapılmamıştır. Vergi Usul Kanunu'nda mücbir sebep halleri sayılmıştır. Burada sayılan haller ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nda indirim için kabul edilen mücbir sebep hallerini açıklamak için yetersiz ve uyumsuz da kalmıştır. Mükelleflerin çeşitli nedenlerle defter ve belgelerini kaybetmeleri de sık görülen bir durumdur. Vergi kanunlarımızda sadece VUK 13.-15. ve 373. maddelerinde hükümler bulunmakta olup, detaylı bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle bu konuda ilave düzenlemeleri yapılması gerektiği düşünülmektedir.

2.9.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Gider Kabul Edilmeyen İşlemlerin İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu 30/d maddesine göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, kazancın belirlenmesinde indirim kabul edilmeyen giderlerden ötürü ödenen katma değer vergisi de hiçbir şekilde indirim konusu yapılamaz. Yapılan 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 katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi üzerinden indirilemeyecektir. Danıştay'ın vermiş olduğu bir karara göre gelir ve kurumlar vergisi çerçevesince kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ve harcamalar üzerinden ödenen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.”

Kiralanan ya da işletme üzerine kayıtlı olan, tekne, yat, kotra, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ve helikopter, uçak gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile alakalı olmayanların, giderleri ve amortismanları, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz. Bu yüzden, yüklenilen katma değer vergisi de indirim konusu yapılamaz.

Başka bir örnek verecek olursak, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkları, faiz ve benzeri giderler, transfer fiyatlandırması

yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağıdır.

Sponsorluk harcamaları, gelir ve kurumlar vergisinde indirim konusu yapılabilmesine rağmen, alkol ve alkollü içeceklere ilişkin reklam giderleri ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik ilan ve reklam giderleri, bu durumun istisnası olarak indirim konusu yapılamayacağı için Katma Değer Vergisi Kanunun 30/d maddesine göre katma değer vergisinde de indirim konusu yapılamayacaktır.

Müşteriler için yapılan temsil ağırlama giderleri, müşterilere gönderilen çiçekler, içecekler, verilen yemekler nedeniyle ödenen katma değer vergisi, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülebilmesi için gerekli ve uygun ölçüde yapılmış ise indirim söz konusu olabilir. (Kızılot, 2012: 1344). Bu durum mükellefle, idare arasındaki uyuşmazlıklarına neden olup, Danıştay kararlarına da yansımıştır. Danıştay kararına göre, *“uyuşmazlık, müşterilere gönderilen çiçek, viski ve yemek masraflarının gider kabul edilip edilmeyeceğini, münhasır bulunduğu GVK’ nın 40/1. maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idare ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde nazara alınacağına öngörüldüğü; anılan maddeye göre, indirilecek giderlerde zorunluluk ve süreklilik gerekliliği 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 onayan Temyiz Komisyonu kararının yerinde olduğu”*⁴⁵ şeklinde oybirliğiyle karar vermiştir.

2.9.5. Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin Ödenmeyen Katma Değer Vergisi Tutarlarının İndirimi

Değersiz alacaklara ilişkin tanımlama yalnızca Vergi Usul Kanunu’nda yapıldığı için buradaki madde hükmü incelenmiştir.

VUK 322.maddede değersiz alacaklara ilişkin madde hükmünde;

“Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsilane artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme

45 [Dnş. D.4, E: 1978/232, K:1978/2456, (21.9.1978)]

hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilir.” (VUK., m.322). şeklinde açıklanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu, “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” madde başlığına 7104 sayılı Kanunun 9.maddesiyle 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlükte olmak üzere 30. maddeye (e) bendi eklenmiştir. Bu bende göre, VUK 322’nci maddesinde bahsedilen değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir.

Değersiz hale gelen katma değer vergisi alacağının, indirilmesi mükellefler için seçimlik bir haktır ve ihtiyaridir. Ödevliler bu alacakların tümünü gider yazma veya giderde bırakarak, indirim hakkını kullanmama tercihinde bulunabilir. Buna göre alacağı değersiz hale gelen mükellefler bu alacağa ait katma değer vergisi için indirim hakkını kullanmama tercihinde bulunabilirler. Bu durumda alıcı mükellefin, katma değer vergisi beyannamesinde düzeltme yapması gerekmeyecektir.

2.10. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi

Sorumluluk, “sorumlu olma durumu” demektir. Sorumlu ise “üstlenilen işlerden dolayı hesap verebilir durumda olan kimsedir.” tanımlaması yapılır. Başka bir deyişle, kişinin kendi hareketlerini, eylemlerini veya kendi yetki alanına giren her türlü olayın sonuçlarını üstlenmesidir. (Aydın, 2009: 5).

Mükellefler vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden esas olarak kendileri sorumludurlar. (Kaneti, 1987: 81). Başka bir deyişle, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu aynı kişidir. Ancak, uygulamada, mükelleflerin idareye karşı maddi veya şekli ödevleri başka kişiler tarafından da yerine getirilebilmektedir. Vergi sorumluluğu kavramı bu durumda söz konusu olmaktadır. Vergi sorumluluğu, mükellef olmadığı halde mükellef ile olan ilişkisi sebebiyle vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişilerin sorumlu tutulması durumudur. (Aydın, 2009: 16).

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Vergi Sorumlusu” başlıklı 9. maddesinin 1. bendinde, “mükellefin, Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye

Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” hükmü yer almaktadır. (KDVK., m. 9/1).

Buna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi alacağını, emniyet altına almak için mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Devletin, böyle bir düzenlemeye gitmesinin amacı, kanunda belirtilen hallerde vergi alacağının tahsilinin zor olması ve bu nedenle alacağı güvence altına almak istemesi yatmaktadır.

Katma değer vergisi çerçevesinde, vergi sorumlusu olarak belirlenen kişilerin tam tevkiyat kapsamındaki işlemleriyle ilgili, hesaplanan verginin tamamı, alıcılar tarafından beyan edilip ödenecektir. Kısmi tevkiyat kapsamındaki işlemlerde ise, hesaplanan verginin yasalarca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, kalan kısmının ise teslim ve hizmet işlemini yapan satıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Sorumluluk kapsamındaki işlemlere ait katma değer vergisinin beyan ve ödeme zamanı, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemini izleyen ayın 24’üncü günü akşamına kadar mükellefiyet yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine 2 no.lu beyanname ile beyan edilecek, aynı ayın 26’ıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekecektir.⁴⁶

Katma değer vergisi mükellefleri, hiçbir işlem yapmasalar bile devreden katma değer vergisini izleyebilmek için; her ay beyanname vermek zorundadırlar. Ancak, tevkiyata tabi işlemlerin olmadığı dönemlerde 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesinin verilmesine gerek yoktur. Katma değer vergisinin istisna sayıldığı durumlarda, sorumlu sıfatıyla verginin beyan edilmesi ve 2 no.lu beyanname verilmeyecektir. Buna ek olarak, bir vergilendirme döneminde birden fazla sorumluluk gerektiren işlem olması halinde (tam ve kısmi tevkiyat gerektiren işlemlerin bir arada olması) her bir işleme ait vergi için ayrı ayrı 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesine gerek yoktur. İlgili dönemde gerçekleşen tüm tevkiyat gerektiren işlemler için tek bir beyannamenin verilmesi yeterli olacaktır.⁴⁷

Genel bütçeli idareler sorumlu sıfatıyla beyanname vermezler. Bu yüzden tevkiyat gerektiren işlemleri olursa, gelir kaydedilerek muhasebeleşecektir. Genel bütçeli idareler

46 Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Kdv’nin İndirimi Ve Özellikli Konular, <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/19703>, (Erişim tarihi: 08.02.2021).

47 Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Kdv’nin İndirimi Ve Özellikli Konular, <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/19703>, (Erişim tarihi: 08.02.2021).

dışındaki mükellefler, tevkif gerektiren bir işlem yaparsa, işleme ait vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edip kanuni süresi içinde vergi dairelerine yatıracaklardır. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle, katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 no.lu KDV Beyannamesi vermiyor oluşları, bu uygulamaya engel değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 29/1'e göre, mükellefler; vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan mal ve hizmet teslimleri nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisini ödeyerek; thal ettikleri mal ve hizmetler için katlandıkları katma değer vergisini indirip, geriye kalan kısmı vergi dairesine ödemek zorundadırlar. Tam tevkifat kapsamında sorumlu sıfatıyla beyan edilen işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ilgili dönemde 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile indirim konusu yapılabilir.

Kısmi tevkifat kapsamında indirimin uygulanması ise, işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi; satıcının sorumluluğunda olan kısmı için takvim yılını takip eden takvim yılı sonuna kadar defterlere kaydedilmesi halinde; sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısım ise 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesinin verildiği ay içinde, verilmesi gereken 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılır.

Sorumlu sıfatı tam ya da kısmi olsun; ikmalen veya resen tarh edilen vergilerde de indirim konusu yapılabilir.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, daha önce indirim konusu yapılan işlem üzerinden hesaplanan katma değer vergisi sonradan ikmalen veya resen tarh edilirse; bir kez daha indirim konusu yapılmasına engel olmaz. Zira tevkifat sorumlusu olan alıcı, birisi satıcıya, diğeri Hazineye olmak üzere iki kere katma değer vergisi ödemek zorunda kaldığından iki kere indirim hakkı olması da mükerrerliğe yol açmayacaktır. (Vural, 2020: 752).

Sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamesi, sorumlusu tarafından kanuni süresi geçtikten sonra verilmesi durumunda; verginin tarh edilmesi, ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla ödenen verginin indirim konusu yapılması hakkı saklıdır. (KDV GUT/III/C.5.6).

Kanuni süresinden sonra pişmanlıkla veya ihtirazı kayıtla beyanname verilmesi durumunda da yukarıda bahsedildiği gibi tarh edilen verginin ödendiği dönemde indirim konusu yapılabilir. (Vural, 2020: 752).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesi çerçevesinde, yatırım teşvik belgesi sahipleri adına alınan katma değer vergisi, ödendiği dönemde indirim konusu yapılabilir. Buna göre, bu teşvik belgesi kapsamında vergi ödenmeden alınan ithal makine teçhizat için, yatırım şartlarının yerine getirilmemesi sebebiyle sonradan gümrük idaresi tarafından tahakkuk ettirilerek, ödenecek katma değer vergisinin gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi ve takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür.⁴⁸

Devreden katma değer vergisinin sonradan azaltılması haksız iadeye sebep olduğu bilinmektedir. Ancak, bu durum mükellefin indirim hakkının bulunmadığı anlamına da gelmez. Hazine zararının, telafi edilerek tahsilatın yapıldığı yıl içerisinde tekrar indirim kayıtlarına alınabilir. Ancak haksız iade; sahte veya muhteviyatı neticesiyle yanıltıcı belge kullanma, düzenleme veya kayıt dışı hasılat sebebiyle hesaplanan katma değer vergisini düşük gösterme gibi bir amaçla gerçekleştiyse bu durumda indirim hakkı kullanılamaz.

İthalat sırasında istisna ve muafiyet şartlarına uyulmaması veya kıymetin eksik beyan edilmesinden dolayı sonradan oluşan katma değer vergisi tahakkuku ortaya çıkabilmektedir. Daha önce de bahsedildiği üzere ithalat işlemleri üzerinden ödenen katma değer vergisi indirilebilir. Ancak, söz konusu durumda verginin ithalatın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılından sonra yapılan tahakkuk üzerine ödenmesi halinde indirimin uygulanması konusunda kanunda açık bir düzenleme yoktur. Verginin ödendiği takvim yılı içerisinde kayıtlara alınması gerekliliği sonradan tarh edilen verginin yapıldığı yıl kayıtlara alınması indirime engel teşkil olmayacağı düşünülmektedir.

Hatalı uygulanan istisna, muafiyet uygulamaları ile fatura düzenlememe veya eksik fatura düzenleme gibi durumlarda da mükellefler, vergiyi eksik beyan edebiliyorlar. Böyle bir durumda, mükellefler pişmanlık ve düzeltme hükümlerine göre işlem yapmakta ya da vergi idaresi tespit yaparak, re'sen eksik ödenen katma değer vergisini tarh edebilmektedir. Bu

48 GİB., İVDB, Özelge: 29.04.2018; 421187

durum söz konusu olduğunda, satıcılar sonradan ödedikleri bu vergiyi, alıcılara rücu edebilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, alıcıya rücu edilen vergilerde, alıcının indirim hakkını kullanabilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden yılın geçmemiş olması şartını aramakta, rücu yoluyla ödeme tarihine itibar etmemektedir. İdare, düzeltme beyanlarında, sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler için ödeme tarihini dikkate almasına rağmen; rücu yoluyla ödenen vergilerde bu kuralı uygulamamaktadır. Ancak bu durum katma değer vergisinden istisna olan durumlar için geçersizdir. İstisna olan işlemlerde sonradan fatura düzenleyerek, vergi çıkarılması durumunda indirim hiçbir şekilde söz konusu olamaz.⁴⁹

2.11. Katma Değer Vergisinde Mütteselsil Sorumluluk

Mütteselsil sorumluluk uygulaması 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yayınlanmıştır.⁵⁰ Mütteselsil sorumluluk durumunun katma değer vergisi indirimi ve iadesi ile doğrudan bir ilişkisi yoktur. Ancak, kendileri aleyhine vergi davasına taraf olan mükelleflerin, vergi idaresinden talep ettikleri katma değer vergisi iadeleri, mahsupları ve diğer alacaklarının mütteselsil sorumluluk kapsamında incelenmesi gerekir.

"Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine göre mal ve hizmet alım satımında verginin tevkif edilerek ödenmesi ve vergi dairesine tevdi edilmesi zorunludur. Bu hükümler yerine getirilmediği zaman hizmet alım satımından yararlanan taraf ilişkileri, aile ilişkileri, sermayeye, organizasyona veya yönetime katılma veya kazanç yoluyla dolaylı olarak ilişkisi olduğu tespit edilen kişiler, müştereken ve çeşitli sorumluluklar üstlenirler.

Buna göre, mal teslimlerinde alım satıma taraf olan mükellefler ile hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinden aşağıdaki durumlar çerçevesinde mütteselsil sorumlu olacaklardır.

- Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla gerçekleşen ödemeler veya bankalara yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının adı soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmamaları,

49 GİB., BMVDB, Özelge: 03.11.2011; 2150

50 GİB., Özelge: 24.12.2003;54967

- Çek ile ödeme yapılması halinde ihracatçının vergi kimlik numarası Türk Ticaret Kanunu'nun 697. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına uygun olarak yazılacak ve müteselsil sorumlu olacaktır.

Alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin bulunduğu, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa dahi müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (%51) veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanması uygun görülmüştür. Buna göre, bahsedilen kuruluşların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler, bu kuruluşlardan mal veya hizmet satın alan kişiler için, yukarıdaki kuruluşlar tarafından yapılan bu satışlarla ilgili vergiler, Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılır.

Bir mükellefin, mali veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili katma değer vergisinin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur. (Vural, 2020: 752).

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

- Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır.
- Müteselsil sorumluluk kapsamında, satın alınan mal veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezaları şahsidir ve sorumluluk kapsamı dışındadır.

- Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe, ödeme emri tebliği suretiyle başlanması gerekir.

2.12. İstisna Edilmiş İşlemlerde Katma Değer Vergisi İndirimi

Vergiden istisna edilmiş işlemlere ait vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, kanunun 30. maddesine göre indirim konusu yapılamaz. Bu kuralın istisnası, kanunun 11. ve 17.maddeleri ile geçici maddelerinde sayılmış olan işlemlere, istisna getirmiş, ilgili işlemlere ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilmesine; verginin indirilecek vergiden az olması durumunda, indirilemeyen katma değer vergisinin belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde iadesi kabul edilmiştir. (Zavrakoğlu, 2001: 40).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine istinaden, üzerinden vergi alınmayan yani vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmetlerin ifası ile ilgili mal alışları üzerine düzenlenen mali belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisi veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Bu hükmün amacı, vergiden istisna olan mal ve hizmetlerin bünyesine giren katma değer vergisinin vergiye tabi başka işlemler için hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesini engellemektir. Bu durum ise ortaya çıkan artı değerden, katma değer vergisi tahsil edilemiyorsa, vergilemenin bir önceki aşamada son bulmasını sağlamış olmaktadır. Dolayısıyla, bu aşamada nihai tüketim aşaması olarak kabul edilmiş olmaktadır.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde bahsedilen, 11, 13,14, 15 ve 17/4-s maddeleri ve bazı geçici maddeleri uyarınca, vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ve bu doğrultuda yüklenilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilmesi kabul edilmiştir. Hatta vergiye tabi işlemlerin olmaması durumunda ya da hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması durumunda indirilemeyen katma değer vergisini iade edilmesi de kabul edilmiştir. Literatürde

bu tür istisnalara tam istisna denilmiş olup, bunların dışında kalanlara ise kısmi istisna denilmektedir.⁵¹

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden, vergiye tabi olan gerçek ve tüzel kişiler, faaliyetlerine ilişkin yapmış oldukları işlemlere ait vergileri, tersine bir hüküm bulunmadıkça almış oldukları mal ve hizmetler için düzenlenen vesikalardaki katma değer vergisi tutarını hesaplanan katma değer vergisi tutarından düşürebilirler. Bu doğrultuda katma değer vergisi'nin indirim müessesesine sahip olması sebebiyle katma değer vergisinde muafiyet yoktur. Bazı mal ve hizmetler KDV'den istisnaya tabi tutulmuştur (Tuncer, 2003: 136).

İstisna kapsamındaki bu işlemler, tam istisnalar ve kısmi istisnalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.12.1. Tam İstisna

Tam istisna kapsamına göre, katma değer vergisi indirim müessesesi esasına dayalı bir uygulamadır. Önceden ülkemizde uygulanmakta olan muamele vergilerden farklı olan katma değer vergisi, harcamalar üzerinden mükerrer vergi alınmasının önüne geçmek için geliştirilmiştir. Bu amaca ulaşmak için de; verginin ödevlileri, yaptıkları işlemler sırasında müşterilerinden devlet adına tahsil ettikleri hesaplanan katma değer vergisini, o malı alırken ödedikleri katma değer vergisinden indirmek suretiyle elde edilen farkı vergilendirmesi gerekecektir. (Oktar, 2020: 5).

Tam istisna, mükellefin indirim konusu yapmış olduğu işlemlerden dolayı hala üzerinden atamadığı, yüklenmiş olduğu katma değer vergisini, kanunda belirlenen işlemleri gerçekleştirmesi durumunda bu vergiyi iade alabilmesidir. Bir başka ifadeyle, tam istisna; “Bir işlemin bünyesine giren tüm vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi toplamından indirilmesi halinde mükellefe iade edilmesidir.” (Altuncu, 2002: 229).

Tam istisna kapsamında olan işlemler, kanunun 11. maddesinde bahsedilen, İhracat İstisnası 13. maddesinde bahsedilen, Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna, Taşımacılık İstisnası madde 14'ü kapsarken;

51 **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3. Kitap, Katma Değer Vergisi Kanunu, İstanbul, 2020, syf.432.

Diplomatik İstisna madde 15 ve Engelliler İçin Üretilen Araç, Gereç ve Bilgisayar Programları (17/4-s) tam istisna olarak açıklanmıştır. Bu şekilde işlemlerini gerçekleştiren ödevliler almış oldukları mallar nedeniyle yüklendikleri vergileri, 32. madde kapsamında indirim konusu yapabilecek; indiremedikleri katma değer vergisini iade olarak alma hakkını sahip olacaklardır. Tam istisna kapsamında yüklenilen vergi, genel esaslara göre yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarında hesaplanan katma değer vergisinden indirilmekte olup, indirim uygulanamaması halinde indirim yoluyla düşülemeyen vergi yükleri; Bakanlığın açıkladığı usul ve esaslar dahilinde mükellefin de talep etmesi doğrultusunda iade edilebilmektedir.

-Doğrudan Yapılan Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a maddesi gereğince; ihracatçı tarafından, malın yurt dışına veya serbest bölgeye gönderilmesi veya bahsedilen yerlerdeki müşterilere hizmet verilmesi hallerinde, ihracatçı düzenlediği faturalarda katma değer vergisi hesaplamaz. Bunun nedeni, “varış ilkesi” prensibi gereğince mal ve hizmetler, ulaştıkları ülkede vergilendirilecektir. Bu sebeple, yüklenilen verginin indirilme olanağı kalmadığı için ihracatçıya iadesi gerekmektedir.

-İhraç Kayıtlı Mal Teslimi İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-c maddesi gereğince; ihracatçılar, kanunda belirtilmiş olan imalatçılardan 3 ay içerisinde ihraç etmek taahhütlüyle almış oldukları mallara ait katma değer vergisini ödemezler. Ancak, imalatçılar, gerçekte ihracatçıdan tahsil etmedikleri bu katma değer vergisini ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmektedirler. Daha sonra da gerçekte tahsil edilmediği halde tahsil edilmiş gibi beyan edilen katma değer vergisi maddede belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde tecil ve terkin ile iade uygulamasına konu olacaktır.

-Yolcu Beraberi Götürülen Malların Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-b maddesi gereğince; Türkiye’de ikamet etmeyen yolcular, yurt dışına satın alarak yanlarında götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisini ödemekte olup, malın gümrükten çıkışı esnasında fatura ve belgelerin ibraz edilmesi durumunda daha önce tahsil edilen bu katma değer vergisi mükellefe iade edilir.

- Taşıma Araçlarına İlişkin Teslimler ve Hizmetlere Ait İstisna

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a maddesi gereğince; “Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.” (KDVK m. 13/a). Ayrıca, hava ve deniz taşıma araçları için hava alanlarında ve limanlarda sağlanan hizmetler de katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu sebeple, bahsedilen işlemler nedeniyle hizmet ifa eden ve mal teslim eden satıcılar, tahsil edemedikleri katma değer vergisini indirim yoluyla giderememeleri durumunda iade talep edebileceklerdir.

-Diplomatik İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu 15’inci maddesi gereğince; gerçekleşen teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bunları şu şekilde açıklayabiliriz, Karşılıklı olmak şartıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. -Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, bu teslim ve hizmetleri yerine getiren satıcılar, bu teslim ve hizmetler için yükledikleri vergiyi indirim yoluyla giderememeleri halinde, kalan tutarın, iadesini talep edebilmektedirler.

-Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/c maddesi gereğince; 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

-Yatırım Teşvikli Makina ve Teçhizat Teslimleri İstisnası

KDV Kanununun 13/d maddesi gereğince; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan yatırım teşvik belgesi ekinde bahsedilen mal ve hizmet üretiminde kullanılacak makine ve teçhizat teslimleri alımları katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

-Makine ve Teçhizat Alımlarında Uygulanacak İstisna

29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Kanunla KDV Kanununun 13. maddesine eklenen (m) bendi gereğince; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde, faydalanılmak üzere imal edilen yeni makine ve teçhizat teslimlerine ilişkin istisna süresiz olarak tam istisna kapsamına alınmıştır.

-Okul ve İbadethane Bağışı İstisnası

KDV Kanununun 13/k maddesi gereğince; İstisnanın kapsamına, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanacak aşağıdaki tesislerin inşasına ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları girmektedir. Okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri, gençlik ve izcilik kampları yapımı için yüklenilen katma değer vergisi tam istisna kapsamına alınmış olup, indirimle giderilemeyen yüklenilen katma değer vergisinin iadesi talep edilmesi doğrultusunda gerçekleştirilebilecektir.

-Transit Taşımacılık İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu 14'üncü maddesi gereğince; transit taşımacılık ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri maddede belirlenmiş hususlara göre katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, yurtdışı taşımacılık yapan mükellefler, bu işlemler neticesinde yüklenmiş oldukları katma değer vergisini indirim yoluyla gideremedikleri kadarını iade talep edebileceklerdir.

- Engelliler İçin Üretilen Araç, Gereç ve Bilgisayar Programları

Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-s maddesi gereğince; engelli vatandaşların eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu istisna, indirim ve iadeye imkan vermeyen kısmi istisna niteliğinde iken, 07.07.2008 tarihinde 5776 sayılı Kanunla eklenen madde ile tam istisna kapsamına alınmış ve bu şekilde bu kapsamdaki işler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkan tanınmıştır.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler dışındaki tüm istisnalar kısmi istisna kapsamında olacak ve bu kapsamda işlem yapan mükellefler, bu işlemler nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisini ilgili Kanun'un 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapamazlar. Ancak, yüklenilen vergi kurumlar vergisinde veya gelir vergisinde maliyet ya da gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. (Sarılı, 2010: 574). Katma değer vergisinin önceki dönemlerde indirim konusu yapılmış olması durumunda teslim yapılan dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" başlıklı satırına yazılıp beyan edebileceklerdir. İndirim konusu yapılamayan katma değer vergisi bu mükellefler tarafından harcamanın niteliğine göre gider ya da maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

2.12.2. Kısmi İstisna

Katma Değer Vergisi Kanunu 17. maddesinde "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar ile Diğer İstisnalar" açıklanmıştır. Aynı Kanunun 30/a ve 32. maddeleri hükümlerine göre 17. madde kapsamına giren işlemler kısmi istisna niteliğindedir. Buna göre madde kapsamına giren işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilecektir. (KDVK., m.17).

Kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde, satıcıların malı teslim aşamasında katma değer vergisi hesaplanılmamakta ve söz konusu mallar için yüklenilen katma değer vergisi indirilememektedir. Bu durumda, kısmi istisnalarda; satıcı malın nihai tüketicisi konumuna gelmektedir. Satıcı, malı satarken istisna sebebiyle katma değer vergisini tüketiciye yansıtamadığı için vergi yükü satıcı üzerinde kalmaktadır.

3065 Sayılı Kanunun 17. maddesinin 3.bendinde sayılan haller kısmi istisna kapsamına girmektedir.

- Küçük Esnaf ve Çiftçi Muaflığı
- Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler
- İşletmelerin Devri, Bölünmesi ve Birleşmesi
- İktisadi işletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması
- Banka ve Sigortacılık işlemleri
- Külçe Altın, Külçe Gümüş ve Değerli Kâğıtların Teslimi
- Zirai Amaçlı Teslim ve Hizmetler

- Köylerde içme Suyu Teslimi
- Boru Hattı ile Yapılan Yabancı Ham Petrol, Gaz ve Ürünlerin Taşınması
- Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerindeki Arsa ve işyerlerinin Teslimi
- Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi (KDVK md.17).

Kısmi istisna durumunun anlaşılabilmesi için öncelikle yüklenilen ve indirilecek katma değer vergisi nedir, bu iki durum arasındaki farklar nelerdir, öncelikle bunları açıklamak gerekir.

İlk olarak yüklenilen katma değer vergisi, istisnaya tabi olan malın veya hizmetin edinimi sırasında ödenen veya borçlanılan katma değer vergisi miktarı ile genel idare giderlerinden, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kullanımından, malın nakliyesi, ürünlerin ambalajlaması gibi giderlerden istisnaya tabi işleme düşen payın toplamını oluşturan katma değer vergisidir. (Sarılı, 2010:576).

İndirilecek katma değer vergisi ise yüklenilen vergiden farklıdır. Zira, indirilecek katma değer vergisi, ilgili vergilendirme döneminde alınan mal ve hizmetler için ödenmek zorunda kalınan katma değer vergisini içerir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1 maddesine göre, mükellefler aksine bir hüküm olmadığı sürece, vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesapladığı katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin yüklendikleri vergiyi indirebilmekte, aradaki farkı ise vergi dairelerine ödemektedirler. Hesaplanan verginin yüklenilen vergiden az olması halinde indirilemeyen kısım, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi gereğince sonraki dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere devredilmektedir.

Kanununun katma değer vergisi istisnalarıyla ilgili 30/a maddesiyle getirilen esas kural, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen katma değer vergisinin (yüklenilen KDV) mükellef tarafından indirim konusu yapılamamasıdır. Bu yüzden mükellef üzerinde ilave maliyet (yük) oluşmaktadır. Buna göre, vergiden istisna olan işlemler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi, mükellef tarafından indirim konusu yapılamamaktadır. İşlemin vergiden istisna olacağı bilinemediği için, malların alışı veya hizmetin gerçekleştirilmesi safhasında satıcılara ödenen ve genel hükümlere göre indirim konusu yapılan vergi ise indirim hesaplarından çıkarılacaktır. Bu

durumda, “önceki dönemlerde indirilen katma değer vergisi, değişikliğin gerçekleştiği dönemde 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına yazılmak suretiyle beyan edilmektedir. Böylece düzeltme işlemi beyanname üzerinde gerçekleşmektedir.”⁵²

Kısmi vergi indiriminden Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 33. maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre, indirim hakkı tanınan faaliyetler ile indirim hakkı tanınmayan faaliyetlerin bir arada yapılması durumunda, fatura ve benzeri belgelerle ibraz edilen ancak indirim hakkı tanınan kısmına denk gelen tutar kadar indirim konusu yapılabilir. (Soydan, 1998: 292). İndirim konusu yapılan işlemler katma değer vergisi hesaplanan işlemler ile tam istisna kapsamına giren işlemlerdir (Şimşek ve Tolu, 2002: 357). Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16. Ve 17. Maddelerinde ise indirim konusu yapılamayan işlemler sıralanmıştır. Bunlar;

- İthalat istisnası,
- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar,
- Askeri amaç taşıyan istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar,
- Diğer istisnalar

Kanuna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı kısmi indirime ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda sorumludur.

İndirilemeyecek katma değer vergisi başlığı altında madde 30/a bendinde belirtilen hususlar dışında 16. maddedeki ithalat istisnası ve 17. maddenin 4/s bendi hariç işlemler, katma değer vergisinden istisna olmasına rağmen; bu maddelere ilişkin alınan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz. Dolayısıyla kısmi istisna kapsamında yapılan işlemlerin bünyesinde alışlara ait yüklenilen katma değer vergisi kalacaktır. (Ersoy, 1982: 39).

2.13. İstisnadan Vazgeçme

Yapmış oldukları işlemler vergiden istisna olan mükellefler, farklı nedenlerle bu istisnanın kendileri bakımından yararlı olmadığı kanaatine varabilirler. Bunun nedeni ise, katma değer vergisinin en önemli özelliği olan indirim mekanizmasının gerçekten istisna

52 Buket Şahin, (2015), Mal İhracatında İstisnalar ve Katma Değer Vergisi İadeleri ve Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

müessesesinde yararlanamıyor olması. Belirli işlemler veya belirli faaliyetler ile ilgilenen mükelleflerin işlemleri üzerinden verginin istisna edilmiş olması avantaj gibi görülse de bazı durum ve işlemler üzerinde indirim imkanından yararlanamamak dezavantaj haline gelebilmektedir.⁵³

İstisnadan vazgeçme hakkı genelde kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde uygulanır. Çünkü tam istisnada, yüklenilmiş olup, ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan vergiler iade olarak alınabilir. Yapmış oldukları işlemler kısmi istisna kapsamında olan ödevliler, ilgili Kanun'un 30. maddesi gereğince; indirim hakkı tanınmadığı için faaliyetleri için almış oldukları mal ve hizmetlere ait katma değer vergisini yansıtmakta zorlukla karşılaşacaklardır. Özellikle de büyük yatırımlar gerektiren sektörlerde yatırım mallarına ödenen katma değer vergisi, bu malların maliyetine eklenecek ve uzun bir süre, amortisman yoluyla itfa edilecektir. (Kızılot, 2012: 1039).

İndirim konusu yapılamayan, katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitinde gider olarak gösterilmesi mümkün olsa bile, belirli bir süre boyunca işletmenin üzerinde kalan vergi yükü işletmeye yük olacak ve rekabetçi piyasada güçlük çekebilecektir.

İstisnadan vazgeçme, İşlemlere taraf olan, alıcı veya satıcıdan en az biri için lehine olması durumunda mümkündür. İstisnadan vazgeçme imkanından, genellikle büyük girdileri ve büyük yatırım gerektiren işletmeler yararlanmak ister. Çünkü bu işletmeler, pahalı yatırım gerektiren ve girdileri, dolayısıyla büyük ölçüde vergi ödemek mecburiyetinde bulunan bir işletmenin işlemleri vergiden istisna edilmiş olması durumunda bu yatırımlar ve giderler dolayısıyla ödemiş oldukları yani yüklendikleri vergileri indirme imkânı ortadan kalkacaktır. (Kızılot, 2012: 1036). Dolayısıyla başta avantaj gibi görünen istisna imkânı, bu tür işletmeler için zarara neden olacaktır. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-h maddesine göre, zirai amaçlı su teslimleri vergiden istisna yapılmıştır. Bu doğrultuda, tarımsal işlemleri olan kooperatifin, zirai amaçlı su tesliminde bulunduğunu, alıcıların da gerçek usulde vergilenen zirai kazanç sağlayan mükellefler olduğunu düşünecek olursak. Tarım kooperatiflerinin metreküpünü 50 TL'ye mal ettiği suyun temininde bakım-onarım, ekipman, yakıt, masrafları için de 7 TL vergi ödediğini düşünecek olursak, istisna

53 Oktar, K. (Ekim, 2019), "KDV İstisnasından Vazgeçme" <http://www.kemaloktar.com/?p=98> (Erişim Tarihi: 01.08.2021).

uygulaması durumunda yüklendiği vergiyi indirim konusu yapamayacağı için maliyetine dahil edecek ve maliyet toplamı 57 TL'yi olacaktır. Bir de kar eklemek isteyip 10 TL de kâr koyarak toplam 67 TL bedelinde fatura düzenleyecek ve katma değer vergisini hesaplamayacaktır. İstisna uygulandığında alıcının alış bedeli 67 TL olmaktadır.

Oysaki, istisnadan vazgeçilmesi durumunda; satıcı yüklendiği katma değer vergisini indirim konusu yapabilecek ve maliyeti 50 TL olacaktır. Bu tutara 10 TL kârını ekleyerek toplam 60 TL'lik tutar üzerinden (%8) 4,80 TL katma değer vergisi hesaplayacak olup, toplam 64,80 TL'lik fatura düzenleyecektir. Hesaplanan 4,80 TL katma değer vergisinden, yüklendiği 7 TL katma değer vergisini indirecek, indiremediği 2,20 TL'nin de iadesini talep edebilecektir. Alıcı da gerçek usulde vergilenen belli çapta bir mükellef olduğundan, ödeyeceği 4,80 TL tutarındaki katma değer vergisini indirim konusu olarak gösterecek, dolayısıyla "Su"yun maliyeti 60 TL'ye gelecektir.

Anlaşıldığı üzere, istisna uygulandığında suyu 7 TL daha pahalıya mal etmiş olacaklardır. Bu durumda zirai amaçlı su tesliminde bulunan kooperatif istisnadan vazgeçmekle hem kendi yüklendiği vergileri indirme hakkı elde edecek, hem de alıcı mükellefin maliyetini düşürmüş olacaktır. Dolayısıyla, istisnadan vazgeçmek, her iki mükellef içinde avantaj sağlayacaktır.⁵⁴ Yukarıda da bahsedildiği üzere büyük yatırım gerektiren geniş çaplı alıcının indirim hakkı tanındığı işlemlerde istisnadan vazgeçme maliyetleri düşürmek için yararlı olabilmektedir. (Kızılot, 2012: 1037).

Ancak küçük çaplı işletmeler veya alıcının nihai tüketici olduğu ve yüklendiği vergileri indiremediği durumlarda istisnadan vazgeçmek mantıklı değildir. Bu durumu da bir örnekle açıklayacak olursak; basit usulde faaliyetine devam eden kuaförün saç kesimi için almış olduğu 50 TL için düzenlemiş olduğu faturada katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Vergiden muaf olan kişiler içinde sayıldığı için istisna kapsamında değerlendirilecektir. Böyle bir durumda, basit usul mükellefi kuaförün, istisnadan vazgeçmesi ve monopol olmayan piyasada ortalama 50 TL olan saç kesimini, 59 TL yapması durumunda nihai tüketici de fazladan ödediği 9 TL'yi indirim konusu yapamadığı için tercihini istisnadan yararlanan kuaförlerden yana kullanacaktır. Müşterisini kaybetmek istemeyen ve istisnadan vazgeçen mükellefin bir diğer yolu ise, saç kesim fiyatını 40-43 TL arası yapıp fatura üzerinde ekstra

54 Oktar, K. (Ekim, 2019), "KDV İstisnasından Vazgeçme" <http://www.kemaloktar.com/?p=98> (Erişim Tarihi: 01.08.2021).

katma değer vergisini hesaplaması gerekecektir. Her iki durumda da dezavantaj sahibi olan basit usul mükellefin istisnadan vazgeçmesi, monopol piyasa olmadığı sürece zararı olacaktır.

Araştırmalara göre, bazı kurumların da prestij kazanmak ve kurumsallaşmış bir işletme görünümü vermek için istisnadan vazgeçtiği gözlemlenmiştir. (Kızılot, 2012: 1038).

Açıklanan bu nedenlerden dolayı, istisna kapsamında işlem yapan mükelleflere Kanun'un 18. maddesi gereğince işlemlerin bir kısmı ya da bütünü için istisnadan vazgeçme hakkı tanınmıştır.

İstisnadan vazgeçmek isteyen mükellefler bağlı bulundukları vergi dairelerine yazılı başvuru yapanlar, vermiş oldukları dilekçe sonucunda istisnadan vazgeçebilirler. İstisnadan vazgeçme hakkı, yalnızca, “vergiden istisna işlemleri yapanlara” tanınmış olan bir yetkidir. Alıcıya ise istisnadan vazgeçmek gibi bir hak tanımlanmamıştır. Alıcı, satıcının vermiş olduğu karara uymak zorundadır. Kanun koyucu vergi güvenliğini öncelik verdiği için istisna kapsamındaki bir işlem için katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağı keyfiyetini, vergiyi beyan etmekle mükellef olan satıcıya vermiştir. Böylece vergi alacağı da güvence altına alınmıştır. (Vural, 2020: 832).

İstisnadan vazgeçmeyi tercih eden ödevlilerin, vazgeçtikleri istisna kapsamında gerçekleştirdikleri ithalatlar, vergiye tabi olması durumunda ithalat, istisna olmaya devam eder. Çünkü, istisnadan vazgeçmek istemeyen mükellefler; istisnadan vazgeçme tercihinde bulunan ödevlilerden vergisini ödeyerek aldıkları, malların tesliminde istisna uygulatlar. İstisnadan vazgeçen mükelleflerin ise, alımlarının, katma değer vergisine tabi olup olmadığına bakılmaksızın, teslimleri katma değer vergisine tabi olacaktır. (KDVGUTİİİ.1). Devir durumunda istisnadan vazgeçme hakkı ise, vazgeçen mükellefin aynı konuda faaliyet gösteren ancak istisnadan vazgeçmemiş bir mükellefe işini devretmesi halinde faaliyete devam eden mükellefin kendi iradesi gereğince yapılan işlemlere istisna uygulamaya devam edilir. Bu durumda üç yıllık süre gözetilmez.⁵⁵

Mükellefiyette istikrar sağlamak maksadıyla maddeye bu şekilde tesis olunan mükellefiyetin, talep tarihinden itibaren üç yıl süreyle devam edeceğine dair hüküm konulmuştur. Mükellefler, üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde

⁵⁵ **Hazine ve Maliye Bakanlığı'** nın, Devir durumunda istisnadan vazgeçme hakkı ise, vazgeçen mükellefin aynı konuda faaliyet gösteren ancak istisnadan vazgeçmemiş bir mükellefe işini devretmesi halinde faaliyete devam eden mükellefin kendi iradesi gereğince yapılan işlemlere istisna uygulamaya devam edilmesi hakkında vermiş olduğu görüştür.[Özelge, SY.1462 (05.09.2011)]

bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süreyle devam edecektir. Bağlı bulundukları vergi idaresine istisnadan vazgeçme dilekçesi veren mükellefler, üç yıl geçmedikçe, bu taleplerinden geri dönemezler. Dolayısıyla ilgili işlem türü itibariyle en az üç yıl süreyle yapmış oldukları teslim ve hizmetler üzerinden vergi hesaplamak zorundadır. Süre bitiminden önce tekrar talepte bulunmayanlar için süre üç yıl daha uzamış olur. Bu yüzden, üçüncü yıldan sonra istisnadan yararlanmak isteyenlerin bunu yazılı olarak talep etmeleri gerekir.⁵⁶

Son olarak, Kanunda sayılan bazı işlemler için istisnadan vazgeçme hakkı yoktur. Bu işlemlere örnek verecek olursak; banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işlemler ile sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemler hakkında istisnadan hiçbir şekilde vazgeçilemez.

2.14. Gider ve Maliyet Unsuru Olan Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisinin en önemli özelliği indirim esasına dayanmasıdır. (Kızılot 2012: 1446). Katma değer vergisi, bir mal veya hizmetin üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar yaratılan her safhadaki katma değer üzerinden alınan dolaylı bir muamele vergisidir. Bundan dolayı, mükelleflerin mal ve hizmet satın alırken yüklendiği vergi, satarken elde edeceği gelir için ödemek zorunda kalacağı vergiden indirilir ve ilgili vergi dairesine ödenir. İndirim mekanizmasının sağlamış olduğu bu avantajla her mükellef yalnızca yarattığı katma değer üzerinden vergi ödemiş olur. Kanun koyucu bu açıklamayı yaparken indirilecek ve indirilemeyecek katma değer vergisinin kayıt usulünden de bahsederek uygulamanın sınırlarını çizmiştir. Buna göre, Katma Değer Vergisi Kanunu 58. maddesinde; “mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellef tarafından indirilebilecek katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.” hükmüne yer verilmiştir. Madde metnine göre, kural olarak; beyanname üzerinde gösterilen yüklenilen katma değer vergisi beyannamede gösterilen, teslim katma değer vergisinden indirilir.

Prensip ve kural olarak indirilmesi gereken katma değer vergisinin bazı özel durumlarda indirilemeyecek olması ve yapılan işin mahiyetine göre verginin, gelir ve

56 **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3. Kitap, Katma Değer Vergisi Kanunu, İstanbul, 2020, syf.452.

kurumlar vergisinin matrah tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağına tabiidir.⁵⁷

Kural olarak mal ve hizmet alımlarına ait katma değer vergisi, beyanname üzerinden indirilir. Mükellefin yapmış olduğu işlem yasa koyucu tarafından indirimi mümkün bir işlemken, mükellef bu durumda yüklenmiş olduğu bu vergiyi indirmeyip gider olarak kayıt altına almış ise bu gider, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi hükmü uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir. Ancak bazı istisnai durumlar örneğin, madde 30'da bahsedildiği gibi yüklenilen katma değer vergisinin indirilmesine izin vermez. Bu durumda katlanılan vergi gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir.

Aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanan indirilemeyecek katma değer vergisi kapsamındaki işlemlerde oluşan yüklenilen katma değer vergisinin muhasebe kayıtlarına hangi şekilde intikal edileceğine dair bahsedilmiştir.

2.15. İndirilebilecek Nitelikte Olan Katma Değer Vergisinin İndirilemeyecek Vergiye Dönüşmesi Durumunda Yapılacak Düzeltme

Katma değer vergisinde indirim mekanizması, mal ve hizmet alışları sırasında ödenen verginin, işletmenin yapacağı mal ve hizmetlerin satışı beklenilmeksizin indirilmesi usulü ile çalışmaktadır. Bu yüzden, en başta indirime tabi tutulan vergi sonradan indirilemeyecek katma değer vergisi durumuna gelebilmektedir.

İndirilemeyecek katma değer vergisi, kanunun 30. maddesinde açıklanmıştı. Bu hüküm de binek otomobillerin alışlarına ilişkin verginin ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilemeyen giderler dolayısıyla ödenen vergilerin indirilemeyeceği işlemler kanunda açıkça bellidir. Yani, madde metninin (b) ve (d)bendindeki işlemler sonradan indirilemeyecek vergi haline gelmezken maddenin (a) ve (c) bentlerinde yer alan, işlemlere ait katma değer vergisinin başlangıçta, indirilip indirilmeyeceğinin tespiti özel durumlar hariç, hemen hemen imkansızdır. İndirilemeyeceği zor tespit edilen bu işlemlerin (a ve c bendi) içeriği; vergiye tabi malların kısmi istisna

57 **Mehmet Maç**, (2018), "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği". <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-58.pdf>, adresinden alındı. (Erişim tarihi:05.05.2021).

kapsamındaki işlemlerde kullanılması ve satın alınan malların daha sonra zayi olması başlıkları altında açıklanmaktadır. (Kızılot, 2012: 1387).

2.16. Vergiye Tabi Malların Kısmi İstisna Kapsamındaki İşlemlerde Kullanılması

Kısmi İstisna, yüklenilen vergilerin indirilemediği, indirilemeyen vergilerin ise vergi idaresi tarafından iade edilemeyip, yalnızca gider veya maliyet unsuru olarak kabul edildiği bir istisna türüdür. (Cihan, Köksal, Bilgin 2019: 620).

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/a ve 32. maddelerine göre, kısmi istisna, indirim ve iade konusu yapılamaz. Ancak bir vergilendirme döneminde satın alınan mal ve hizmetlerin, vergiye tabi ya da kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanıp kullanılmayacağının hem vergiye tabi hem de kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerce önceden tahmin edilmesi mümkün olmamaktadır. (Kızılot, 2012: 1388). Dolayısıyla bu işlemde, yüklenilen katma değer vergisinin indirilip indirilmeyeceği ancak sonradan belirlenebilir.

Bu durumda satın alınan mal ve hizmetlerden ötürü ödenen vergilerin, bu mal ve hizmetin satışı gerçekleşmeden indirildiği için, sonradan indirilemeyecek vergi haline gelmesi durumunda beyanın düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, düzeltme işleminden kaynaklı vergi ziyai cezasının oluşmaması için; vergi idaresi, katma değer vergisi beyannamesinde 30. satırı oluşturmuştur. Sonraki dönemlerde, kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılan malların alımında ödenen ve önceki dönemlerde indirilen vergiyi gösteren beyannamedeki 30. satıra “Hesaplanan KDV” ye ilave edilmek suretiyle düzeltilir. Bu şekilde düzeltilen vergi, indirilemeyecek katma değer vergisi kapsamında gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak gösterilebilir. (Kızılot, 2012: 1389-1390).

2.17. İade Hakkı Doğuran İşlemlerde Vergi İndirimi ve İadesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesine göre, tam istisna kapsamına giren işlemler sebebiyle yüklenilmiş olup da indirilemeyen vergi mükellefin talebi doğrultusunda iade edilmektedir. Mükelleflerin yapmış oldukları işlemler neticesinde yüklenmiş olduğu vergiler; indirim, iade, gider ve maliyet hesapları kaydı olmak üzere üç farklı yöntem ile telafi edilmektedir. Kanuna göre yüklenilen vergilerin telafisinde Esas yöntem “İndirim” dir. Vergi indirimi yöntemi, vergiye tabi işlemler ile tam istisna kapsamına giren işlemlerde

kullanılmaktadır. Yüklenen vergilerin gider ve maliyet unsuru olarak kullanılması yöntemini ise kısmi istisna kapsamına giren işlemlerde geçerli olmaktadır. Bu işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16, 17, geçici 10, 15. maddelerinde sayılan işlemlerdir. İade yolu ise; tam istisna kapsamına giren ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddelerinde sayılan işlemlerdir. Bu işlemlerde, yüklenen vergilerin öncelikle indirim yoluyla telafisi esastır. İndirilemeyen vergi ise; iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren kısımla sınırlı olarak iade edilmektedir. (Kızılot, 2012: 1414).

İade hakkı doğuracak işlemler sebebiyle gerçekleşecek olan katma değer vergisi iade miktarı, bu işlemler sebebiyle yüklenen; başka bir ifadeyle, bünyeye giren vergi miktarı ile sınırlıdır. İadesi talep edilen vergi miktarının, yüklenen katma değer vergisi göz önüne alınmadan, direkt işlem miktarının belli bir oranı olarak hesaplanması mümkün değildir.

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri katma değer vergisinin telafisinde ana yöntemin indirim olduğu bilinmektedir. Yüklenilip de indirilemeyen verginin iade olarak talep edilebilmesinin şartı, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleşmiş olmasıdır. İadenin gerçekleşmesi için iade hakkı doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerekir. Aksi halde, o işlem sebebiyle yüklenilip de indirilemeyen vergilerin iade edilmesi mümkün değildir. Örneğin, İhraç edilecek malların alışı sırasında ödenen ve indirim yoluyla telafi edilememiş olan vergilerin iade talep edilebilmesi için; ihracatın gerçekleşmiş olması gerekir. Dolayısıyla, ihracata konu olan malların dış ülkeye veya serbest bölgeye vasıl olması gerekmektedir. (Vural, 2020: 767).

Mükellefler, tam istisna kapsamında gerçekleştirdikleri işlemlerden dolayı katma değer vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine, kanundaki şartlar doğrultusunda nakden veya mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu talebin gerçekleşebilmesi için; 60 Sıra No.lu Sirkülere göre, beyannamenin verilmiş olması, bu beyanname üzerinde iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenip de indiremedikleri ve katma değer vergisi iadesi çıkmış olması talebiyle, indirilecek katma değer vergisi listesinin, yüklenen katma değer vergisi listesinin, satış faturaları listesinin, iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük beyannamesinin; iade konusu ihraç kayıtlı mal teslimi ise; imalatçı ve ihracatçı arasında yapılan taahhütname, ihraç kayıtlı satış fatura listesi, kapasite raporu, sanayi sicil belgesinin vergi dairesine verilmesi aynı zamanda elektronik ortama bahsedilen listelerin verilmesi uygun görülmüştür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM MÜESSESESİNDE ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

Katma değer vergisi indirim uygulaması, bazı durumlarda özellik göstermektedir. Özellik gösterilen bu durumlara örnek olan; basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri, bankalar ve sigorta şirketleri, spor acentaları, Türkiye Futbol Federasyonu, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, belediyeler ve eğitim veren kurumların durumları tek tek aşağıda incelenmiştir.

3.1. Basit Usul Mükelleflerinin Katma Değer Vergisi İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra, ticari faaliyet kapsamına girmekle beraber aynı kanunun 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf ve basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Kanunun 18. maddesine göre de vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin, dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur. İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun değişikliğe uğrayan, 17/4-a maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerden, kanunun 18. maddesine dayanarak istisnadan vazgeçenlerin üçer aylık dönemler halinde vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kanunen defter tutma zorunlulukları bulunmadığı için bu mükellefler yönünden mal ve hizmet alımı ile giderlerine ait katma değer vergisinin indiriminde belgelerin defterlere kaydedilme şartı aranmayacaktır.

Ayrıca, basit usule tabi olanlar amortisman yoluyla itfa edilecek kıymetler (makine, tesis, demirbaş, taşıt gibi) için ödenen katma değer vergisini indirim konusu yapamazlar. Zira 72 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin⁵⁸ II ve III. bölümlerinde basit usulde vergilendirilen mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait fatura veya benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapamayacakları, amortismanına tabi iktisadi kıymet teslimlerinin de katma değer vergisine tabi bulunmadığı belirtilmiştir.⁵⁹

3.1.1. Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-a maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında basitleştirilmiş şekilde vergilendirilen mükellefler tarafından sağlanan teslimat ve hizmetlerin katma değer vergisinden muaf olduğu hükmü bulunmaktadır. Yukarıdaki düzenlemeler 1 Temmuz 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten önce, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifaları vergilendiriliyordu. Ancak, katma değer vergisi istisna hükümleri uygulamaya geçtikten sonra ilgili mükelleflerin indirim hakları da sona ermiştir.

Öte yandan, anılan Kanunun 29/1-c maddesinde, bir defa için mallara ait faturalarında veya benzeri mali belgelerde gösterilen katma değer vergisini, hesap dönemine göre başlangıçta indirebilirler. Bilindiği gibi, tek seferlik vergi sistemi ve vergi toplama usulleri kaldırılmıştır. Kanunun 29/1-c maddesi "blokaj ve tazminat usulü" terimini içerse de, "blokaj ve tazminat usulü" yerine "basit usul" tesis etmemiştir. Bu maddenin şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bunun nedeni, basit bir şekilde vergi toplayan mükelleflere başlangıçta tercihli katma değer vergisi hakkı tanınmasıdır. Bu şekilde vergi alan mükellefler katma değer vergisi imtiyazlarına hak kazandıklarından, bu mükellefler fiili usullere geçerlerse katma değer vergisi indirimi veya muafiyetinde sorun yaşamayacaklardır. Ancak, kanunun 17/4-a maddesinde yapılan değişiklikler uyarınca, 1 Temmuz 2003 tarihinden itibaren basit usul vergi ödeyen mükelleflerin teslimat ve hizmetleri katma değer vergisinden

⁵⁸ 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁹ 24.02.1999 tarih ve 23621 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

muafıdır. Bu nedenle, bu mükelleflerin katma değer vergisi indirim hakları da yoktur. (Erdem, Korkmaz, 2006: 131).

3.1.2. Eskiden Katma Değer Vergisi Mükellefi Olup, Sonradan Basit Usul Mükellefiyetine Geçen Mükelleflerin Katma Değer Vergisi İndirimi

Eskiden katma değer vergisi mükellefi iken, sonradan Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Katma değer vergisi mükellefi olup bu düzenleme ile istisna kapsamına giren mükelleflerin yapması gereken işlemler, 88 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yayımlanmıştır. Bu yüzden, katma değer vergisi mükellefi olup, istisnaya dönen mükelleflerin yapması gereken işlemler bu düzenlemede açıklanmaktadır. Aynı esasların istisnadan vazgeçerek katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirdikten sonra tekrar istisna uygulamasına geçmeleri durumunda da geçerli olması gerekir.

Bu mükellefler muafiyet başvurusu yaptıktan sonra işlemleri için katma değer vergisi beyannamesi vermelerine gerek kalmamakta, yükümlülükleri de iptal edilmektedir. Bu tarihten sonra verdikleri teslim ve hizmetlerde işlem fiyatları üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaz, katma değer vergisi bu işlemlere ilişkin belgelerde gösterilmez veya "katma değer vergisi dahil" ibaresi yer almaz.

İstisna uygulamasının başlamasından itibaren, düzenledikleri belgelerde katma değer vergisini gösteren veya "katma değer vergisi dahildir" gibi bir şerhe yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler, belgede ayrıca gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanacak vergi tutarını, ilgili kanunun 8/2. maddesi gereğince vergi dairesine beyan edip, yatırmak mecburiyetindedir. Vergi dairesine ödenecek tutardan, alışlar dolayısıyla yüklenilen vergiler indirilmeyecek, yüklenilen bu vergi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu'nun izin vermesi halinde gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Teslim ve hizmetlerin istisna kapsamına girdiği tarihinden itibaren bu mükelleflerin mal ve hizmet alışları ile yapacakları ithalat genel hükümler çerçevesince vergiye tabi olacaktır. Bu şekilde yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmayacak olup, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider, maliyet ya da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bu mükelleflerin, bu tarihten sonra satın aldıkları malları muafiyet başvurusu tarihinden önce iade etmeleri halinde, iade edilen mallar için fatura düzenlenecek ve iade edilen alış faturası, bedel ve katma değer toplamı olarak faturaya yazılacaktır ve fatura, sorunu belirtmek için bir not içerecek ve satın alma faturasının tarih ve numarasına atıfta bulunacaktır. Bu basit prosedüre tabi olan mükellefler, bu fatura nedeniyle vergi dairesine Katma Değer Vergisi ödemeyecek, fatura tutarının tamamını gelir olarak alacaklardır. Öte yandan, satıcı vergiyi kesecek ve vergiyi tutarın dahili bir yüzdesi olarak hesaplayacaktır.

Vergi mükellefinin nihai katma değer vergisi beyannamesi "sonraki dönem için katma değer vergisi" içeriyorsa, aktarılan vergi cari yılın gelir vergisi hesabında bir harcama olarak kabul edilecektir. Ancak bu süre içinde mükellefin malı iade hakkını doğuran bir işlem olması durumunda vergi iadesi ilgili genel hükümlere göre değerlendirilerek sonuçlandırılır. İade tutarı dönem boyunca stopaj vergisi tutarından düşülecek ve kalan devir vergisi tutarı gider yazılacaktır.

3.2. Banka ve Sigorta Şirketlerinde Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinin 4/e bendinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden istisna olduğu, ayrıca Kanunun 18/2. maddesinde de bunların istisnadan vazgeçemeyecekleri hükme bağlanmıştır. Öte yandan, banka ve sigorta muameleleri vergisinin düzenlediği 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda, banka ve sigorta şirketlerin vergisel yükümlülükleri düzenlenmiştir.

Banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere yaptıkları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, banka ve sigorta şirketlerinin finansal kiralama işlemleri hariç diğer tüm işleri banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğundan, katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ancak, finansal kiralama işlemleri katma değer vergisi yönünden vergilendirilecektir. Bu durumda, banka veya sigorta şirketleri sadece finansal kiralama işlemleri sebebiyle yüklendikleri katma değer vergisini indirebilecekler, katma değer

vergisinden istisna olan diğer işlemleri nedeniyle yüklendikleri katma değer vergileri ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Banka ve sigorta şirketlerinin finansal kiralama işlemleri yapmaması halinde, faaliyetlerinin tamamı katma değer vergisinden istisna olacağından, katma değer vergisi mükellefiyeti olmayacaktır. (Şimşek, Tolu 2002: 45).

3.3. Spor Kulüplerinde Katma Değer Vergisi İndirimi

Türkiye Futbol Federasyonu ve Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü çerçevesinde profesyonel sporcuların katıldığı futbol faaliyetlerine ve bu faaliyetlere katılan spor kulüplerinin durumuna göre 55 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile vergi indirimi düzenlenmiştir.⁶⁰

Profesyonel futbol faaliyetleri, dernek statüsündeki kuruluşlar veya eğitimli spor kuruluşları ile 2908 sayılı Dernekler Kanunu kapsamında kurulan ve işletilen kamu idaresi kurum ve kuruluşlarına ait spor kuruluşları tarafından yürütülmektedir.

3813 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonunun Kuruluş ve Sorumlulukları Hakkında Kanunu'nun 27. maddesi ile "Profesyonel Futbol Yönetmeliği" nin 52. maddesi uyarınca kulüpler, profesyonel takımlarını Türkiye'de kurulu anonim şirketlerine transfer edebileceklerdir.

Spor Kulüpleri Derneği'nin amatör ve profesyonel spor faaliyetlerinin yanı sıra çeşitli alanlarda faaliyet gösteren kuruluşları da bulunmaktadır. Ekonomik işletmeler, sosyal tesisler, yerel alanlar, otoparklar, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri ekonomik işletmeler gibi profesyonel futbol branşlarının sunum ve hizmetleri katma değer vergisi beyanı çerçevesindedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre katma değer vergisi kapsamında profesyonel futbol branşlarının teslim ve hizmetlere ilişkin işlemleri sıralanmıştır.

- Rekabet geliri,
- Spor-Toto ve Loto isim hakkı geliri,
- Spor malzemeleri ve hediyelik eşya satışı,

60 30.05.1996 tarih ve 22651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Yayın hakları geliri,
- Reklam Geliri,
- Diğer gelir

Ticari nitelikten ziyade faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir.

Yukarıda belirtilen spor malzemeleri ve hediyeelik eşyalar, spor piyango, loto çekilişi, isim hakları, yayın hakları, profesyonel futbol branşları ve spor okulları ile benzer gelirlerin stadyum, kulüp, sosyal tesis, otopark, spor sahalarından satışı, spor kulüplerinin sağlık ve plaj tesislerine, ticari faaliyetler kapsamında yürütülen faaliyetlerde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Öte yandan, 30 Sayılı Katma Değer Vergisi Genel Bülteni'nin F/2 Bölümü'nde, reklam verenin fiili katma değer vergisi yükümlülüğünün bulunmaması durumunda sorumlu olacağı öngörülmüştür.

Ancak, profesyonel futbol branşlarının yukarıdaki faaliyetleri nedeniyle fiili katma değer vergisi mükellefi olmaları, kendilerine doğrudan sağlanan reklam hizmetlerinin katma değer vergisi, genel esaslara uygun olarak spor kulübü tarafından beyan edilecektir. Bu hizmetler verilmeden önce fatura ve benzeri belgeler hazırlanmış ise, yayın haklarından ve reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler üzerinden alınan katma değer vergisi, hizmetin gerçekleştirildiği her vergi dönemi için hesaplanacak ve beyan edilecektir.

3.4. Türkiye Futbol Federasyonu

Türkiye Futbol Federasyonu, 17 Haziran 1992 tarih ve 3813 sayılı Kanuna göre milli maçlar için çeşitli düzenlemeler yapmak amacıyla kurulmuştur. Amacı, profesyonel futbol faaliyetleri yürütmek, futbolun gelişmesini sağlamak, bu konularda çeşitli düzenlemeler yapmak, kararlar almak ve uygulamak, ulusal ve uluslararası kuralların ve çeşitli talimatların uygulanmasını sağlamak, Türkiye'yi futbolla ilgili iç ve dış işlerde temsil etmek uluslararası futbol faaliyetleri düzenlemektir. Sayılan bu faaliyetler iktisadi işletme kapsamında olduğundan, bu faaliyetlere ilişkin katma değer vergisi Futbol Federasyonu tarafından

hesaplanarak ödenmek üzere beyan edilmektedir. Federasyon, alınan paylar için ilgili kurumlara (oyun geliri için kullanılan kulüpler, spor oyunları için kullanılan organizasyon konseyleri, Loto hisseleri gibi..) fatura ve benzeri belgeler düzenlemek zorundadır.

3.5. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü

Profesyonel futbol maçları genellikle Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne ait stadyumlarda oynanır. Kanuna göre kulüplere tahsis edilen veya kiralanan spor salonları için Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne ödenen kira veya tahsis ücretleri katma değer vergisine tabi tutulmamaktadır. Ancak stat içerisinde büfe veya benzeri yerlerin kiralınması veya işletilmesi ticari bir faaliyet olması nedeniyle katma değer vergisine tabi olacaktır.

3.6. Katma Değer Vergisi İndirimi

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1. maddesine göre, mükelleflerin faaliyetlerinin, bu kanunda aksi öngörülmedikçe, vergilendirilebilir işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, vergilendirilebilir işlemleri üzerinden yükledikleri katma değer vergisinin indirilebileceğini hükme bağlanmıştır.

Ancak, Türkiye Futbol Federasyonu ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne bağlı Spor Müdürlüklerinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanmış ancak tahsil edilmemiş vergilerinden, yalnızca vergiye dahil işlemlere ait yüklenilen katma değer vergilerini indirmeleri mümkün olmayıp, bu vergilerin gider ve maliyet unsuru olarak kayda alınması gerekmektedir. Ancak, vergiye tabi olan ve vergiden istisna olan işlemler, birlikte yapılır ve birbirlerinden ayrılması mümkün olmazsa, bu tür işlemlere ait katma değer vergisi indirim konusu yapılabilir.

Spor kulüpleri, amatör faaliyetlerine ilişkin yaptıkları harcamalar için ödemiş oldukları vergilerini indirim konusu yapamayacaklardır. Fakat, şirketlere devredilmiş veya şirket olarak işlerini yürüten spor kulüpleri, amatör spor faaliyetlerine ait harcamalar da dahil olmak üzere yaptıkları tüm işlemlere ait yükledikleri vergileri indirebileceklerdir. (Şimşek, Tolu, 2002: 366).

Öte yandan, Türkiye Futbol Federasyonu ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne bağlı Spor Müdürlükleri ise tahsil ettikleri katma değer vergilerinden yalnızca vergiye tabi işlemler dolayısıyla katlandıkları vergileri indirim konusu yapabileceklerdir.

3.7. Mükellefiyet Tesis Edilmeden Önce Alınan Mal ve Hizmetlere Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi

Yeni başlanılacak faaliyetle ilgili mal ve hizmetlerin, mükellefiyet kaydı yapılmadan önce veya sonra satın alınması gerekliliğine ilişkin herhangi bir düzenleme Vergi Usul Kanunu da dahil hiçbir kanunda yoktur. Bu yüzden mükelleflerin faaliyetleriyle ilgili olarak vergi mükellefiyetlerini tesis ettirmeden önce veya sonra mal ve hizmet satın almalarında bir sakınca yoktur. Fakat uygulamaya bakıldığında ise vergi mükellefiyeti kaydı yapılmadan önce alınan mal ve hizmetlere ait faturaların mükellefiyet kaydı açıldıktan sonra yasal defterlere kaydedilip kaydedilmeyeceği ve bu alımlara ait katma değer vergisinin indirilip indirilmeyeceği konusunda tereddüte düşülmektedir. (Vural, 2020:759).

3.7.1. Mükellefiyet Öncesi Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarına Ait Belgelerin Mükellefiyet Tesisinden Sonra Kayıt Edilip Edilmeyeceği

Kanunda açıkça bir hüküm bulunmasa da Vergi Usul Kanunu'nun 154., 219., 282., 320. maddeleri değerlendirildiğinde mükellefiyet kaydı yapılmadan önce alınan mal ve hizmetlerle ilgili belgelerin mükellefiyet kaydı yapıldıktan sonra yapılacak faaliyetle ilgili olması şartıyla işe başlamayı takip eden 10 gün içinde defterlere kaydedilmesinin mümkün bulunduğu sonucu çıkarılmaktadır. Konu ile alakalı vergi idaresince verilen görüşte, “ *Mükellefiyet tesisinden önce satın alınan mal ve hizmet ile diğer giderlere ait belgelerin yapılacak faaliyetle ilgili olması şartı ile işe başlanılmasını takiben, defter kayıt zamanı olan 10 günlük sürede dikkate alınarak kullanılacak defterlere kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.* ” şeklinde hüküm verilmiştir.⁶¹

3.7.2. Mükellefiyet Öncesi Alınan Mal ve Hizmet için Yapılan Masraflar Nedeniyle Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. maddelerine göre, yüklenilmiş olunan verginin indirimi; verginin faaliyet konusu iş ile ilgili olması, fatura ve benzeri mali belgeler

61 MB., Özelge: 25.09.1996; 44683

üzerinde verginin ayrıca belirtilmesi halinde; bu mali belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlere kaydedilmesi durumunda indirilebilir denilmektedir. Daha önce de bahsedildiği gibi Katma Değer Vergisi Kanunu'nda indirim hakkını kullanabilmek için mükellefiyet kaydı yapılmadan önce veya sonra mal ve hizmet alımının yapılmaması gibi zorunlu bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu hükümleri incelendiğinde ve bir önceki görüşe bakıldığında, mükellefiyet tesis edilmeden önce alınan mal ve hizmetlerin faaliyet konusuyla ilgili olması durumunda, bu alımlara ait belgelerin yasal defterlere işe başlanılmasını takip eden 10 gün içinde olmasa bile mükellefiyet tesis edildiği yılın sonuna kadar kaydedilmesi durumunda, bu belgelerde yer alan katma değer vergileri; belgelerin deftere kaydedildiği döneme ait KDV beyannamesinde gösterilmesi şartıyla indirilebilir. (Vural, 2020: 760).

3.8. İthalat Aşamasında Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-b maddesine göre, ithal edilen mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirilebilmesi için bu verginin ödenmesi ve gümrük makbuzunun üzerine şerh konulması şartı aranır.

3.8.1. Mal İthalatında Katma Değer Vergisi İndirimi

Mal ithalatında katma değer vergisinin indirilebilmesi için gümrük makbuzları üzerinde verginin ayrıca gösterilmesi gerekir. Bu verginin ithalatçı tarafından gümrük idaresine ödenmesi bir diğer zorunluluktur. Buna ek olarak gümrük makbuzlarının da yasal defterlere zamanında kaydedilmesi gereklidir. İthalatta ödenmiş olan katma değer vergisi, gümrük makbuzlarının yasal defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilir. İdarenin, konuyla ilgili vermiş olduğu bir özelgede; *“(X) AŞ. adına düzenlenen gümrük makbuzunda ayrıca gösterilen katma değer vergisinin bu makbuza dayanılarak ve bu makbuzun yılı içinde yasal defterlere kaydedilmiş olması şartıyla (X) AŞ. tarafından indirim konusu yapılması mümkündür. İthalde ödenen katma değer vergisinin, ithalatçı olmayan tarafından ödenmesi ve (X) AŞ.'den bu ödemenin, fatura ile talep edilmesi halinde bu faturaya dayanılarak indirim yapılması söz konusu değildir.”*⁶² İthalat işlemleriyle ilgili katma değer vergisinin indirilebileceğinde kuşku yoktur. Ancak, ithalat işlemleri ile alakalı sonradan yapılan kontrolde kıymetinin eksik beyan edilmesi veya istisna ve muafiyet

62 MB., Özelge: 29.12.2006; 103914

şartlarına uyulmaması nedeniyle katma değer vergisi tahakkuku oluşabilmektedir. Böyle bir durumda, ithalatın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılından sonra yapılan tahakkuk üzerine verginin ödenmesi halinde mükellefin, indirimden yararlanıp yararlanamayacağı üzerine açıkça bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak idarenin, geçmiş yıllarda vermiş olduğu görüşe göre; “*Mükellefin ithalat sırasında ödeyeceği vergiler genel esaslar dahilinde indirim konusu yapılabileceğinden, ithalat işlemi nedeniyle ikmalen tarh edilen katma değer vergisi de indirim konusu yapılabilir.*”⁶³ Ancak yakın zamanda verilen özelgeler tam tersi görüşleri içermesinden dolayı uygulama yönünden tereddüt hasıl olmuştur. Yakın tarihte verilen bu özelgelere göre, ikmalen tarh edilen katma değer vergisinin ödendiği yıl defterlere kayda alınmış olması da yeterli değildir. İkmalen tarh edilen verginin indirim konusu yapılabilmesi için ithalatın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının da geçmemiş olması gereklidir.”⁶⁴ Örnekte de bahsedildiği gibi kanunda açıkça hüküm verilmemiş, tereddüte neden olan bu gibi durumlarda; Katma Değer Vergisi Kanunu 29/4. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı’na indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme yetkisi verilmiştir. İdarenin bu gibi durumlarda; vergi indirimi uygulamasında oluşabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde usul ve esasları tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirmesi gerekir.

3.8.2. Hizmet İthalatında Katma Değer Vergisi İndirimi

Hizmet, maddi bir varlığı bulunmayan, alım satıma konu olan, belirli bir ücret karşılığında hizmeti alana yarar sağlayan soyut bir iktisadi faaliyettir.⁶⁵

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1 ve 6/b maddelerine istinaden, Türkiye’de yararlanılan ancak yurtdışından sağlanan hizmetlerin madde kapsamında, hizmet ithalatı olarak katma değer vergisine tabi olduğu bilinmektedir. Bu işlemlere ait katma değer vergisinin Türkiye’de hizmetten yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, idareye ödenmesi gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilen katma değer vergisinin, sorumluların işlemleri ile ilgili faaliyetlerine ilişkin verecekleri 1. No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması da mümkündür. İndirimden yararlanabilmek için

63 MB., Özelge: 27.07.2002; 32676

64 GİB., İVDB. Özelge:20.12.2017; 579272

65 Mehmet Şafak, (2020, 5 Kasım), “Hizmet İthalatı ve Katma Değer Vergisi İstinası”, **Dünya Gazetesi: 487788 (Erişim Tarihi: 22.04.2021)**

sorumlu sıfatıyla verilen beyan yeterli olup, verginin ödenmesi şartı aranmaz. (Kızılot, 2012: 1264).

3.9. Kaydı Geç Yapılan Belgelerin Katma Değer Vergisi İndirimi

Alış belgeleri üzerinde gösterilen katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı veya takip eden takvim yılının sonuna kadar yasal defterlere kaydedilme şartı ile katma değer vergisi indirim konusu yapılabilir.

Yasal defterlere zamanında kaydedilmeyen belgeler, geçmişe dönük şekilde ilgili olduğu dönem defterine kayıt yapılmak ve düzeltme beyannamesi vermek suretiyle indirim konusu yapılamaz.⁶⁶ İndirimle alakalı düzenleme yapılmadan önce, katma değer vergisi indirimi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı ile sınırlı olmak üzere ilgili dönemde kullanılabilmekteydi. Mükellefler, Aralık ayına ait giderlerini, takip eden yılın Ocak ayı içerisinde kayda aldıklarında takvim yılı dönemini geçiriyorlar ve katma değer vergisi indirim haklarını kullanamıyorlardı. Ancak, yapılan düzenlemeyle mükelleflerin, Aralık ayına ait giderlerin takip eden yılın Ocak ayı içinde kayda alınması halinde, katma değer vergisi indiriminden yararlanması mümkün hale getirilmiştir. Bu değişiklik, mükelleflerin geçmişte sürekli sorun yaşadığı ve idare ile ihtilafa düştükleri konu çözülmüş oldu.

Mükelleflerin, Aralık ayında kullandıkları su, elektrik, doğalgaz bedelleri ile yararlandıkları haberleşme hizmetlerine ait faturaları izleyen ay olan, Ocak ayında düzenlenmesi durumunda; yapılan düzenleme sayesinde, mükellefler katma değer vergisi indirim hakkını kullanabilir hale gelmiştir. Geç kayıt ile ilgili diğer bir konu ise alıcılar tarafından dava konusu yapılan faturalardır. Bu durumda yasa koyucu, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından yasal defterlere kaydedilmesi koşuluyla indirim hakkından yararlanabileceğini belirtmiştir. Mahkeme kararının tebliğ edilmesi, davanın sonuçlanması demektir.⁶⁷

Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin süresi içinde yasal deftere kayıt ve indirim haklarını kullanabilmeleri ayrıca açıklanmıştır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların başvuruları

66 [Dnş.4. D.4, E:2016/1374, K:2017/6864, (16.10.2017)]

67 GİB., AVDB., Özelge:13.03.2015; 63

üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı, 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.” hükmü verilmiştir. Bu yüzden, gelir ve kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemi tayin olunan, mükelleflerin yüklendikleri katma değer vergilerini özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri gerekir. (KDVGUT/III/C.5.6).

3.10. Şüpheli Alacakların ve Değersiz Duruma Gelen Alacaklara İlişkin Katma Değer Vergisi İndirimi

Ticari ve zirai faaliyetler çerçevesinde işletmeler mal ve hizmet alım satımında bulunurlar. Bu alım ve satımlara ait bedeller peşin yapılabilmesinin yanında vadeli veya vadeli ödeme araçları ile ileriki bir tarihte de yapılabilir. Ticari hayatta yararlanılan vadeli ve ileri tarihli ödeme yöntemlerinde bazı sebeplerle borcun ödenememesi durumu veya ödemede şüpheye neden olan gelişmeler yaşanabilmektedir.

Bu şekilde ileri tarihli ödeme yöntemi ile yapılan alım satımların bedellerinin ödenememesi veya ödemenin şüpheli hale gelmesi durumunda; satışların işlem sırasında satıcı tarafından hesaplanan katma değer vergisi, alıcı tarafından ise indirime konu olan katma değer vergisi olarak kaydedilip, indirim konusu yaptıkları katma değer vergisini, oluşan yeni duruma göre düzeltme hakları bulunmaktadır.⁶⁸

Bahsedilen durumda, kredili ve vadeli satışlara ait tutarın tahsili belli sebeplerle şüpheli hale gelebilmekte veya direkt değersiz alacağa dönüşebilmektedir. Mal satışları veya hizmet ifası karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda yer alan katma değer vergisinin şüpheli hale gelmesi durumunda, muhasebe kayıtlarında karşılık ayrılması gerekir. Söz konusu katma değer vergisi için de karşılık ayrılıp gider yazılabilme hakkı; yayınlanan 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile mümkün hale gelmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 323. maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilişkili, dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen, borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır.

⁶⁸ Fahrettin Açar, “Şüpheli Alacakların ve Değersiz Alacakların Katma Değer Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, sy.195-200, 2019 s.1-6.

Yukarıda bahsedilen şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktarla sınırlıdır. “Şüpheli duruma gelen alacakların daha sonradan ödemesi yapılan kısmı tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.” (VUK., m.323). şeklinde hüküm konulmuştur. Bu kapsamda, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususunda, kanunda açık hüküm bulunmadığı için 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 5. bölümünde bu hususla ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalarda katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacak olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisinden kaynaklanan şüpheli alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacağı belirtilmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde VUK’ un 323. maddesi kapsamında şüpheli hale gelen alacakların üstünden hesaplanan katma değer vergisi için de alacağın şüpheli hale geldiği dönem için karşılık ayrılarak ilgili dönem giderlerine intikal ettirilebilecektir.

Değersiz alacaklara ilişkin tanımlama yalnızca Vergi Usul Kanunu’nda yapıldığı için buradaki madde hükmü incelenmiştir. VUK 322. maddede değersiz alacaklara ilişkin madde hükmünde, “*Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.*” şeklinde açıklanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu, “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” madde başlığına 7104 sayılı Kanunun 9.maddesiyle 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlükte olmak üzere 30. maddeye (e) bendi eklenmiştir. Bu bende göre, VUK 322’nci maddesinde bahsedilen değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenen katma değer vergisi,

mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir.

Katma değer vergisinin 29/4. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin verginin indirim konusu yapılarak mükellef üzerinde kalan verginin indirim yoluyla mükellef üzerinde yük olması durumuna son verilmiştir. Değersiz alacaklar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, yapılan hukuki düzenleme ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ana mantığına ve vergide adalet ilkesine uygun hale getirilmiştir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus verginin değersiz alacak olarak gider yazılmadan önce şüpheli hale gelen ve karşılık ayrılan alacaklara ait katma değer vergisinin gelir olarak kayıtlara alınması vergi indirimi için gerekmektedir. Aksi durumda değersiz hale gelen alacaklar içinde yer alan katma değer vergisi'nin hem gider yazılmasına hem de indirim konusu yapılmasına neden olunacaktır. (Açar, 2019: 1-6).

Değersiz hale gelen katma değer vergisi alacağının indirilmesi mükellefler için seçimlik bir haktır ve ihtiyaridir. Mükellefler bu alacakların tümünü gider kaydederek, indirim hakkını kullanmama tercihinde bulunabilir. Buna göre alacağı değersiz hale gelen mükellefler bu alacağa ait katma değer vergisi için indirim hakkından vazgeçerler. Bu durumda olan mükelleflerin katma değer vergisi beyannamesinde düzeltme yapması gerekmeyecektir.

3.11. Bedeli Ödenmeyen Malın İadesi Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu 35. maddeye göre, mal satışları için, satın alınan malların bedellerinin öngörülen vadede ödenememesi durumunda satılan malların kısmen veya tamamen iade edilmesi durumu oluşabilir. Eğer fatura teslimden önce kesilmişse; teslimden vazgeçilmesi veya teslimin gerçekleşmeyeceği şeklinde açıklanırken; hizmet ifalarında, hizmete ilişkin mali belgelerin düzenlenip, katma değer vergisinin doğması sağlandıktan sonra hizmetin yapılamaması durumu olarak açıklanır. (KDVK., m.35). Bu durumlar meydana geldiğinde katma değer vergisinin konusu ortadan kalktığından, satıcı yönünden teslim katma değer vergisinin; alıcı yönünden ise indirim düzeltmeye veya iptale konu edilebileceği hükme bağlanmıştır. Mal iadelerinde bu şekilde düzeltme yapılabilmesi için satıcı işletmeye fiilen iade edilen bu malların girmiş olması ve bu malların defterlere kayıtlarının yapılmış olması gerekmektedir. Ayrıca katma değer vergisi beyannamesinin ilişkili satırlarına yazılmış olması şartı da aranır. Zira, yevmiye maddesindeki, katma değer

vergisini hesabını ilgilendiren, kaydın beyannameye yansıtılmamış olması, katma değer vergisinin sonuçsuz kalması demektir.

Satılan mallara ait bedellerin zamanında ödenememesi durumunda satışa konu olan mal veya hizmetin satıcıya iadesi gerekebilir. Böyle bir durumda alıcı tarafından satıcıya alış bedeli ve katma değer vergisi oranı üzerinden iade faturası düzenlenmesi gerekecektir. Malın iadesi durumunda katma değer vergisi bakımından yapılacak düzeltmeler duruma göre değişiklik gösterebilmektedir. İdarenin vermiş olduğu görüşler doğrultusunda uygulamayı örneklendirebiliriz. Konuyla alakalı, idarenin vermiş olduğu görüş incelendiğinde, iade işleminin, yeni bir satış gibi değerlendirildiği görülmüştür. Şöyle ki; *“Önceden satışı yapılan arsaların, borcun ödenememesi nedeniyle, Toplu Konut İdaresince, aynı satış fiyatı üzerinden adı geçen bankaya yeniden satışı, söz konusu olduğundan bu satış işlemi Kanun’un 1/3g maddesi uyarınca katma değer vergisine tabi olacaktır. Dolayısıyla, teslim bedeli üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanarak beyan edilecektir.”* şeklinde görüş sunulmuştur.⁶⁹

3.8. Vadesinden Önce Ödenen Borcun Faiz İndiriminden Yararlanılması Durumunda İndirimin Nasıl Yapılacağı

Taksitle yapılan mal satışlarında alıcı tarafından mal bedelinin vadesinden önce ödenmesi durumunda indirim yapılması, vergi matrahının değişmesine neden olacaktır. Kanun koyucu bu durumun düzenlemesini, Katma Değer Vergisi Kanunu 35. maddesinde açıklamıştır. Bahsedilen durum hakkında; idareye intikal eden uygulamayı inceleyecek olursak, “Eczanelerin, borçlarını erken ödemeleri durumunda faiz iadesinden yararlanmaları halinde iade edilen faize karşılık gelen katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35. maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve bu değişikliğin gerçekleştiği dönemde, ecza deposu tarafından ilk teslimin tabi olduğu oran üzerinden indirim konusu yapılması, eczane tarafından ise hasılat katma değer vergisi olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Buna göre; Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35. maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin, bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirim hakkı bulunan vergiyi

69 MB., Özelge: 04.12.1992; 82616

değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin gerçekleştiği dönem içinde düzeltilmesi gerekecektir.

Bu çerçevede malların iade edilmesi matrahta değişikliğin gerçekleştiği durumlarda, malların iadesi durumunda ilk teslimin tabi olduğu oran geçerli olacak ve karşılıklı düzeltmeler bu oran üzerinden gerçekleşecektir. Kanun'un 20/1. maddesine göre, Vergiye tabi teslim ve hizmetlerin matrahı bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Ayrıca katma değer vergisi matrahına 24. maddede sayılan unsurlarda dahil bulunmaktadır. Eczanelerin borçlarını erken ödemeleri buna bağlı olarak da faiz iadesinden yararlanmaları halinde, iade edilen faize karşılık gelen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve değişikliğin gerçekleştiği dönemde ecza deposu tarafından ilk teslimin tabi olduğu oran üzerinden indirim konusu yapılması, eczane tarafından ise hasılat katma değer vergisi olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Mal teslimlerinden sonra ortaya çıkan vade farkları Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesinde sayılan unsurlar arasında yer aldığından, vade farklarına da ilgili teslim ve hizmetin tabi olduğu vergi nispeti uygulanacak ve vade farklarına ilişkin olarak düzenlenecek faturaya teslim edilen mal dolayısıyla düzenlenmiş bulunan belgeye atıfta bulunan bir şerh konulacaktır.

26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip yıl sonlarında belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro karşılında yapılan ödemeler, katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu tür iskonto, doğrudan bir malla ilgili değil, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın, ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla, yapılan iş ana firmaya karşı verilen hizmettir. Zira, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre, satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çaba göstermiştir ki ek ödemeye hak kazanmıştır. Bu şekilde hizmet kapsamına giren işlemlere ait olarak uygulanan iskontolar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi uyarınca, %18 olarak vergiye tabi tutulacaktır. Firmaların iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bedelsiz teslim oluşmamaktadır. Firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır ve satışları arttırmak amacıyla satıcı, belli miktarın üzerindeki bir kısım malı alıcıya ya da daha sonraki bir tarihte bedelsiz olarak teslim ettiğinde, tahsil edilen miktar,

bedelli ve bedelsiz teslim edilen malın tamamının karşılığı olacak ve yüklenilen katma değer vergisinin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bedelsiz teslim edilen mal fazlasına ilişkin fatura düzenlenmesi gerektiğinden, bedel karşılığı teslim edilen malın tabi olduğu oranda katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.⁷⁰ Yukarıda bahsedilen idare görüşüne göre yapılacak bu düzeltme işlemi ise alıcının gerçek usul mükellefi olup olmamasına göre iki farklı şekilde yapılabilecektir.

3.11.1. Alıcının Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi Mükellefi Olması Durumunda Erken Ödeme

Alıcının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması durumunda, düzeltme işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu 35. maddesi kapsamında yapılacaktır. Alıcı ve satıcının daha önce beyan ettiği ve erken ödeme işleminin kaydı şekli; malın satıldığı dönemde, satıcının hesapladığı vergi, alıcının ise indirilecek vergiyi beyan ettikleri varsayılarak, erken ödeme sebebiyle yapılan iskontolara isabet eden katma değer vergisinin bu defa alıcı tarafından hesaplanan vergi, satıcı tarafından ise indirilecek vergi olarak beyan edilerek düzeltilmesi gerekecektir. (Kızılot, 2012: 1579).

3.11.2. Alıcının Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmaması Durumunda Erken Ödeme

Alıcının taksitlerini zamanından önce ödemesi sebebiyle erken ödeme indiriminden yararlanması durumunda, iskonto ve bu iskontoya ilişkin katma değer vergisinin satıcı tarafından alıcıya iade edileceği 54. Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Buna göre, satıcı tarafından alıcıya sağlanacak olan faiz indirimi (iskonto) tutarı ve katma değer vergisi toplamı üzerinden, vergi mükellefiyeti bulunmayan alıcı namına gider pusulası düzenlenecek ve katma değer vergisi de gider pusulası üzerinde ayrıca belirtilecektir. (Kızılot, 2012: 1581).

70 GİB., Özelge:16.08.2004; 37556

3.12. Yıl Devri ile Yasal Defterler Kapatıldıktan Sonra Gelen Faturalardaki Katma Değer Vergisi İndirimi

Yıl geçtikten sonra, önceki yıl içinde alınan mal ve hizmetlere ait giderlere ilişkin faturaların düzenlenmesi sıkça rastlanılan bir durumdur. Böyle bir durumda, söz konusu faturalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve/veya indirilecekse gider kaydedilip kaydedilemeyeceği konularında mükellefler sıkça tereddüte düşmektedir. Ödevlilerin yüklendikleri vergilere indirim uygulayabilmeleri için belirtilen şartların hepsinin aynı anda var olması gerekir. (Kızılot, 2012: 1582).

- Yüklenilen katma değer vergisi mükellefiyet konusu ile alakalı olmalıdır,
- Yüklenilen katma değer vergisi indirilebilecek nitelikte olmalıdır,
- Fatura veya benzeri belgeler ilgili takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak koşulu ile kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Bilindiği üzere, mükellefçe indirilebilecek nitelikte olan katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu şartları taşımayan koşullarda; indirilemeyecek nitelikte olan katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kaydedilebilecektir. (KDVK., m.58). Bununla beraber indirilemeyecek olan katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının belirlediği çerçevede gider yazabileceği yorumu yapılır. Şöyle ki, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda, kanunen kabul edilmeyen giderlere ait katma değer vergisinin bu vergilerin matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

3.13. Bilgisayar Ortamında Tutulan Kayıtlara Göre Katma Değer Vergisi İndirimi

Mükelleflerin defterlerini ilk olarak elektronik kayıt şeklinde tutup, daha sonra yasal defterler üzerine yazdırma işlemi yaptırdıkları bilinmektedir. Yasal defterlerini bilgisayar ortamında takip eden mükelleflerin, kayıtlarını manyetik ortamda belirlenen usul ve formata göre vergi incelemesine de ibraz etmeleri gerekmektedir. (Şenyüz, 2005: 83).

Danıştay'ın konu ile ilgili vermiş olduğu karara göre; mükellefin muhasebecisinin ofisinde yapılan arama sırasında mükellefe ait defterlerin işlenmemiş olduğu tespit edilmiş ve bu nedenle mükellefin katma değer vergisi indirimleri reddedilmesi konusundaki kararında özetle bilgisayar kayıtlarıyla mükellefin belgelerinin uyuşup uyuşmadığı konusunda

istenildiğinde tespit yapılabilecekken bu yönde tespit yapılmadan mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesinin kabul edilemeyeceği yönünde karar veren vergi mahkemesi kararının uygun olduğu⁷¹ yönündedir.

Danıştay'ın vermiş olduğu başka bir kararda;⁷² defterleri tasdik edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri reddedilen mükellefin itirazıyla ilgili olarak verdiği hükmün sonucu, vergi indirimlerinin tamamının reddedilmesinin gerekliliği olup, bilgisayar kayıtlarına yönelik bilirkişi incelemesi de dahil olmak üzere kayıtların sonradan yapıldığı tespiti yapıldığından vergi mahkemesinin kararına benzer yönde karar verilmiştir.

Danıştay'ın vermiş olduğu farklı bir kararda ise;⁷³ mükellefin katma değer vergisi indirimlerine dayanak olan faturaları yasal defterlerine kaydetmemesi sebebiyle indirimler reddedilmiş bunun üzerine yapılan tarhiyata karşı itirazla ilgili kararında, mükellefin alımlarında katma değer vergisi indirimlerinin kabulü için defter kaydı yapılması yasal şartlar arasında yer alsa da, gelişen teknoloji nedeniyle elektronik ortamda tutulan kayıtların kontrolü de yapılabileceğinden vergi mahkemesi kararının aksi yönünde mükellef lehine karara varılmıştır.

Mükerrer madde 242'de, Hazine ve Maliye Bakanlığı, diğer defter, belge ve kayıtlardan farklı olan elektronik defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Elektronik teçhizatla ve özel teçhizatla düzenlenmiş mühür belgeler, bu yasa hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belgeler biçiminde olacaktır. Elektronik defter, hesap defterlerinde bulunması gereken bilgileri içeren bir dizi elektronik kayıttır. Form hükümlerine bakılmaksızın bu yasaya uygun olarak saklanmalıdır. Elektronik belge, belgede yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtların tamamıdır. Bu belgelerin bu yasaya göre düzenlenmiş olması ve form hükümleriyle hiçbir ilgisi olmaması gerekmektedir.

Elektronik kayıtlar, elektronik olarak erişilebilen ve işlenebilen elektronik kitaplar ve dosyaları oluşturan, elektronik ortamda depolanan en küçük bilgi ögelerini ifade etmektedir. Bu kanunda ve diğer vergi kanunlarında yer alan hesap defterleri, hesap kayıtları ve belgeler ile ilgili hükümler, elektronik hesap defterleri, kayıtları ve belgeleri için de geçerlidir. Hazine

71 [Dnş., D. 9 E: 2005/2667, K: 2005/2720, (11.10.2005)]

72 [Dnş., D. 9 E: 2007/6340, K: 2009/1513, (24.03.2009)]

73 [Dnş., D.4., E: 2006/397, K: 2006/1801, (10.10.2006)]

ve Maliye Bakanlığı, diğer defter, belge ve kayıtlardan farklı olan elektronik defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

397 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nde⁷⁴mükelleflerin kullanacağı elektronik faturalar konusunda; e-faturada yer alan verilerin bütünlüğü ile bu verilere ilişkin kaynağın inkar edilememesi konusunda mükelleflerin mali mührünün olacağı, manyetik ve optik ortamda mali mühürleriyle birlikte e-faturaların saklanarak istenmesi halinde ibraz edilmesi gerektiği yönünde hükümlere yer verilmiştir.

Mükerrer madde 257/3'e göre, "tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Hazine ve Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği diğer kurumlarda saklanması zorunluluğu getirilmiştir.

397 seri numaralı VUK Genel Tebliğine; elektronik fatura düzenleme zorunluluğu getirilen mükelleflere 01.09.2013 tarihinden itibaren e-fatura düzenleme zorunluluğu getirildiğine dair hüküm eklenmiş olup, bu mükelleflerden alış yapan mükelleflerin e-fatura kapsamına alınan mükellefler arasında yer almaması durumunda, sadece bu mükelleflere kağıt ortamında faturalar (e-arşiv) düzenlenmeye devam edileceğinden bahsedilmiştir.

Mükelleflere, e-defter uygulaması için 2014 takvim yılı itibariyle geçiş yapılması zorunluluğu getirilmiş olup, e-defterlere ilişkin yazılımlarını kendisi geliştiren mükelleflerin test süreçlerinin, 01.09.2014 tarihi itibariyle tamamlanmış olması şartı getirilmiştir. E-defter tutmakla yükümlü tutulan mükelleflerin kağıt ortamında defter tutmaya devam etmeleri ve bu kayıtları elektronik deftere geçirmemeleri halinde, bu mükellefler hiç defter tutmamış sayılırlar.

Elektronik defter tutma ve elektronik fatura kullanma zorunluluğu kapsamına, 483 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği⁷⁵ ile 421 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğinde yazılı olan mükelleflere yeni mükellef grupları dahil edilmiştir. Böylece,

- 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 5 milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

74 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

75 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler, bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal ve inşa veya ithal eden mükellefler,
- 015 hesap döneminden başlayarak şartları sağlayan mükellefler, ilgili dönemin gelir veya kurumlar vergisi verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren e-fatura ve e-defter uygulamasına geçmesi gerekmekte,
- (b) ve (c) bentlerinde yazılı mükellef grupları tebliğin yayım tarihinden önce lisans alması veya mükellefiyet açması halinde, 01.01.2016 tarihinden itibaren e-fatura ve e-defter uygulamasına geçmesi gerekmekte, Tebliğin yayım tarihinden sonra lisans alması veya mükellefiyet açması halinde, lisans alma tarihi veya mükellefiyet açma tarihini izleyen hesap dönemi başından itibaren e-fatura ve e-defter uygulamasına geçmesi gerekmektedir. Lisans veya mükellefiyet açma tarihi ile izleyen hesap dönemi başı arasında 3 aydan az olması durumunda bir sonraki hesap dönemi başından itibaren e-fatura ve e-defter uygulamasına geçmesi gerekmektedir.
- E-fatura düzenlenmesi gerekirken kağıt ortamında fatura düzenlenmesi cezai yaptırımlara neden olur. Ancak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği iddia edilemez. Bu nedenle mal veya hizmeti alan mükelleflerin kağıt faturalarla katma değer vergisi indirimi yapamayacağı kabul edilememelidir. (Demir 2018: 160)

3.14. İşi Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri Katma Değer Vergisini Gider Yazabilecekleri Durumlar

İşe devam eden mükellefler, ilgili dönemde faaliyet konularıyla alakalı indiremedikleri yüklenimleri sonraki dönemlere devrederek kullanabildiği bilinmektedir. Ancak, işi terk eden ödevlilerin, faaliyet konusunun ortadan kalkması ile indiremedikleri katma değer vergisini devretmeleri mümkün olmadığından indirmeleri mümkün olmamaktadır. Bu durum, işi bırakan mükelleflerde indirilemeyen katma değer vergisi sorununa neden olmaktadır. Bu durumda işi terk eden mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden yapmaları

gereken en önemli işlem satış, tasfiye gibi yöntemlerle; tasfiye imkânı bulunmayan malları, işletmeden çekiş göstererek Kanunun 3/a ve 27. maddelerine göre, bu malların emsal bedelleri üzerinde katma değer vergisi, hesaplamaları ve beyan etmeleri gerekmektedir. Uygulamaya göre, işi terk eden ödevliler, yüklendikleri vergileri, zararına yapılan satışlar, farklılık gösteren vergi oranları gibi nedenlerle indirmeleri mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 29/1. ve 29/2. maddelerine göre, “mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri katma değer vergilerini indirim konusu yapabilecekleri ve bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilemeyeceği” hükmü verilmiştir.

İlgili Kanun’un 58. maddesinde ise, “mükellefçe indirilebilecek katma değer vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği” açıklanmıştır. Buna göre, katma değer vergisi, kanundan mükellefiyetle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergilerinin telafisinde;

-İndirim,

-İade,

-Gider veya maliyet unsuru olarak kaydetme gibi 3 farklı yöntem kabul edilmiş ve uygulanmıştır.

3.14.1. İşi Terk Eden Mükelleflerce İndirilemeyen Katma Değer Vergisi Sorunu

Mükelleflerin faaliyet konularıyla alakalı yüklendikleri vergilerin telafisinde temel çözüm yolu “indirim”dir. Bir vergilendirme döneminde yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden fazla olması durumunda aradaki vergi farkının indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilir. Ancak, işi terk eden mükelleflerin, faaliyet konusu sona eren işlerine ilişkin, yüklenimlerini indirmek suretiyle sonraki döneme devretmeleri mümkün değildir. Anlaşıldığı üzere indirim müessesesinde, işi bırakan mükellefler yararlanamamaktadır. (Kızılot, 2012: 1297).

3.14.2. İndirilemeyen Katma Değer Vergisinin Faaliyetini Terk Eden Mükelleflere İade Edilip Edilmeyeceği

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenen iade hakkı doğuran işlemler arasında işi bırakma, faaliyeti terk etme durumları düzenlenmediği için bu mükelleflerin yüklenip de indiremediği katma değer vergisinin iadesi mümkün olmamaktadır. Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Danıştay'ın da görüşleri bu doğrultuda olmuştur. İdarenin konuyla ilgili vermiş olduğu görüşte; *“İşin terk edilmesi halinde işini terk eden mükellefler mevcutlarını, önce satış gibi yollarla tasfiye ettikleri takdirde, teslim bedeli üzerinden; mevcutlar tasfiye edilmemişse, işletmeden çekiş göstererek, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden vergi hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar, hesaplanan bu vergilere rağmen indirilemeyen kısım kalırsa indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi söz konusu olmayacaktır.”* şeklinde görüş vermiştir.⁷⁶ Danıştay'ın vermiş olduğu kararda ise, *“Katma Değer Vergisi Kanuna göre iadenin ancak Kanun'un 32. maddesinde bahsedilen tam istisnalar ve Kanun'un 29/2. maddesinde belirtilen teslimler nedeniyle yapılabileceği, faaliyetin terkinine iade hakkı doğuran bir işlem olmaması nedeniyle indirilemeyen verginin iadesine, kanunen imkan bulunmadığı”* yönündedir.⁷⁷

3.14.3. İndirilemeyen Katma Değer Vergisinin Faaliyetini Terk Eden Mükelleflerce Gider Olarak Yazılıp Yazılamayacağı

İş i terk eden mükelleflerce yüklenilip indirilemeyen vergilerin sonraki dönemde indirim konusu yapılması veya indirilemeyen vergilerin ödevliye iadesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla geriye sadece indirilemeyen bu vergilerin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususu kalmaktadır.

Katma değer vergisinin en önemli özelliği, mükelleflerin yükünü hafifleten indirim mekanizmasıdır. Kanun'a göre, mal ve hizmeti tüketenler verginin asıl yüklenicileridir. Katma Değer Vergisi Kanunundan, verginin mükellefi olarak belirlenen kişi ve kuruluşlar, aslında verginin nihai yüklenicileri de ilgili aracı mükellefi konumundadırlar. Bunlar alışları sırasında ödedikleri vergileri satışları üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden indirerek üzerinde herhangi bir katma değer vergisi kalmamasını sağlarlar. Yani, verginin yükü, mal ve hizmeti satın alanın üzerinde kalır. Fakat, işi bırakan mükellefler yüklendikleri

⁷⁶ GİB., Özelge: 19.09.2008;57334

⁷⁷ Dnş. D.11, E: 1996/683, K: 1996/1549, (10.04.1996)

vergileri bir daha indirim yoluyla telafi edememe durumundadırlar. “Yüklenilip indirilemeyen ve işi bırakma nedeniyle de bir daha indirilmesi mümkün olmayan katma değer vergisinin iade ya da gider yazma yoluyla telafisine olanak sağlanmaması, işi bırakan mükellefleri nihai tüketici konumuna getirir ki bu durum katma değer vergisinin genel teorisine aykırıdır.” (Tolu, 2003: 253). Böylece, “Faaliyetine terk eden mükelleflerce yüklenilip indirilemeyen katma değer vergisinin bir daha indirilmesi mümkün bulunmadığından ve indirilemeyen bu vergi artık indirilemeyecek katma değer vergisi haline dönüştüğünden indirilemeyen bu verginin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden gider olarak dikkate alınması gerekir.” (Şimşek, Tolu, 2002: 178). Bu görüşe paralel olarak, İdare’nin vermiş olduğu özelge ise, “Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte iken, işini terk eden bir kurumun Türkiye’de yüklenip indiremediği katma değer vergisini, kurumlar vergisi yönünden gider yazması mümkün bulunmaktadır.”⁷⁸ şeklinde olmuştur.

Başka bir özelge’de ise, “31.12.2012 tarihinde faaliyetini terk eden mükellefin indirim yoluyla gideremediği vergilerin 2012 yılına ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmasında bir sakınca yoktur.” şeklinde bildirilmiştir.⁷⁹

3.15. Tevkifata Tabi İşlemlerde Matrahta Değişiklik Olursa İndirim Nasıl Uygulanır

Vergi alacağının güvence altına alınması maksadıyla Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. Maddesinde sorumlu sıfatıyla işlemlere taraf olanlar vergiyi ödemekle sorumlu hale gelmiştir. Bu yetki Hazine ve Maliye Bakanlığının elindedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin (A/2) bölümünde; tevkifat kapsamında sayılan işlemlerde düzeltme işlemlerinin mal iadeleri ve matrahta değişiklik yapılması koşula ile iki farklı şekilde yapılması gerektiği açıklanmıştır.

- Mal iadesi için düzeltme, işlem tutarı üzerinden hesaplanan verginin tevkifata girmeyen kısmı ile,
- Tevkifata tabi işlemin matrahında oluşan değişikliğin, sonradan gerçekleşen kur farkı, fiyat farkı gibi sebeplerle ortaya çıkması durumunda; bu artışla ilgili olarak fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan katma değer vergisi’nin tevfikata tabi tutulması, malların kısmen iadesi, hizmetin tamamının

78 GİB., Özelge:17.12.1997; 59444

79 GİB., Özelge:12.04.2013; 20161

gerçekleşmemiş olması, sözleşme hükümlerine uyulmaması gibi nedenlerle tevkifat konusu işleme ilişkin bir azalma meydana gelmiş ise yine hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan miktarına isabet eden kısım sınırlı olarak yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Söz konusu tebliğ incelendiğinde, tevkifata tabi tutulan hesaplanan verginin bir kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip indirildiğinden bu tutarların düzeltme konusu yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Alıcı ve satıcı arasındaki borç ilişkisi, tevkifatlı katma değer vergisi yönünden, hesaplanan verginin tevkifata tabi olmayan kısmı için gerçekleşmekte olup, düzeltmenin de bu tutar üzerinden yapılması gerekmektedir. (Kızılot, 2012: 1583).

Bir örnekle açıklayacak olursak; Konfeksiyon toptancısı (A) 2010 Ocak döneminde, imalatçı (B)'ye 200.000 TL'lik fason iş yaptırmış ve imalatçı tarafından düzenlenen faturada hesaplanan 16.000 TL KDV'nin 8.000 TL'lik kısmını imalatçıya ödemiş, kalan 8.000 TL'lik kısım için sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutarak beyan edip ilgili vergi dairesine ödemiştir. Ancak, toptancı (A) malların 40.000 TL'lik kısmının ayıplı olması nedeniyle Şubat 2010 döneminde imalatçıya geri iade etmiştir. Bu durumda, toptancı imalatçıya 40.000 TL'lik fatura düzenleyecek tevkifata tabi tutulmayan kısım ve oran göz önünde bulundurularak (düzeltmeye esas olan KDV oranı $\%8:2 = \%4$) 1.600 TL KDV hesaplayacak, hesaplanan bu KDV'yi Şubat ayı KDV beyannamesinin 30. satırında göstermek suretiyle hesaplanan KDV'ye ilave etmek şartıyla beyan edecektir. İmalatçı açısından ise, Şubat ayı KDV beyannamesinin 34. satırına yazmak suretiyle 1.600 TL KDV'yi indirim konusu yapacaktır. (Kızılot, 2012: 1584).

3.16. Reklamasyon Giderleri ve Katma Değer Vergisi İndirimi

Reklamasyon, satılan mallarının beğenilmemesi kusurlu çıkması hatalı olması sebebiyle, bedel alınmaksızın, yenisiyle değiştirilmesi veya bedelin satıcıya eksik ödeme yoluyla rücu edilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Mali Hukuk dilinde, reklamasyon faturası, satışı gerçekleştirilen bir mal veya hizmetin yeterli kalite, özellik, nitelik veya standartta olmaması sebebiyle sözleşmenin karşı tarafı nezdinde kesilmesi gereken bir belge olmasına karşın, bazı özelge örneklerinde yurt dışına verilen bir hizmete ilişkin performansın beklenenden çok daha iyi olması nedeniyle ilave kesilen hizmet faturalarının da reklamasyon faturası olarak adlandırıldığı görülmüştür.

Reklamasyon faturası, doğrudan doğruya bir mal teslimi veya hizmet ifasını temsil etmemektedir.⁸⁰

Satılan malların belirli bir standartta olmaması veya alıcının malı beğenmemesi, kusurlu bulması sebebiyle bedel alınmaksızın satıcı tarafından yenisiyle değiştirilmesi durumunda, beğenilmeyen mallar alıcı tarafından aynı ay içerisinde ise, satış faturasının iadesi olarak; ay geçmiş ise iade faturası düzenleyerek, satıcıya iade edilecektir. Alıcı tarafından daha önce indirim konusu yapılan katma değer vergisi bu durumda hesaplanan vergi olarak; satıcı tarafından ise hesaplanan vergi olarak kayda alınan vergi bu defa indirilecek vergi olarak ilk satış işlemini ters kayıtlı düzelteceklerdir. Bedelsiz değiştirilen yeni mallar için ise, satıcı tarafından yeni fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.⁸¹

Mal ve hizmetin kabul edilip, edimin kusurlu/ayıplı, hatalı olması durumunda fiyat indirimi yapılması uygun görülebilir. Böyle bir durumda, alıcı tarafından satıcıya fiyat indirimi tutarı üzerinden fatura düzenlenecek ve katma değer vergisi hesaplanacaktır. Böylece, fiyat iskontosuna ait düzeltme işlemi gerçekleşmiş olur. Ancak, bu şekil şartıyla kabul edilen düzeltmeler, alıcı ve satıcı tarafından yazılı olarak beyan edilir ve teslim konusu mal veya hizmetin ayıplı, kusurlu olduğunu tespit eden tarafsız raporlar ile ödemenin eksik yapıldığını kanıtlayan mali belgelerle ispat ve tespit edilmesi şartı aranır.

Reklamasyon giderlerinin mal veya hizmet ihracı ile ilgili olması durumunda ihraç edilen mal ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre istisna olduğundan yurt dışındaki alıcı tarafından düzenlenecek belgedeki fiyat farkı bedelleri üzerinden de katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Böylece, sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilmesi de söz konusu olmayacaktır. (Kızılot, 2012: 1585).

İdarenin konuya ilişkin vermiş olduğu görüşte; *“Yurt dışına gönderilen malların evsafına uygun olmamasından dolayı mal bedelinin belli bir kısmı olarak ödenen reklamasyon giderleri matrahta değişiklik meydana getirdiği için Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35. maddesi gereğince işlem yapılacaktır. Dolayısıyla ihraç edilen mallar, katma değer*

80 Ali Çakmakçı, **Reklamasyon Faturalarında KDV**, <https://www.alomaliye.com/2015/11/15/reklamasyon-faturalarinda-kdv>, (Erişim tarihi: 07.05.2021).

81 GİB., **Özelge**: 11.08.2012; 746

vergisinden istisna olduğu için reklamasyon bedeli üzerinden ayrıca bir katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.”⁸²

İdarenin konuya ilişkin diğer bir görüşü ise, “ Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1. maddesine göre, yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Türkiye’den ihraç edilecek mallar için yurtdışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen müessellik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı, reklam hizmet gideri ile aracılık Komisyonu gibi hizmet bedellerinin, yurt dışında ifa edilmezse, ihracatçı firmanın bu hizmetlerden yurt dışında faydalanması ve hizmetten yurt dışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Bu sebeple adı geçen firmanın bu hizmetler karşılığında yurt dışındaki firmalara ödediği bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak, sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi söz konusu değildir. Buna ek olarak, yurt dışına gönderilen malların evsafına uygun olmamasından dolayı mal bedelinin belli bir miktar olarak ödenen reklamasyonlar, matrahta değişiklik meydana getirdiği için Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35. maddesi çerçevesinde işlem yapılacaktır. Bu yüzden ihraç edilen mallar, katma değer vergisinden istisna olduğu için reklamasyon bedeli üzerinden katma değer vergisi ayrıca hesaplanmayacaktır.”⁸³ yönünde olmuştur.

3.17. Tüketicilerin Ayıplı Mal İadelerinde İndirimin Düzeltilmesi

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasında, ayıplı mal tanımı, “ ambalajında etiketinde, tanıtım ve kullanma kılavuzunda, yada reklam ve ilanlarında yer alan veya satıcı tarafından bildirilen veya standartlarından veya teknik düzenlemesinde tespit edilen nitelik veya niteliği etkileyen niceliğine aykırı olan yada tahsis veya kullanım amacı bakımından değerini veya tüketicinin, üründen beklediği faydaları azaltan veya ortadan kaldıran maddi hukuki veya ekonomik eksiklikler içeren mallar” şeklinde açıklanmıştır. Maddenin devamında, ayıplı malı alan tüketicinin “30 gün” içerisinde ayıbı satıcıya bildirmekle yükümlü olduğu belirtilmiş olup, alıcının bedel iadesini içeren sözleşmeden dönme, malın ayıpsız misliyle değiştirilmesi veya ayıp oranında bedel indirimi ya da ücretsiz onarım isteme haklarının saklı olduğu açıklanmıştır. Satıcı, ayıplı tesliminden dolayı tüketicinin isteğini getirmekle yükümlüdür. Tüketici bu seçimlik haklarından biri ile

82 GİB., Özelge: 30.03.2000; 2693/4084

83 GİB., Özelge: 20.09.1999;39884

birlikte ayıplı malın neden olduğu ölüm veya yaralanmaya yol açan ve/veya kullanımdaki diğer mallarda zarara neden olan hallerde imalatçı yani üreticiden tazminat isteme hakkına da sahiptir.⁸⁴

3.17.1. Tüketicilerin Ayıplı Mal İadesinde Katma Değer Vergisi İndirimi ve Belge Düzeni

Tüketicilerin hakkı olan ayıplı malların iadesinde, katma değer vergisi yönünden yapılması gereken belge düzeni, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde açıklanmıştır. Buna göre, iade edilen mallara ait satış fiyatı üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarı, tüketiciler adına düzenlenecek olan gider pusulası üzerinde ayrıca gösterilecek ve iade edilen mallara ait satış faturaları veya benzeri mali belgeleri alıcılardan geri alarak gider pusulasına ekleyeceklerdir. (Şimşek, Tolu, 2002: 374-375). İkinci olarak, ayıplı mallara ait olan satışlara ait tahsil ettikleri KDV dahil satış bedelini, kredi kartı ile yapılan satışlarda satış iptali yoluyla; peşin satışlar için ise tüketiciye nakit yoluyla iade edeceklerdir. Ayıplı mala ait tahsilat henüz hiçbir şekilde yapılmamış ise herhangi bir ödeme alınmayacaktır.

Son olarak, ayıplı mala ait satışı gerçekleştiren satıcıların, düzenledikleri gider pusulası üzerinde ayrıca gösterdikleri katma değer vergisini aynı ay içinde yapacakları düzeltme beyannamesinde, 34. satıra “Mal İadeleri ve Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV” satırında göstermek şartıyla indirim konusu yapabileceklerdir. (Kızılot, 2012: 1588).

3.17.2. Tüketicilerin Ayıplı Malı Ayıpsız Mal ile Değiştirilmesi Durumunda Katma Değer Vergisi

Tüketicilerin almış oldukları ayıplı malı benzeri olan hatasız, ayıpsız malla değiştirme taleplerinin olması durumunda, değişim kaydı satıcılar için, satış iadeleri şeklinde; alıcılara iade edilen yeni ayıpsız malın kaydı ise yeni satış şeklinde değerlendirilir. Böyle bir durumda;

- Satıcılar, ayıplı malı iade eden tüketicilere para iadesi dışında yapılan işlemler gibi muamelede bulunacak,

84 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, 08.03.1995 tarih 22221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Satıcıların iade edilen ayıplı mal yerine verdikleri misli malın tutarı üzerinden fatura veya benzeri belgeleri düzenlemeleri ve bu tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplaması gerekir.

3.17.3. Tüketicilerin Ayıp Oranında Bedel İndirimi ya da Ücretsiz Onarım Talebinde Bulunması Durumunda Katma Değer Vergisi

Tüketicilerin ayıplı mal sebebiyle indirim talebinde bulunması durumunda, satıcı tarafından tespit edilen ayıp oranında satış bedeli indirimi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi çerçevesinde matrahta değişiklik olarak hesaplanması ve değerlendirilmesi gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde; “malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ve beyannamede gösterilmesi şarttır.” hükmü yer almaktadır. Bahsedilen maddeye göre, malların iadesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi, hatalı ve ayıplı mal teslimi gibi matrahta değişiklik yaratan hallerde, mükellefler, ödeyecekleri veya indirebilecekleri vergi miktarlarında gerekli düzeltmeleri yapabilme hakkına sahiptirler.

Katma değer vergisi beyannamesine düzeltme işlemi, matrahta değişiklik olduğu takdirde uygulanacaktır. Ancak, mükelleflerin matrahında bir değişiklik olmaksızın sadece vergide ortaya çıkabilecek değişiklikler duruma göre Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düzeltilecektir.

Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi neticesinde yapılacak düzeltmeler:

- Vergiye tabi malların iade edilmesi,
- Vergiye tabi işlemin gerçekleşmemesi,
- Vergiye tabi işlemten vazgeçilmesi,
- Sair sebepler,

şeklinde açıklanmıştır. Bahsedilen durumlar ticari hayatta sık sık karşılaşılan ve uygulama da güçlük yaşanan durumlardır. (KDVK., m.35).

3.17.4. Tüketicilerin Ayıplı Mal Karşısında Tazminat Talebinde Bulunması Durumunda

Tüketicie verilen ayıplı mal teslimlerinde, ayıplı malın sebep olduğu zararlar; yalnızca maddi zararlar değildir. Ayrıca, yaralanma hatta ölüm gibi durumlar da gerçekleşmiş olabilir. Bu durumda, Tüketicinin, yukarıda bahsedilen üç seçimlik hakkı kullanma tercihine ek olarak üretici veya satıcıdan tazminat isteme hakkına da sahiptir.⁸⁵

Tazminat üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, “Türkiye’de yapılan ticari sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi olup, bu teslim ve hizmetlerin karşılığını oluşturan bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Tazminatlar ise bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmadığı için katma değer vergisi konusuna girmemektedir.” (KDVK., m.1/1). hükmü dikkate alınacak olursa tazminatlar, katma değer vergisinin konusunu oluşturmayacaklardır. Madde metni incelendiğinde, tüketicilerin ayıplı mal nedeniyle belirtilen üç seçimlik haklarından biri ile birlikte ayıplı malın neden olduğu ölüm ve/veya yaralanmaya yol açan ve/veya kullanımdaki diğer mallarda zarara neden olan hallerde imalatçı üreticiden talep ettikleri tazminat, katma değer vergisinin konusuna giren bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmadığı için vergiye tabi olmayacaktır.

3.18. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Tespiti Durumunda Katma Değer Vergisi İndirimi

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’ uncu maddesinde bahsedilmiştir. Buna göre, “sahte belge” gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde sanki böyle bir muamele varmış gibi düzenlenen belgelerdir, diye tanımlanmıştır. Bu itibarla, herhangi bir mal dolaşımı ya da ifa olunan bir hizmet olmaksızın düzenlenen vesikalar sahte belge olarak değerlendirilecektir.

Gerçekleşmiş bir olay veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu miktar ya da mahiyet itibarıyla doğru olmayan şekilde yansıtılan belgelere ise muhteviyatı

85 **Burak Hamza ER**, “Türk Hukukunda Üreticinin ve İthalatçının Satım Sözleşmesinde Ayaıptan Sorumluluğu”, (2018)., Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S.38 s.267 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/690577> (E.T: 06.08.2021).

itibariyle “yanıltıcı belge” olarak açıklanmıştır. Örneğin, mal veya hizmetin bedeli üzerinde oynama, tutarı ya da malı yanıltıcı şekilde yansıtma, belgenin üzerinde yazan alıcı veya satıcıyı, seri numarasını, tarihi tahrif etme, belgenin üzerindeki tüm bilgiler gerçeği yansıtmasına rağmen, bu belgeyi düzenleme yetkisi bulunmayan biri tarafından düzenlenmiş olması gibi... durumlar muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme durumuna örnektir.

Sahte belge kullanıcı ve düzenleyicilerinin artma eğiliminde olması durumunda mali zorlama akıllara gelmektedir. Yani ödevlilerin ödeme gücü üzerinde vergi toplanması durumunda, vergi bilinci ve vergi ahlakı düşük olan kişilerin sahtecilik suçu eğilimlerinin arttığı düşünülmektedir. Sahte belge kullanma ve düzenleme bir suçtur. Haksız kazanç sağlamak, vergi kaçırmak, haksız vergi iadesi almak, naylon fatura düzenlemek, hayali ihracat yapmak, kara para aklama, paravan şirket kurarak giderleri yüksek göstermek, alım bedellerinin yüksek gösterilmesi ya da alış maliyetleri üzerinden satışlardan elde edilen karın daha düşük gösterilmesi suretiyle vergi ziyai durumu oluşması gibi yollarla gerçekleştiği bilinmektedir.⁸⁶

Mükelleflerin, “SMYİB” tespitlerinde saptanan en büyük neden, vergi matrahlarını azaltma amaçlarının olmasıdır. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile katma değer vergisi mükellefleri, sahte belge kullanarak giderlerini ve indirilecek katma değer vergisi matrahlarını arttırarak; ödenecek vergi matrahını azaltıp, vergi ziyasına sebep olmaktadır.

Katma değer vergisi iadesi hakkından yararlanabilmek için de sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler olabiliyor. Bu mükellefler, vergi iadesi talebinde bulunabilmek için belgesiz olarak temin ettikleri malları ihraç etme yolunu seçebiliyorlar. (Erdim, 2000: 39). Bazı durumda da gerçekte mal ihracı olmadığı halde, hayali ihracat belgeleri ile ihracat yapılmış gibi gösterilerek katma değer vergisi iadesi alabilmektedirler.

SMYİB tespitlerinde, diğer bir amaç ise; komisyon şeklinde gelir elde etme durumudur. Belgenin düzenleyicisi, haksız katma değer vergisi indirimi veya iadesi nedeniyle aralarında tespit ettikleri tutarda komisyon geliri elde etmektedir.

Yasal defter kayıtları ve düzenlenmiş olan mali belgeler vergisel muameleyi açıklama hususunda, bu işlemlere ait ve dayanak olan alım-satımın gerçeğe uygun olmasına bağlıdır. Bazı mükellefler, dönemler itibarıyla ödemesi gereken katma değer vergisini azaltabilmek

86 Demet Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, (Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2011). s.93.

maksadıyla, gerçek hayatta karşılığı olmamasına rağmen, fatura ve benzeri belgelerin üzerinde yazan işlemlerin yalnızca bu belgelerdeki vergi tutarlarını indirim hesaplarına kaydetmek amacındadırlar. Bu durumda inceleme ve ispat delilleri ile belgelerin gerçekliğinin tespit edilmesi öncelikli durumdur.

Vergi hukuku temelindeki maddi vakıanın, vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya çıkarılmasına ispat çalışması denir. (Öncel, Çağan, Kumrulu, 2011: 401). Katma değer vergisi indiriminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için ilk koşul, katma değer vergisi yükünü doğuran işlemlerin gerçekliğinin ispatlanmasıdır. Bu durumda, indirilecek verginin tespit edilmesi ve doğru belirlenebilmesi için alışa konu olan, fatura ve benzeri vesikaların gerçekliğinin ortaya konulması gerekmektedir. Gerçeklik tespiti dediğimiz ispat yükümlülüğü 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B madde hükmünde yer alan “vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti olduğu esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçekliği yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.” şeklindeki hükmü incelediğimizde vergi indirimi başlığı altında indirimin koşulu olan fatura ve benzeri belgelerin deftere kaydolmuşları dışında kalan belgelerle, mal ve hizmet alımının doğruluğunu ispat etmeleri ayrıca bu alımlara konu katma değer vergisi ödemelerinin indirebilmesine izin vermediği çelişkisini de eklemeliyiz. Zira, mükellefin yüklendiği ve alım faturaları ile katma değer vergisi gerçekliğini sadece defter kaydı delili ile ispat edilebileceğini kabul etmek; delil serbestisi ilkesine de aykırılık teşkil edecektir. İdarenin bu çelişkili yaklaşımı ile mükellefin indirim hakkını haksız yere kaldırdığı düşünülmektedir. Ancak, defterleri ibraz edemeyen bu mükelleflerin de indirim hakkından yararlanabilmeleri için tutarlı, somut, akla ve mantığa uygun deliller sunması durumunda indirimin bir hak olabileceği düşünülmektedir. Şöyle ki, Danıştay 4. Dairesi’nin vermiş olduğu bir kararda; *“İlgili hesap dönemine ait 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 13. maddesinde sayılan mücbir sebep halleri nedeniyle, defter ve belgelerin zayi olduğuna ilişkin vergi müfettişine ibraz edilen bir kısım fatura ve suretlerinin ibraz edilmesi üzerine bu faturalar üzerindeki katma değer vergisi indirimlerinin kabul edildiği, müfettişe ibraz edilemeyen ve hakkında vergi tekniği raporu bulunan X firmaya ait faturalarda adı geçen katma değer vergi indirimlerinin reddedilmesine karar verilmiş olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek*

ve sağlamak olduğu hükmeye bağlanmıştır. Bütün bu tespitler ve eldeki deliller birlikte değerlendirildiğinde, mükellefin işçi çalıştırmadan yeteri kadar malzeme, makine ve cihazı yokken; yüksek tutarlı hasılat beyanında bulunması, alış yaptığını bildirdiği mükellefler hakkında sahte fatura düzenlemekten vergi tekniği raporu bulunması, vergi borçlarının ödenmemesi, yüksek miktarda vergi matrahı beyan edilmesine rağmen ödenecek katma değer vergi beyan edilmemesi karşısında düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimine dayanmadığı sonucuna ulaşıldığından bu mükellef tarafından düzenlenen faturalar nedeniyle yapılan indirimlerin reddedilmesi gerektiği”⁸⁷ şeklindedir. Karar incelendiğinde, yalnızca defterlerin zayı olması durumundan dolayı, mükellefin ilgili dönem indirimlerinin reddedilmediği, indirimin tevsiki yolunda, indirim mekanizması, otokontrol zincirinin her halkasında çelişkili, yanıltıcı, tutarsız ve kötü niyetli somut delillerin olması durumunda katma değer vergisi indirimin reddedilmesi sonucuna varıldığı; bu durumun da yerinde ve hakkaniyetli bir karar olduğu düşünülmektedir.

Sahte belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının tespit edilmesi durumuna, sahte belge kullanma tespiti denir. Alıcının sahte belge kullanıcısı olduğunun kanıtlanabilmesi için sahte belge düzenleme raporunda; fatura ve benzeri belgelerin sahte olması dışında düzenlenen sahte belgenin alıcı tarafından kaydedilip, edilmediği ve kaydedilmiş ise bu alışlara ait verginin beyannamede indirilecek katma değer vergisi olarak gösterildiğinin kanıtlanması gerekmektedir. Bu durumda, kullanıcının BA bildirimleri incelenir ve ilgili belgede gösterilen tutarı dahil etmiş olması durumunda sahte belge kullandığına dair karine teşkil edip, tespit için tek başına yeterli olmayacaktır. İnceleme elemanı kullanıcı raporunu düzenlemeden önce karineyi güçlendirecek tespitler yaparsa; mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirecektir. Bu tarz bir tespit yapılmadan veya inceleme raporu düzenlenmeyen kullanıcıya; yalnızca sahte belge düzenleyici mükelleften mal ve hizmet alımına dayanılarak kullanıcının özel esaslara tutulması mümkün değildir. Ancak, haklarında bu tarz tespitler veya sahte belge kullanımı raporu düzenlenmiş ise ilgili kullanıcılar haberdar edilerek, olumsuzluğu gidermeleri halinde, yani katma değer vergisi indirimlerini tespit edilen alışlara isabet eden miktarı çıkartarak, düzeltme beyannamesi veren mükellefler, özel esaslar kapsamına

87 Dnş. D.4, E. 2016/15356, K. 2020/4399, (17.11.2020)

alınmazlar. (KDVGUT, IV/E/5). Eğer bu olumsuzluğu “15 günlük” süre içerisinde gidermezlerse; tespitin yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar.⁸⁸

Özel esaslar listesi, ticari hayatta çok önemli bir yere sahiptir. Zira bu durum, ödevlilerin ticari ilişkilerini ve itibarlarını da zedelemektedir. Bu durumda olan mükelleflerden alım yapanlar özel esas durumunu öğrendikten sonra mal ve hizmet alışverişini tamamen ya da bir süreliğine kesebiliyorlar. Çünkü alıcılar, mal ve hizmet satın aldıkları mükelleflerin taşıdıkları olumsuz vergisel risklerin kendi mali durumlarını da etkilesin istemiyorlar. Özellikle iadeci mükelleflerin kontrol raporlarında bu durum direkt yansıyor ve büyük sıkıntı yaratabiliyor. Ba-Bs verme zorunluluğu bulunan mükelleflerde ortaya çıkan uyumsuzluklar cezai yaptırımları getirirken; alım yapan mükellefleri de indirim listelerinden yüklenmiş oldukları katma değer vergilerini çıkartarak düzeltme beyannamesi vermeye zorluyor.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespitte bulunan mükellefler hakkında incelemeye sevk edilmiş olsun veya olmasın; tespit yapılan döneme ilişkin iade talepleri bu tespitte konu alışlara isabet eden kısma 4 kat teminat gösterilmesi veya konu ile ilgili alışlara isabet eden kısmın iade talebinden tenzil edilmesi halinde kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre, yerine getirilecektir. Mükellef, tespit yapılan dönemlere ilişkin teminat göstermemişse, iade talebi vergi inceleme raporuna göre gerçekleşmek zorundadır. (KDVGUT, IV/E/11).

Haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin iade taleplerinin gerçekleşebilmesi için de getirilmiş şartlar vardır. Bunlardan ilki, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu bulunanlara ait iade; haklarında olumsuz rapor düzenlenmiş mükelleflere ait raporun bağlı bulundukları vergi dairesine teslim edildiği tarihten itibaren, henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri için; sahte belge düzenleyenler için 5 kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için 4 kat teminat karşılığında iade yapılır ve teminat gösterilmemesi durumunda vergi inceleme raporuna göre iade mümkün olabilir. Raporun vergi dairesine ulaştığı tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dahil

⁸⁸ **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3. Kitap, Katma Değer Vergisi Kanunu, İstanbul, 2020, syf.543-544

olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmektedir. (KDVGUT/IV/E.6.1.1).

Bunlardan ikincisi, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu bulunanlara ait iade; haklarında olumsuz rapor düzenlenmiş mükelleflere ait raporun bağlı bulundukları vergi dairesine teslim edildiği tarihten itibaren henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri için; sahte belge kullanımında 4 kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise 3 kat teminat karşılığında iade yapılır ve teminat gösterilmemesi durumunda vergi inceleme raporuna göre iade yerine getirilir. Raporun vergi dairesine ulaştığı tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dahil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. (KDVGUT/IV/E.6.2.1).

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinden, sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma üç kat teminat verilmesi ve inceleme raporuyla çözülmesi gerekir.

Yasal defter kayıtlarına sahte belgenin bilerek ve isteyerek kaydedilmesi durumunda; mükellefler çok ağır yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar. Bu gibi durumlarda katma değer vergisi dahil sahte belge tutarının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası uygulanmakta, ziyaa uğrayan vergi tarhiyatı yapılmakla beraber ziyaa uğratılan verginin 3 katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmekte, sahte belge kullanma fiilini işleyen kişi hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmak üzere kamu davası açılmaktadır. Buna ek olarak; bu kişiler tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma hakkından da yararlanamayacaklardır.⁸⁹

Sahte belgelerde yer alan katma değer vergisini indirim hesaplarına ekleyerek kullananları ortaya koyan rapor, sahte belge kullanma tespit raporu olarak değerlendirilir. Bu belgeleri kayıtlarına alıp üzerinde yazan vergi tutarını katma değer vergisi beyannamesinde indirilecek katma değer vergisi olarak kullanıldığının da tespit edilmesi gereklidir.

Konuya ilişkin raporda; sahte belge düzenleyicisi mükellefin gerçek bir teslim ve hizmeti gerçekleştirip gerçekleştirmediği, bu işlemlere ait tahsilatların olup olmadığı ve bu tahsilat yöntemlerinin banka havalesi ile oluşturulmuş dekont, çek, senet. Kasa, kredi kartı ekstresi PTT işlem hareketleri incelenerek tespit edilmesi üzerine rapora yansıtılması gerekir.

89 Ali Çakmakçı, “Sahte Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak”, (Ocak 2020), <https://www.google.com.tr/amp/s/www.alomaliye.com/2020/11/10/sahte-belge-duzenlemek-veya-bu-belgeleri-kullanmak/amp/> (E.T.: 10.08.2021).

Bu durum iadeci mükellefler, yani sahte belge kullanıcısı için de oldukça önemlidir ki haberi olmadan sahte belge düzenleyicisinden almış oldukları mal veya hizmetleri bahsettiğimiz banka dekontu, kredi kartı eskresi vb.. hesap dökümlerinin ilgili kurumun(banka, PTT..) ıslak imza ve kaşeli kağıtlarıyla idareye tevsik edici belge niteliğinde sunulduğu ve çoğu zaman da kabul edildiği bilinmektedir. Böylece indirim listelerinden bu alımlara ait vergiyi çıkartmalarına veya iade taleplerinden tenzil etmelerine gerek kalmayacaktır. (İdarenin görüşü tevsik niteliğindeki bu durumlarda değişebilmektedir.) İdare ayrıca mükellefin söz konusu belgelerdeki üzerinde gösterilen işlemlerin gerçek mahiyette olup olmadığını ilave çalışmalarla yani karşıt inceleme tutanakları ve kaydi envanter yolları ile tespit edip bu tarz desteklemelerle de değerlendirme yapması gerekir.⁹⁰

Sahte belge oldukları tespit edilmiş olan belgeler üzerinden mükellefin, söz konusu dönemlerdeki iş ve işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekecektir, inceleme döneminde verilen beyanları incelenerek; mükellefin vergi ödeme alışkanlığı ve gayreti de göz önünde bulundurularak değerlendirilme yapılması gerekecektir. Bu değerlendirme yapılırken, mükellefin sürekli devreden katma değer vergisi beyan etmesi veya iş hacimlerine uygun miktarda katma değer vergisi ödemesi yapmaması durumu ya da sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususların da tespit edilmesi gerekir. Bu raporlarda inceleme elemanı tarafından tarhiyat önerilmemiş olması, raporun olumsuz bir vasfı olduğu gerçeğini değiştirmez. Rapor tespitinin, sahte olduğu yönünde olması durumunda belgelerin kullanıcısı, sahte belge kullanan konuya ilişkin rapora ise sahte belge kullanma olumsuz raporu adı verilir. Bu kişilerden alım yapan mükelleflerin de raporda defter ve belgelerini ibraz etmedikleri, eksik beyan gibi sebeplerle katma değer vergisi indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda olumsuz tespit sonucuna ulaşılır. Bu durumun sahte belge kullanma fiilinden kaynaklandığının açıkça yazılmaması durumunda ise kullanıcı için olumsuz rapor kapsamında değerlendirilmez. (Kızılot, 2012: 1467).

Sonuç olarak, katma değer vergileri, mükellefin vermiş olduğu beyanlar üzerinden hesaplanır. Ödenmesi gereken vergilerin gerçekliğinin tespit edilmesi açısından en önemli müessese vergi incelemesidir. Örneğin, katma değer vergisinin hayali olan işlemler dolayısıyla gerçekleşmiş olması durumunda vergi indirimi söz konusu olamayacağından vergi

90 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 3. Kitap, Katma Değer Vergisi Kanunu, İstanbul, 2020, syf.543.

indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtip yansıtmadığının tespit edilmesi gerekir. Mükellefin beyanını esas alan sistemde; yükümlülerin yasalarla saptanan ilke ve kurallara uygun olarak hareket edip etmedikleri vergi denetimleriyle; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi ve sağlanması da vergi inceleme yoluyla gerçekleşebilmektedir. (Soydan, 2015: 200). Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesi gereğince; vergilendirmede olayların gerçek mahiyetine hakim olunması hususu dikkate alınarak, hakkında olumsuzluk raporu bulunan kişilerden mal alımı yapan ödevlilerin, hakkında da inceleme yapılmalı ve söz konusun alımlarının sahte veya yanıltıcı olup olmadığı tespit edilmelidir.⁹¹

Durumdan habersiz iyi niyetli bazı ödevliler, yapmış oldukları alımlar neticesinde banka havalesi ya da senet aracılığı ile ödeme yapıp bu hesap dökümlerini kanıtlayabilmelerine rağmen müteselsil sorumluluk uygulaması sebebiyle güç durumda kalabilmektedirler. Bundan dolayı, haklarında olumsuz rapor bulunan satıcılardan fatura temin eden mükellefler nezdinde kullanılan faturalardaki teslimlerin hiç gerçekleşmediği veya mal miktarı, tutarı, cinsi gibi unsurlar bakımından farklı şekilde gerçekleştiği hususlarında somut tespit yapılmadan, bu faturalar üzerinde gösterilen katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi haksız bir muamele olacaktır. Bu doğrultuda verilmiş Danıştay’ın kararına göre; *“sahte ve kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığına, bu belgeyi veren hakkında düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak hüküm olunması hatalıdır. Belgeyi alanın da defter ve belgelerinin incelenmesi ve bu faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayalı olup olmadığının saptanması gerekir.”*⁹² Diğer bir kararda ise; *“bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılmak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.”*⁹³ hükmü verilmiştir.

91 Dnş. D.9, E. 2008/1603, K. 2011/7262, (28.10.2011)

92 Dnş. D.4, E.1997/5110, K.1998/5386 (18.12.1998)

93 Dnş. D.9, E.2008/7281, K.2012/2865 (23.05.2012)

Defter kayıtları dışında, başka delillerle gerçekliği ispat edilebilen fatura ve benzeri vesikalara ait katma değer vergisi indiriminin kabul edilmemesi idare veya yargı organlarının bu kararının hakkaniyete uygun olup olmadığı tartışılmalıdır.⁹⁴

Mükelleflerin yüklenip de indirmek istedikleri, katma değer vergisi miktarlarını gösteren fatura ve benzeri vesikalar yasal defterlere kaydedilmemesi ya da usulüne uygun kaydedilmemesi ya da kaydedilip de defterlerin tahrip ya da zayi olması durumunda; ilgili işlemlerin gerçekliğinin kanıtlanabilmesi için vergi inceleme ve yargılama aşamasında yukarıda sayılan çeşitli deliller incelenerek indirim hakkı değerlendirilmelidir. En azından mükellefe bu hak verilmelidir. Zira, şekil ödevi öncelikle usulsüzlük oluşturan hususlardır. Sadece şekil hatalarının, işlemlerin gerçeklik durumunu tespit etmeyi olanaksız kılmayacağı düşünülmektedir.

Son olarak, katma değer vergisi indiriminin reddine yol açabilecek faturanın gerçekten sahte olup olmadığına ilişkin tespitini de, idarenin yetkili birimlerine yaptırılması gerekmektedir. Vergi idaresinin konu ile ilgili etkin denetim mekanizmasını kuramaması durumunda, mükellefler de bu durumu alışkanlık haline getirip sürdüreceklerdir. Vergi idaresi, denetim araçlarından, vergi incelemesi öncesinde, başka bir denetim aracı olan yoklamayı daha sık kullanması verginin tespiti için etkili olacaktır. Yoklama esnasında tespit edilen durumların tutanağa kaydedilmesi varsa vergi idaresinin keseceği usulsüzlük cezalarına ya da ileride yapılacak tarh işlemlerine ön hazırlık yapılmasına ilişkin delil tespiti olması mahiyetinde yoklama işlemi anlam kazanmaktadır. (Soydan, 2015: 168). Yoklama sonuçları neticesinde vergi incelemesinde kullanılacak daha fazla bilgi ve belge sayesinde sahte fatura ticareti yapan mükellefi tespit edebilecek imkanı olacaktır. Ayrıca, ilk aşamada yoklama yolunun tercih edilmesi sayesinde inceleme elemanlarının yükünü hafifletip, etkin inceleme kapasitelerini de arttıracakı düşünülmektedir.

3.19. İndirimin Reddi ve İndirim Konusundaki Aksaklıkların Düzeltilmesi

Katma Değer Vergisi'nin, üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar olan tüm aşamaları göz önüne alındığında, tüketime yönelik bir vergi olduğunu görürüz. Diğer harcamalar üzerinden alınan vergilerden farklı olan, en önemli özelliği ise özünde taşıdığı

⁹⁴ Erdem Ateşagaoglu, “Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2016), s. 235-268. <https://dergipark.org.tr/en/pub/ahbvuhfd/issue/48095/608141> (E.T: 06.08.2021).

indirim mekanizmasıdır. Katma Değer Vergisi'nin etkin bir şekilde işlemlerini sağlayan bu mekanizma, vergi sistematığının bel kemiği, taşıma kolunu ve temel taşıdır diyebiliriz. Ancak, bu sistem iyi işlemediği takdirde, vergi mükerrerliğine neden olur. Haksız ve yersiz vergi indirim ve iadeleri nedeniyle piyasada rekabet eşitsizliğine de yol açabilir. Verginin iktisadi olaylar karşısında tarafsız kalması, verginin genelliği, vergi yükünün nihai safhadaki fiyata göre oluşması gibi ana ilkeleri zarar görmüş olur.

İndirimle ilgili en önemli ve kilit maddelerinden olan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesinde “Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi indirim uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır. İndirim mekanizmasının etkin ve sağlıklı işleyebilmesi için idarenin sahip olduğu bu yetkiyi etkin ve tarafsız temel ilkeleri zedelemekten kullanmalıdır. Hazine, Maliye Bakanlığı, söz konusu yetkisine bu ilkeler çerçevesinde kullanmalıdır. Bu bakımdan vergi indirimine sınırlamalar koyabileceği gibi gerektiğinde indirim düzenlemesi yapabilecek, vergi iadesi yapılmasına karar da verebilecektir.

Ülkemizde yasama organı tarafından idareye verilen düzenleme yetkisinin kullanımında çeşitli göstergeler vardır. Yasanın verdiği yetkinin temeline dayanarak ve onun öngördüğü bir düzenleyici işlemle kullanılması sağlıklıdır. Genel bir yetkinin özel durumlarda kullanılması, yasa koyucunun, yönetilenleri koruma gibi derin ve kapsamlı amaçlara ulaşmasını engelleyebilecektir.

Yasal defterlere kaydedilmeyen, alış konusu faturaların üzerinde yazan katma değer vergisi tutarının; Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde bahsedilen re'sen terk hükmünü esas aldığını ve buna dayanarak indirimin reddedildiği yoluna başvurulduğu bilinmektedir. İdarenin bu tutumu ispat ölçüsünün maddi delillerin eksik olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Oysaki, Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesine göre üçüncü şahıslarla olan muamelelerin belgelenmesinin zorunlu tutulduğu madde hükmünce; ilgili münasebetlerin tek ispat kaynağının yasal defterler olduğundan bahsedilmemiştir. Fatura ve benzeri vesikalar düzenlenmiş ve saklanmışken; bu faturalar, yüklenilen vergiye dayanak olurken, deftere kaydedilmemesi gibi bir usul eksikliğinden indirimin reddedilmesi delillerin ispat edilmesi maddesiyle çeliştiği gibi mükellef için de fazlaca cezalandırıcı olacağı düşünülmektedir.

Katma değer vergisini doğuran işlemlere ait defter kaydı olmadığında, ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin fatura ve benzeri vesikalarla, satıcının işleme ait kayıt ve beyanlarıyla, mükellefin ödeme yaptığını ispat edici belge olan banka dekontu, hesap hareketleri vb. belgelerle ve satın alınan ya da ithal edilen mallara ait stok kayıtlarıyla ispatı mümkün olabilir.⁹⁵

Katma değer vergisi indirim hakkından yararlanabilmek için alışa konu olan faturanın düzenlenmiş ve yasal defterlere kaydedilmesi yeterli olup, kanun koyucu burada, defterlerin tasdikli olmasına, uygulama şartı olarak hüküm altına almamıştır. Dolayısıyla, tasdik edilmemiş veya zamanında tasdik edilmemiş defter kayıtları bir usul noksanı olup, alış konusu faturalar zamanında defter kaydı yapılmış ve indirim konusu olan verginin gerçekten yüklenildiği delil veya inceleme elemanının tespitiyle kanıtlanmış ise, bu durumda indirimin reddedilmemesin gerektiği düşünülmektedir. Konu ile ilgili Danıştay kararına göre; “*yevmiye defterinin tasdik ettirilmeden kullanılması bu defterin yasal defter olma niteliğini ortadan kaldırmamakta olup, böyle durumlarda usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir. Ayrıca, bu defterlere kaydedilen alış faturalarının gerçeğe aykırı ya da niteliği itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı yönünden bir araştırma yapılmasına gerek olmaksızın, sadece tasdiksiz yevmiye defterine kaydedilmesi gerekçe gösterilerek, alış faturalarındaki KDV’nin indiriminin reddedilmesi yerinde değildir.*”⁹⁶ şeklinde hüküm verilmiştir.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ise bir diğer indirim reddi konusudur. Çünkü bu belgelerin ve defterlerin ibraz edilmemesi sebebiyle bu belgelerin ne biçimsel yönden, ne kapsadığı emtia alışının gerçekliği yönünden incelemesine olanak tanınmıştır. Bu sebeple, vergi idaresince indirim konusu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve defterlere usulüne uygun kaydedildiğini defter ve belgelerle kanıtlayamayan ödevliler adına, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34. Maddesindeki ön koşulların varlığının kanıtlanamaması sebebiyle, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyip bu tutarlar üzerinden cezalı tarhiyat yapılması uygun görülmüştür.⁹⁷

“X San. Tic. Ltd. Şti.’den 2010 yılında 12.007,00 TL tutarında belge aldığını Ba bildirimini ile bildirilmesi üzerine, davacı mükellef hakkında inceleme başlatıldığı, davacı mükellefin yasal defter ve belgeleri inceleme elemanına ibraz etmediği ve yasal defter, belgelerini sunmaması nedeniyle 2010 yılına ilişkin tüm katma değer vergisi indirimlerinin

95 Dnş. D.9, E: 2007/3844, K: 2008/1714, (03.04.2008)

96 Dnş. D.7, E: 2000/6138, K: 2001/3474, (07.11.2001)

97 Dnş. D.9, E: 2019/114, K: 2020/1555, (09.03.2020)

reddedilmesi üzerine görülmekte olan davanın açıldığı, tarhiyatın defter belge ibraz edilmemesi nedeniyle yapılmış olmasına rağmen, Vergi Mahkemesi'nce davacıya fatura düzenleyen X San. Tic. Ltd. şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu incelenerek, anılan şirketin sahte fatura düzenlediği gerekçesiyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyip bu tutarlar üzerinden cezalı tarhiyat yapılması uygun görülmüştür.⁹⁸

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalar düzenlediği iddia edilen şahısların inceleme raporuyla tespit edilmiş olanların; gerçeğe uygun veya gerçek nitelikte ticari ilişkiler kurdukları ve bu bağlamda düzenlemiş oldukları faturalar da tespit edilebiliyor. Bu doğrultuda, herhangi bir mükellefin, vergi kaçakçılığı suçu iddiasıyla karşılaşan bir şahıstan teslim aldığı mallara ait belgelerde gösterilen ürünleri hakikaten temin etmiş ve kullanmış olması söz konusu olabilir. Dolayısıyla, vergi idaresi tarafından faturayı düzenleyen konumundaki kişi için hazırlanmış vergi raporunda her ne kadar bu kişinin sahte fatura düzenlemiş olduğu sonucuna ulaşılmış olsa dahi adı geçen bu raporun yargısal denetime tabi tutularak kesinleşmesi gerçekleşmeden ya da mükellefin bu şahıstan aldığı faturalardaki işlemlerin esasında veya içerik itibariyle gerçek dışı olduğu yönünde somut tespitler yapılmadan, alım faturalarının sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı oldukları nitelendirmesi ile mükellefin tüm indirimlerinin reddedilmesi hususu fazlaca cezalandırıcı olduğu düşünülmektedir.

98 Dnş. D.4, E: 2016/18783, K: 2020/5632, (14.12.2020)

SONUÇ

Katma değer vergisi, “katma değeri” esas alan ve üretim sonucu ortaya çıkan asıl değerın vergilenmesidir. Katma değer, belirli mal ve hizmetin, imalat aşamasından başlayarak nihai tüketime kadar gerçekleşen her bir değer olarak kabul edilmektedir. Katma değer vergisinin temelini oluşturan bu kavrama, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda açıkça yer verilmemesine rağmen, indirim müessesesinin işleyebilmesi için en gerekli kavramın da katma değer olduğu bilinmelidir.

Katma değer vergisi genel harcama vergilerinin en gelişmişidir. Bugün uygulanan, gider vergileri içinde katma değer vergisi; bütçe gelirlerindeki payı, toplama kolaylığı, mükellefe sağladığı avantajlar ve maliye politikası aracı olarak sağladığı verimlilik açısından en çok tercih edilen vergilerden olmuştur. Tarih boyunca uygulanan, karmaşık harcama vergileri; katma değer vergisi uygulaması ile tek bir çatı altında toplanmıştır. Katma değer vergisinin bu karmaşıklığı gidermesinin en önemli nedenleri, verginin uygulama kolaylığı, kırtasiyeciliği azaltması ve verginin kolay toplanabiliyor olmasıdır. Ayrıca, dünya ekonomisinde en çok tercih edilen kapitalist ekonomi düzenine, kolaylıkla uyum sağlayan bir harcama vergisi olmasıdır. Ancak, devletlerin katma değer vergisini hızlıca benimsemesi ve fazlaca tercih etmelerinin nedeni; diğer harcama vergilerinin karmaşık olmasından ziyade katma değer vergisinin sahip olduğu indirim müessesesi olduğu düşünülmektedir.

Katma değer vergisi bugün dünyanın en modern vergisi olarak kabul edilmektedir. Bu durumun en önemli nedeni, “indirim müessesesi” dir. Katma değer vergisinde tarh edilecek verginin bulunması için vergi indirim yolu benimsenmiştir. Vergi indirimi ise dönemler itibariyle olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mal veya ifa ettiği hizmetler neticesinde hesapladıkları katma değer vergisi toplamından, yalnızca ilgili mallara ait alışlar için ödediği veya borçlandığı vergiyi değil; aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mal ve hizmetler için düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indirebilirler. Böylece mükelleflerin bir vergilendirme döneminde, vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi toplamı; alışlarına ait indirilecek katma değer vergisinden az olabilir. Bu durumda, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek, o dönemin indirilecek vergi tutarına eklenir. Mükelleflerin indirim

hakkı devam ederken sonraki dönemlere de devredilen KDV olarak yansıtacağından sürekli beyan verme sorumluluğu teşvik edilmiş olur. (KDV GUT \III\C.1).

Vergi indiriminde, mükellefler mal satışı veya hizmet ifası karşılığında, müşterilerden tahsil ettiği hesaplanan vergiyi, alacaklı olduğu katma değer vergisinden mahsup ederek aradaki farkı vergi dairesine yatırır. Böylece, mükellefin indirim konusu yapmış olduğu vergi, alım sırasında ödediği tutarın içinde tahsil edilmiş ve malı satan kanuni mükellef tarafından; vergi dairesine intikal etmiş olur. Bu şekilde, mükerrer vergilemenin önüne geçilmiş, uygulamadaki vergi yığılması da engellenmiş olur. İndirim mekanizmasının olumlu sonuçlarından biri olan otokontrol mekanizması da sağlanmış olacaktır. Ayrıca, bu mekanizma neticesinde, mükerrer vergilemeden kaynaklı vergi yükü oluşmayacağı için mükellefler ile idare arasında uyum ve birliğin sağlanmış olacağı düşünülmektedir.

Ancak, indirim müessesesinin vergi kayıp ve kaçığına mahal vermeden işleyebilmesi için indirim konusu yapılacak verginin gerçek olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Yasal defter kayıtları ve düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olmayan mali belgeler, vergisel muameleyi açıklama hususunda, bu işlemlere dayanak ve ispat niteliğinde olacaktır. Çünkü, bazı mükellefler, dönemler itibarıyla ödemesi gereken katma değer vergisini azaltabilmek amacıyla, gerçek hayatta karşılığı olmamasına rağmen, fatura ve benzeri belgelerin üzerinde yazan işlemlere ait vergi tutarlarını indirim hesaplarına kaydetmek suretiyle hesaplanan vergiden indirebiliyorlar. Bu durumda, işlemlerin gerçeklik mahiyetinin incelenmesi ve ispat edilmesi öncelikli durumdur.

Katma değer vergisi indirim müessesesinin sorunsuz işleyebilmesi için, fatura ve benzeri belgelerin üzerinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmiş olması, bu fatura ve belgelerin sahte belge niteliğinde olmaması; sahte olmayan faturaların üzerinde gösterilen bu verginin izleyen yılın sonuna kadar tasdiki zamanında yapılmış olan yasal defterlere kaydedilmesi ve kaydedilen tutarların; katma değer vergisi beyannamesine yansıtılmış olması şartı aranır. İndirim ve iade şartları göz önünde bulundurulduğunda devletin, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermeden, alım-satım işlemlerinin karşılıklı kontrolü sağlanabileceği Ba-Bs, karşıt inceleme vb... gibi yöntemler getirilmiştir.

Vergi bilinci ve vergi ahlakı düşük mükellefler, ödemesi gereken katma değer vergisi tutarını azaltabilmek (vergiden kaçınmak) ya da vergi kaçırmak için, naylon faturalara başvurarak, gerçeklik payı olmayan fatura ve benzeri belgelerin üzerinde yazan katma değer

vergisi tutarını indirim konusu yapabilmektedirler. Böyle bir durumda, SMİYB düzenleme eylemi, KDV indiriminin kabul edilmemesi konusunda esas alınan veridir. Bu sebeple, bu faturalarda yazan mal veya hizmetler nedeniyle yüklenilmiş gösteren vergileri, indirim konusu yapan mükelleflerin, indirimleri geçersizdir ve kabul edilemez.

Katma değer vergisi sistemi karşılıklı kontrole büyük ölçüde olanak vermekte ve bu karşılıklı kontrol sayesinde firmaların alışları üzerinden ödedikleri vergilerden daha fazlasını indirmelerini önlenmektedir. Bu alışların ispatı için belge isteme ve düzenleme de teşvik edilmiş olur. Ayrıca, indirim konusu yapılan verginin, mükellefin faaliyetine ilişkin bir harcamaya ait olması ve indirim konusu yapılacak verginin indirimi kabul edilmeyen hallere ilişkin hükümler kapsamında olmaması gerekir. Böylece, mükellefin şahsi, ailevi ve özel işlemlerinden dolayı ödemiş olduğu katma değer vergisi indirimine müsaade edilmeyecektir. Zira, piyasaya sürülecek katma bir değer oluşumu söz konusu değildir.

Katma değer vergisi mükelleflerinin sahip olduğu bu indirim hakkı mükellefe avantaj sunduğu kadar, Devletin tahsil edeceği vergiyi de güvence altına alır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmemesi adına, kontrollü ve güçlü vergi denetimi için de avantaj sayılabilmektedir. Vergi inceleme elemanları bu kontrolleri sağlarken en çok başvurdukları tevsik edici belgeler; fatura ve yasal defterler olur. Dolayısıyla, defterlerin saklanması kanuni bir zorunluluk olurken; defterlerin verilen süre içerisinde ibraz edilmemesi de Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesine göre suç teşkil eder. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesine göre, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası yaptırımı ve katma değer vergisi indirimlerinin reddedilerek; yeniden oluşturulan katma değer vergisi tablosu uyarınca, indirim konusu verginin gecikme faizi ile tahsil edilmesi ve bu vergiler üzerinden vergi ziyai cezası yaptırımlarının kabul edildiği bilinmektedir.

2012 yılından itibaren 421 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; e-defter tutma zorunluluğu getirilen mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, defter kayıtlarının doğrulanması yolu ile defterleri yasal geçerlilik kazanacaktır. Burada, elektronik defterler dışındaki diğer defterler gibi noter doğrulanması aranmaz. E-defter tutma zorunluluğu olan mükellefler, e-defter yerine kağıt ortamında defterlerini düzenleyip ibraz ederlerse bu defterlere hiç ibraz edilmemiş muamelesi yapılacak ve indirimleri reddedilecektir.

Mükellefin defter ve belgeleri ibraz edememesinin mücbir bir sebebe bağlı olması durumunda; mücbir sebep tanımlamasının Vergi Usul Kanun'unda yapılmış olması ancak

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda böyle bir tanımlamanın yapılmamış olması sorunsalından; defterlerin ibraz edilemediği mücbir sebep koşullarında sorun yaşanıldığı ve çelişkili kararların verildiği görülmüştür. Böyle bir durumda, idare ve yargının da mükellefin indirim ve iadelerini reddetme gerekçelerinin adil olması gerektiği düşünülmektedir. Şöyle ki, mükellefin katma değer vergisi indirimleri, işlemin gerçeklik mahiyetine uygun, indirim listesinde yalnızca indirimin konusu olan katma değer vergisinin bulunduğu, kanunda sayılan indirim hakkı olan alımlara ait katma değer vergisini kapsayan, bu alımlara ait fatura ve benzeri vesikalar, karşıt incelemeler, Ba-Bs kayıtları gibi kontrol araçlarıyla örtüşen, işin mahiyeti ve gerçekliğini çeşitli delillerle kanıtlanabilen indirimlerin yalnızca usul ve şekil yönünden aykırı olması gerekçesiyle; idare ve yargı nezdinde indirimlerin reddedilmesi mükellef için fazlaca cezalandırıcı ve zorlayıcı bir durum olduğu düşünülmektedir.

Defter ve belgeler indirimlerin gerçekliğini kanıtlayan en önemli vesikalardır. Ancak, kişinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elden çıkmış olması durumunda da; mükellefin içine düştüğü durum için tüm özen ve dikkati sağlamış olmasına rağmen; iradesi dışında defterlerin tahrip edilmesi, tasdik zamanının geçirilmiş olması, defterlerin zayi olması durumunda da yukarıda bahsedilen kontrol mekanizmasının sağlanması ve mükellefin geçmiş vergi alışkanlıkları, sicili, iş hacmi, çalışan sayısı ve geçmiş dönemlerdeki ortalama indirim tutarları göz önünde bulundurularak mükellefe özel değerlendirilme yapılması gerektiği düşünülmektedir. Mücbir sebep tanımının içerisinde de yer aldığı gibi, kişinin iradesi dışında vukua gelen durumlarda mükellefin içinde bulunduğu durum inceleme elemanlarınca ve mahkeme tarafından değerlendirilebilmeli ve zaten başına felaket gelmiş olan mükelleflerin zor durumu kendi iradesi dışında olduğu ispatlanabilir durumda olan ve iyi niyet esasına dayandığı kanıtlanan mükelleflerin bir de idare tarafın indirimlerin reddedilmesi fazlaca cezalandırıcı ve zorlayıcı olduğu düşünülmektedir.

Katma değer vergisi dışındaki vergiler hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Örneğin, alınan mal veya hizmet için düzenlenen fatura üzerinde hesaplanan ÖTV, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu 30. madde (d) bendine göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, kazancın belirlenmesinde indirimi kabul edilmeyen giderlerden ötürü ödenen katma değer vergisi de hiçbir şekilde indirim konusu yapılamaz. Yapılan faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, yani, bir işletmenin faaliyet konusu dışındaki işlemleri veya işletme

sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin işlemlere ait, belgelerde gösterilen katma değer vergisi de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi üzerinden indirilemez.

Mükellefler, indirim mümkün olan alımlarına ait, indirim hesaplarına yansıttığı katma değer vergisi tutarını, o dönemin katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilirler. Vergiyi doğuran olay indirimin yapılması için ilk koşuldur. Ancak, malın teslimi veya hizmetin ifa edilmesi söz konusu olmamasına rağmen, faturanın teslim veya hizmet öncesi düzenlenmesi, indirim için vergiyi doğuran olay sayılır ve indirim kabul edilebilir hale getirir. Mükelleflerin katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmek için satıcıya katma değer vergisi tutarını ödemesi de gerekmez. Mal ithalatı ise bu durumun istisnasıdır. Yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatında gümrük makbuzunun üzerinde gösterilen katma değer vergisinin ödenmesi indirimden yararlanabilmek için önkoşuldur. Bu durumda ithalat işlemlerinde vergisini ödemeyen mükellefin, vergiyi yüklediğini tevsik eden gümrük tahsil alındısını, temin edemeyeceği ve bu sebeple, defter kayıtlarını da gerçekleştiremediği için indirimin reddedilmesi yerinde olacaktır.

Katma değer vergisi mükellefleri, hiçbir işlem yapmasalar bile her ay beyanname vermek zorundadırlar. Bu zorunluluğun temel nedeni, devreden katma değer vergisini tespit edebilmek ve dönemler itibarıyla beyan bağlantısını kopartmamaktır.

Mükellefler için indirim bir haktır. Bu hakkın kanunda belirlenen süreler içerisinde usulüne uygun bir şekilde kullanılması gerekir. İndirim hakkını kullanma ile ilgili süre kısıtlaması, 1.1.2019 tarihli 7104 sayılı kanun maddesinde, “İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.” şeklinde değişikliğe uğramıştır. Madde metninde değişen kısım “takvim yılını takip eden takvim yılı” ibaresi olup, bu süre hak düşürücü süre olmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 58. maddesinde, “Verginin Gider Kaydedilemeyeceği” hususları belirtilmiş olup, mükellefin yüklenip de indirebileceği vergiler gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyecektir, ifadesiyle kabul görmüştür. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” başlığı altında açıklanan hususlara ait mal ve hizmet alışları veya üretiminde yüklenilen katma değer vergileri gider ve maliyet unsuru olarak kaydedilebilecektir.

İndirimi kullanabilme şartları içinde, alım yapılan işlemlere ait verginin ödenmiş olma zorunluluğu yoktur. Fakat, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-b maddesine göre, ithal edilen mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirilebilmesi için bu verginin ödenmesi şartı aranır. Bu özellikli durum için Kanun'da kesin bir hüküm verilmiştir. Ancak, indirim müessesesi işleyişinin anlaşılır olması için ithalat konusunda olduğu gibi her konuya ait açık ve anlaşılır kesin hükümler bulunmamaktadır. Bu yüzden, tereddüte hasıl olan bazı özellikli durumlar yaşanmaktadır. Bunlardan biri de, mükellefiyet kaydı yapılmadan önce mi, sonra mı; yeni başlanılacak faaliyetle ilgili mal ve hizmetlerin alınması gerektiğine ilişkin durumlardır. Bu durumda olan mükelleflerin vergi indiriminden nasıl yararlanacağına dair herhangi bir düzenleme, Vergi Usul Kanunu da dahil hiçbir kanunda bahsedilmemektedir. Bu gibi durumlarda Katma Değer Vergisi Kanunu 29. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığına indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme yetkisi verilmiştir.

İdarenin düzenleme yetkisi içerisine bırakılan durumlarda; idarenin, vergi mükerrerliğine ve vergi kayıp ve kaçığına sebep vermeyecek şekilde vergi indirim hususunda, usul ve esasları tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirmesi gerekmektedir. İndirim mekanizmasının etkin ve sağlıklı işleyebilmesi için idarenin sahip olduğu bu yetkiyi tarafsız ve kanunun temel ilkelerini zedelemekten kullanması gerekmektedir. İdare, vergi indirim sınırlarını belirleyebileceği gibi; gereken durumlarda indirim olanakları getirebilecek beyanlarda bulunabilecek veya vergi iadesi yapılması kararı da verebilmektedir. Ülkemizde yasama organı tarafından idareye verilen düzenleme yetkisinin kullanımında çeşitli göstergeler vardır. Yasanın verdiği yetkinin ilke olarak o yasanın temeline dayanarak ve onun öngördüğü bir düzenleyici işlemle kullanılması sağlıklı ve tarafsız olacaktır.

Günümüzde konumuzla alakalı sahte ve yanıltıcı belge kapsamında, zayi olan defter ve belgeler hususunda ve mücbir durumlar kapsamında, çok fazla karmaşanın olduğu, bu durumlar çerçevesinde hem idare hem de yargı organları tarafından fazlaca mesai yapıldığı ve bir hayli kırtasiyeciliğe neden olduğu bilinmektedir.

Mücbir sebep hali olağan dışı bir olay olduğundan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun olağan durumlar için düzenlenmiş bulunan 29, 32, 34 ve 54.maddelerini sorunun çözümünde uygulamak mantıklı değildir.

Defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin mahkeme kararın istinaden; mutlak surette incelemeye alınmalı ve inceleme elemanı; mükellefin iş ve işletme durumuna, vergi idaresi ile

olan ilişkilerine ve olayın durumuna göre, çeşitli vergi inceleme teknik ve yöntemlerini kullanarak mükellefin gerçekte ödemesi gereken katma değer vergisini hesaplayabilmelidir. Ayrıca, mükelleflerin defter ve belgelerinin çeşitli nedenlerle kaybolması durumuyla sıkça karşılaşılabilir. Vergi kanunlarımızda sadece VUK'un 13 ve 373. maddelerinde konu ile ilgili hüküm mevcuttur ve detaylı bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu sebepten ötürü bu konu hakkında daha ayrıntılı düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Çalışmamızda da incelendiği üzere, genelde çelişkili ve uzun süren karar alma süreçleri hem mükellef hem de idare için yıpratıcı olup; her iki taraf içinde gereksiz maliyet unsuru oluşturduğu düşünülmektedir.

Dolaylı harcama vergileri bugün bütçemizde en önemli paya sahip vergilerdir. Bu konuda sahtecilik ve yanıltmanın artması demek devletin vergi kasasında büyük bir kayıp ve kaçak deliğinin oluşması demek olacaktır. Bu yüzden, nihai tüketicinin durumu gözetilmeden alınan bu verginin; en azından mükellef lehine olan hakları da, güçlü altyapıya sahip bir vergi denetimi ile desteklenmelidir ki mükellefler de devlet kaynaklarına bu kadar destek sağlayan vergiye karşı kötü yönde alışkanlıklarını arttırmasınlar.

Diğer bir öneri ise, devletin vergi inceleme yükünün azaltılmasıdır. Güçlü ve etkili vergi denetimi etkisinin artması için ise mükellefe yönelik teşvikler getirilebilir. Örneğin, vergi indirim hakkı olan mükelleflerin, geçmiş 5 yıllık indirim dönemlerinde indirim konusu yapmış olduğu alımlara ait tüm fatura ve belgelerin gerçek olduğu, hiçbir şekilde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan satıcılardan alım yapmadığı, defterlerini zamanında tasdik yaptırmış olup, defter kayıtları eksiksiz olan ve defterlerini zamanında idareye ibraz eden, vergi beyan ve ödemelerini zamanında yapan, vergi borcu bulunmayan mükellefler olması durumunda; 5 yıllık sorunsuz dönemin bitişini izleyen takvim yılı içerisinde, hesaplanan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisinden daha düşük olduğu ve aradaki farkın en düşük olduğu döneme ait beyannamenin tam istisna kapsamı gibi değerlendirilerek aradaki müspet farkın mükellefe iade edilmesi gibi teşviklerle verimli bir indirim müessesinin kurulabileceği düşünülmektedir. Böylece, vergi kayıp ve kaçığı engellenirken; sahteci mükelleflere de müşteri kaybı gibi dolaylı yaptırımlar da getirilmiş olacaktır. Konu ile ilgili devletin inceleme yükünün de hafifleyeceği ve inceleme yapması gereken durumlarda, azalan iş yükü sayesinde daha verimli ve etkin inceleme yapılarak zamanın daha verimli kullanılacağı düşünülmektedir.

Ekonomik faaliyet içerisinde katma değer vergisi mükellefiyeti olan işletmeler katma değer vergisi indirim müessesesinden yararlanabilirken; nihai tüketicinin katma değer vergisinin en önemli özelliği olan indirim yolunu kullanamıyor oluşu ve vergi yükünü üstlenmesi vergi adaletine ters düşmektedir. Tüketicinin gelir seviyesini gözetmeden, vergi yükünün dengeli dağılımını engelleyen, bu uygulama verginin adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu olumsuzluğu gidermenin en etkili yolunun indirim mekanizması olduğu düşünülmektedir.

02.02.1984 tarihli ve 2978 sayılı Kanun ile kabul edilip, 2007 yılına kadar çeşitli değişikliklere uğrayarak uygulanan Vergi İadesi Hakkındaki Kanun'a göre; ücretlilere vergi iadesi yöntemi bir seçenek olabileceği gibi mükelleflerin harcama alışkanlıkları veya harcama miktarları üzerinden yıl sonunda toplu olarak hesaplanan katma değer vergisi tutarlarına göre belirlenen oran uygulanarak katma değer vergisinin tahsil edilmesi de verginin dengeli dağılımına fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca, küçük işletmelerin sürekli denetlenmesi ve bu işletmelerin inceleme elemanları tarafından hesaplarının sürekli kontrol edilmesi pek mümkün olmadığından, vergide kayıt dışılığı azaltmak için nihai tüketiciye vergi iadesinin etkili bir yol olabileceği düşünülmektedir. Böylece, tüketiciler mali yükümlülüğünü gönüllü olarak gerçekleştirirken; fiş ve faturalarının peşine düşen mükellef alım yaptığı işletmeyi de fatura ve benzeri belgeleri düzenleme zorunluluğunda bırakarak kayıt dışılığı azaltacaktır.

Başka bir konu ise, ülkemizde vergi sisteminin oldukça karmaşık bir yapıya sahip olmasıdır. Vergi mevzuatı sürekli, bir değişim içerisinde. Zaten karmaşık olan sistem, bir de sürekli değişime uğradıkça mükellefler açısından durum oldukça güç bir hal almaktadır. Bu yüzden, vergi idaresi ile vergi mükellefi ve vergi sorumlusu arasında vergi kanunlarının yorumlanması ve uygulanması konusunda çeşitli ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Katma değer vergisi de oldukça karmaşık bir kanun olması nedeniyle indirim mekanizmasının işleyişinde de idare ve mükellef arasında da ihtilaf yaşanabilmektedir.

Kanunda açıkça hüküm olmayan bazı özellikli durumlarda oluşan boşluklara; genel tebliğler, sirküler, yargı kararları ve idarenin görüşleri aracılığıyla indirim müessesesi işleyişine ne derece katkı sağlanıyor, üçüncü bölümde açıklanmaya çalışılmıştır. Konuyla ilgili özellikli durumlarda, idari süreçte başvurulabilecek çözüm yolları, uyuşmazlığın çözümü için yeterli gelmemesi durumunda veya mükellefin direkt olarak yargı yoluna başvurmayı

tercih etmesi durumunda, anlaşmazlıklara yargı yoluyla çözüm aranacaktır. Yargı yolunda verilecek kararlar ile idarenin vermiş olduğu kararların fazlaca çelişmesi durumunda hukuki güvenlik ilkesi zedelenmiş olmaktadır. Bu gibi durumların, mükelleflerin vergi bilincinden uzak tutumlara girme ihtimaline de zemin hazırlayabileceği düşünülmektedir. Mükelleflerle idare arasındaki güven ilkesinin zedelenmesiyle beraber, devletin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerindeki kaybın artmasına da sebebiyet verebilir. Mali tutumlara olan yaklaşımın karmaşık ve tutarsız hale gelmesi hem mükellef hem de devlet için katlanılması güç sonuçlara neden olabilir. Bu yüzden, vergi mevzuatlarını sadeleştirmek, mükellefe teşvikler getirmek, müessesenin özellikli durumlarını azaltmak ve mevzuat aracılığıyla tereddüte hasıl olan bu özellikli durumlara açıklık getirmek; idare ve yargı kararları arasında bütünlük ve paralellik sağlayabileceği gibi, uyuşmazlıkların yaşanmasını da engelleyebileceği düşünülmektedir. Böylece, vergi yargısında, idari işlemleri onayan karar sayısı da artış gösterecektir. Mükellef, idare ve yargı kolları arasında uyum, birlik ve güven ortamının oluşması, idare ve yargı kararlarında uyum olması, kararların, anlaşılır ve sade olması, pek çok konuda olacağı gibi, indirim müessesesi işleyişine de olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Açar, F. (2019),** “Şüpheli Alacakların ve Değersiz Alacakların Katma Değer Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi:195.
- Akalın, G. (1986),** Kamu Maliyesi (2. Baskı), Ankara: A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Akbıyık, S. (2005),** Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama (1. Baskı), Ankara: Ekin Kitabevi.
- Demet Akdeniz, D. (2011),** “Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, Yüksek Lisans Tezi, Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, A. (2020),** Kamu Maliyesi (21. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, M. A. (2016),** “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi.
- Aksoy, Ş. (2011),** Kamu Maliyesi (4. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Altuncu, H. (2002),** Vergileme Esasları Oranlar Hadler (1.Baskı), Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları.
- Arslan, Ö. (2017).** Yargıtay Kararları Işığında Ticari Defter Ve Belgelerin Kaybı Halinde Zayi Belgesi Alınması. (Sayı: 27), Mali Çözüm Dergisi.
- Aydemir, B. (1996),** Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması, Uzmanlık Tezi, Ankara, A. Ü. Siyasal Bilimler Fakültesi.
- Aydın, A., Bayhanay, A. (2012),** “Kaldor Tipi Harcama Vergisi ve Türk Vergi Sistemine Uyum” (Cilt: 4), Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi.
- Aydın, E. (2009),** Katma Değer Vergisinde Sorumluluk (1. Baskı), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Aydın, S. (2000),** “Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve AB Mevzuatının Karşılaştırılması”(Sayı: 136), Vergi Sorunları Dergisi.
- Bilici, N. (2014),** Vergi Hukuku (Cilt-1), Ankara: Savaş Yayınları.
- Bilici, N. (2018),** Vergi Hukuku (46. Baskı), Ankara: Savaş Yayınları.
- Boşgelmez, G. (1973),** “Katma Değer Vergisi Teorisi” (Sayı:4), Maliye Dergisi.
- Bulutoğlu, K. (2004),** Türk Vergi Sistemi (8. Baskı), İstanbul: Batı Türkel Yayıncılık.

- Cihan B., Köksal, Ç., Bilgin, H. (2019),** Uzmanın Çalışma Kitabı (2. Baskı), Ankara: Akfon Yayıncılık.
- Çakır, T., Moğol, T., Ataç, Engin, H. F. (Ed.) (2006),** Kamu Maliyesi (1. Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Çakmak, T. (Eylül, 2016),** “Perakende Satış ve Yazar Kasa Fişlerine İstinaden Gider ve KDV İndirimindeki Çelişkiler ve Bir Öneri” (Sayı: 421), Vergi Dünyası Dergisi.
- Değer, N. (2014),** Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu (26.Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Demir, A. (2018),** A’dan Z’ye Vergi Konuları (1. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Edizdoğan, N., Özker, N. (2003),** Türk Vergi Sistemi (3. Baskı), İstanbul : Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. (2000),** Kamu Maliyesi II “Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi” (5.Baskı), Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eğilmez, M. (1983),** Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama), Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Erdem, H., Korkmaz, Z. (2006),** “Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara İlişkin KDV’nin İndirimi” (Sayı:168), Yaklaşım Dergisi.
- Erdim, A. (2000),** Hayali İhracat Naylon Fatura, (Sayı: 473), Maliye Postası.
- Ergül, T. (2007),** Katma Değer Vergisi’nde İndirim ve İade Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ersoy, A. (1982),** Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler, (1.Baskı), Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın Kurulu
- Ersoy, A. (1989),** Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler (Yayın No.141), Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Yayınları.
- Göktaş, K. (2019),** “Hasılat Esaslı Vergilendirme ve Sektör Belirlemesindeki İlk Uygulama” (Sayı: 235) Vergi Raporu Dergisi.
- İzmir Ticaret Odası (2000),**“Katma Değer Vergisinin Avrupa Birliğine Uyum” (Yayın No.79) İzmir: İzmir Ticaret Odası, <https://www.google.com/search?q=%C4%B0zmir+Ticaret+Odas%C4%B1%3A+%E2> (Erişim Tarihi: 10.03.2021).
- Kaneti, S. (1987),** Vergi Hukuku, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Kızılot, Ş. (2012),** Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (6. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Kızılot, Şükrü, (1994),** Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, (6. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocahanoğlu, O. S. (1985),** Türk Katma Değer Vergisi (2.Baskı), İstanbul: Temel Yayıncılık.
- Kütükçü, A. (1992),** “KDV İndirimine İlişkin Bir İdari Görüş Üzerine Düşünceler” (Sayı: 281), Maliye Postası.
- Maç, M. (1998),** KDV Uygulaması (3. Baskı), İstanbul: Denet Yayıncılık.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020),** Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.
- Mutlu H. (1997),** “Avrupa Birliği ve Entegrasyon Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Nadaroğlu, H. (1992),** Kamu Maliye Teorisi, İstanbul: Beta Yayıncılık
- Oktar, K. (2020),** KDV İstisnalar ve İadeler (12. Baskı), Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Oktar, S.A. (2018),** Türk Vergi Sistemi (2. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oktar, S.A. (2018),** Vergi Hukuku (12. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oktar, S.A. (2019),** Vergi Hukuku (14. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oral, H. (2019),** Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması (1. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öktem, R. (2004),** Ticari Bilgi ve Belgeler (1. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu A. (2011),** Vergi Hukuku (29. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özkanlı, S. (1985),** “Katma Değer Vergisi Başlarken” (Sayı:1), Mali Sorunlara Çözüm Dergisi.
- Pehlivan, O. (2011),** Kamu Maliyesi (1. Baskı), Trabzon: Murathan Yayınları.
- Pınar, A. (2005),** Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası (2. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Sarılı, M. A. (2010),** Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Soydan, B. (1998),** Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (1. Baskı), İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Soydan, B. (2015),** Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi (1. Baskı), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Saraçoğlu, F. (2019),** “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, (Sayı:454)
- Şafak, M. (2020, 5 Kasım),** “Hizmet İthalatı ve Katma Değer Vergisi İstinası”, Dünya Gazetesi: 487788
- Şahin, B. (2015),** Mal İhracatında İstisnalar ve Katma Değer Vergisi İadeleri ve Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şener, O. (2007),** “Teori Uygulamada Kamu Ekonomisi, (8. Baskı), İstanbul: Beta Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2018),** Vergi Hukuku (15. Baskı), Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D. (1998),** Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi (4.Baskı), Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2005),** Türk Vergi Sistemi (12. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Şimşek, A., Tolu, A. (2002),** Katma Değer Vergisinde İndirim, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Tekir, S. (1990),** Vergi Teorisi, İzmir: Ofset Yayıncılık.
- Tolu, A. (Aralık, 2003),** “İşi Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri KDV’yi Gider Yazabilecekleri” (Sayı: 132), Yaklaşım Dergisi.
- Toroslul, M. V. (2018),** Ticari Defterler ve Belgeler (1. Baskı), İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Tuncer, S. (2003),** Vergi Hukuku ve Uygulaması, (1. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Tuncer, S. (1974),** Türkiye’de Katma Değer Vergisi (2.Baskı), İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları.
- Turhan, S. (1993),** Vergi Teorisi ve Politikası (5. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk Dil Kurumu (2005),** Türkçe Sözlük (10. Baskı), Ankara: Ema Kitabevi.
- Türk, İ. (2005),** Kamu Maliyesi, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uluatam, Ö. (1997),** Kamu Maliyesi (5. Baskı), Ankara: İmaj Yayınları.
- Uluatam, Ö. (2003),** Kamu Maliyesi (8. Baskı), Ankara: İmaj Yayınları.
- Ünal, O. K. (2006),** “Türk Ticaret Kanunu’nda ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti” (4. Baskı), İstanbul: Bilge Yayınları.
- Vural, M. (2020),** Uygulayıcılar için Katma Değer Vergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1.Cilt), İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.

Yavaşoğlu, M. (2012), Açıklamalı ve Örnekli Katma Değer Vergisi Uygulaması (1.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, G. A. (2013), Kamu Maliyesi (4. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Zavrakoğlu, B. (2001), Katma Değer Vergisinde İndirim Müessesesi, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği.

İnternet Kaynakları

Ateşaoğlu, E. (2016), “Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.20, s. 235-238.
<https://dergipark.org.tr/en/pub/ahbvuhfd/issue/48095/608141> (Erişim tarihi: 06.08.2021).

Çakmakçı A. (Kasım, 2015), “Reklamasyon Faturalarında KDV”.
<https://www.alomaliye.com/2015/11/15/reklamasyon-faturalarinda-kdv> (Erişim tarihi: 07.05.2021).

Doğrusöz, B. (Nisan, 2021) “Defterlerin Tasdiki”.
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBRKOD=111692&YZR_KOD=156. (Erişim tarihi: 22.04.2021)

Doğrusöz, B. (Ağustos 2019) “Defter ve Belgelerin Zayi Olması”
<https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgelerin-zayi-olmasi/452373>, (Erişim Tarihi: 29.07.2021).

Doğrusöz, B. (Ocak, 2019), “KDV’de Yeni Haklar ve Yeni Tartışmalar”.
<https://www.dunya.com/kose-yazisi/kdvde-yeni-haklar-ve-yeni-tartismalar-2/436159> (Erişim tarihi: 05.06.2021).

Eğilmez, M. (2012), “Vergi Yüğü, Kendime Yazılar”.
<https://www.mahfiegilmez.com/2012/12/vergi-yuku-bir-ulkede-vergi-yukuhesab.html>. (Erişim tarihi: 03.04.2021).

Burak Hamza ER, B. H. (2019), “Türk Hukukunda Üreticinin ve İthalatçının Satım Sözleşmesinde Ayıptan Sorumluluğu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S.38 s.267
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/690577> (Erişim tarihi: 06.08.2021).

“Gelir İdaresi Başkanlığı”.

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden alındı. (Erişim tarihi:14.02.2021).

“Gelir İdaresi Başkanlığı”.
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm adresinden alındı. (Erişim tarihi:11.02.2021).

İstanbul YMM Odası (2019), “KDV’de Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne İlişkin Görüş ve Öneriler” https://istanbulymmoo.org.tr/Data/PlatformYazi/2019_03mart/201903-1.pdf (Erişim tarihi: 02.08.2021).

KPMG (Şubat, 2019), “Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü Uygulanacak Sektör ve Vergi Oranı Hakkında 718 Sayılı Karar” <https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/hasilat-esasli-vergilendirme-usulu-uygulanacak-sektor-ve-vergi-orani-hakkinda-718-sayili-karar-yayimlandi/67> (Erişim tarihi: 01.08.2021).

Kuşçu, S. (2017), “Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Kdv’nin İndirimi Ve Özellikli Konular”. <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/19703>, (Erişim tarihi: 08.02.2021).

Çakmakçı, A. (2020), “Sahte Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak”. <https://www.google.com.tr/amp/s/www.alomaliye.com/2020/11/10/sahte-belge-duzenlemek-veya-bu-belgeleri-kullanmak/amp/> (Erişim tarihi: 10.08.2021).

Mahkeme Kararları

Danıştay 4. Dairesi, 21/09/1978, E. 1978/232, K.1978/2456. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 11. Dairesi, 10/04/1996, E. 1996/683, K. 1996/1549. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi: 03.03.2021).

Danıştay 11. Dairesi, 17/01/1997, E. 1995/177, K. 1997/67. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 11. Dairesi, 07/04/1997, E. 1996/2486, K. 1997/1212. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi: 14.07.2021).

Danıştay 11. Dairesi, 16/03/1998, E. 1997/286, K. 1998/1029. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi: 22.03.2021).

Danıştay 9. Dairesi, 31/05/2002, E. 2001/4301, K. 2002/4835. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 7. Dairesi, 15/12/2003, E. 2000/8508, K. 2003/5061. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi: 08.05.2021).

Danıştay 7. Dairesi, 12/04/2004, E. 2001/3971, K. 2004/954. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi: 17.07.2021).

Danıştay 7. Dairesi, 12/04/2004, E. 2001/4013, K. 2004/963. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 9. Dairesi, 11/10/2005, E. 2005/2667, K. 2005/2720.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:06.06.2021).

Danıştay 4. Dairesi, 10/10/2006, E. 2006/397, K. 2006/1801.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:24.03.2021).

Danıştay 7. Dairesi, 15/05/2007, E. 2007/12, K. 2007/220.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:09.03.2021).

Danıştay 9. Dairesi, 24/03/2009, E.2007/6340, K.2009/1513. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 4. Dairesi, 16/10/2017, E.2016/1374, K.2017/6864.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:16.07.2021).

Danıştay 4. Dairesi, 05/12/2017, E. 2013/6486, K. 2017/7967. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 4. Dairesi, 06/11/2019, E. 2016/5876, K. 2019/7126. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 9. Dairesi, 03/04/2008, E: 2007/3844, K: 2008/1714.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:22.08.2021).

Danıştay 7. Dairesi, 07/11/2001, E: 2000/6138, K: 2001/3474.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:30.07.2021).

Danıştay 7. Dairesi, 09/03/2020, E: 2019/114, K: 2020/1555. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 4. Dairesi, 14/12/2020, E: 2016/18783, K: 2020/5632.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:24.05.2021).

Danıştay 9. Dairesi, 28/10/2011, E. 2008/1603, K. 2011/7262.
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim tarihi:11.08.2021).

Danıştay 4. Dairesi, 18/12/1998, E.1997/5110, K.1998/5386. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

Danıştay 9. Dairesi, 23/05/2012, E.2008/7281, K.2012/2865. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020)**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (3. Kitap), İstanbul: Acar Basım Yayıncılık.)

