

Devlete ait üniversite hastanelerinden olan alacakların iskonto uygulanmak suretiyle tahsilinde feragat edilen tutarın değersiz alacak sayılıp sayılmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-27575268-105[322-2021-23]-181650
Tarih	09.06.2021

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : E-27575268-105[322-2021-23]-181650

09.06.2021

Konu : Devlete ait üniversite hastanelerinden olan alacakların iskonto uygulanmak suretiyle tahsilinde feragat edilen tutarın değersiz alacak sayılıp sayılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinizin incelenmesinden, 7244 sayılı Yeni Koronavirüs (Covid19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı

Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4 üncü maddesiyle 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununa eklenen ek 45 inci maddeye istinaden, Devlete ait üniversitelerin tıp fakülteleri ile bunlara bağlı sağlık uygulama ve araştırma merkezi birimleri ile rektörlüklerine bağlı sağlık hizmeti sunan enstitülerin döner sermaye işletmelerinin 2017, 2018, 2019 ve 31.08.2020 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarında yer alan ilaç, tıbbi malzeme ve diğer alım bedellerinin, belirlenen oranlar dahilinde alacaklı işletmeler tarafından alacaklarından feragat edilmesi suretiyle, ödenmesi kapsamında, şirketinizce feragat edilen alacak tutarlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ve söz konusu tutarlara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacakların değersiz alacak olacağı, değersiz alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceği ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmü kapsamına giren değersiz alacaklarını gider kaydetmek suretiyle yok edeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu bağlamda mezkûr madde uygulamasında değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacak olup, alacağın bu durumunun, kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hâkim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkânsız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından önem arz etmekte olup, kanun koyucu tarafından da, değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsiki öngörülmüştür.

Kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda ise Kanunda yeterli açıklık bulunmamakla birlikte, mezkûr madde uygulamasında kanaat verici vesikalara;

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 32 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,
- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,

- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

örnek olarak sayılabilir.

Diğer taraftan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 45 inci maddesinde, "*Devlete ait üniversitelerin tıp fakülteleri ve dış hekimliği fakülteleri ile bunlara bağlı sağlık uygulama ve araştırma merkezi birimleri ile rektörlüklerine bağlı sağlık hizmeti sunan enstitülerin döner sermaye işletmesi birimlerinden, borç karşılama yüzdeleri Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek oranın altında kalanlara Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinden kaynak aktarılabilir.*

Birinci fıkraya ilişkin usul ve esaslar Strateji ve Bütçe Başkanlığının görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir ve yapılacak harcamalara ilişkin iş ve işlemler Hazine ve Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenir. Denetimlerde, aktarılan tutarların belirlenen esaslar çerçevesinde ve amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı ayrıntılı olarak değerlendirilir." hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 7/10/2020 tarihli ve 563478 sayılı yazıyla, mezkûr madde uygulaması kapsamında, Devlete ait üniversitelerin tıp fakülteleri ile bunlara bağlı sağlık uygulama ve araştırma merkezi birimleri ile rektörlüklerine bağlı sağlık hizmeti sunan enstitülerin döner sermaye işletmelerinin 2017, 2018, 2019 ve 31/8/2020 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarında yer alan ilaç, tıbbi malzeme ve diğer alım bedellerinin 2547 sayılı Kanunun ek 45 inci maddesi kapsamında ödenmesinde yapılacak işlemler 81 İl Valiliğine bildirilmiştir.

Buna göre, Devlete ait üniversitelerin tıp fakülteleri ile bunlara bağlı sağlık uygulama ve araştırma merkezi birimleri ile rektörlüklerine bağlı sağlık hizmeti sunan enstitülerin döner sermaye işletmelerinin 2017, 2018, 2019 ve 31.08.2020 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarında yer alan ilaç, tıbbi malzeme ve diğer alım bedellerinin alacaklı mükelleflere ödenmesinde, alacaklı mükelleflerin ticari mahiyetteki alacaklarından, 2547 sayılı Kanunun ek 45 inci maddesi kapsamında alacağın tahsili amacıyla yapacakları feragat/iskonto tutarları için, bahse konu Genel Müdürlük yazısına konu imkândan yararlanıldığına ilişkin tevsik edici belgelere dayanılarak, değersiz alacak uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesi uygulamasında, alacağın değersiz

hale geldiği yıl hesaplarına zarar olarak yazılması gerekmekte olup, ilgili olduğu yılda zarar yazılmayan alacağın sonraki yıllarda dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bunun yanı sıra, dava veya icra yoluyla takibe konu edilmiş olmaları nedeniyle daha önce Vergi Usul Kanunun 323 üncü maddesi kapsamında, karşılık ayrılmak suretiyle ilgili dönemde gider olarak dikkate alınmış alacaklar için, 2547 sayılı Kanunun ek 45 inci maddesi kapsamında tanınan bahse konu imkândan yararlanılması halinde, daha önce mezkûr madde kapsamında ayrılmış olan karşılığın düzeltilmesi gerektiği tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (29/4) maddesinde, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.) hükmüne yer verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İndirim" başlıklı (III/C-1) bölümünde, "

7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişlikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların gelir veya kurumlar vergisi açısından dönemsellik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılabilir.

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

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

Buna göre, 1/1/2019 tarihinden itibaren, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklarınıza ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

III- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esası ilkesi"dir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Buna göre, şirketinizce 2547 sayılı Kanunun ek 45 inci maddesi kapsamında alacağın tahsili amacıyla feragat edilen tutarların, Vergi Usul Kanunundaki değersiz alacak koşullarının oluşması halinde ilgili dönemde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026